

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC079380

DGT: 15-04-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0938/2021

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre la Electricidad. *Comercialización de energía eléctrica realiza suministros de electricidad que va a ser utilizada en el transporte por ferrocarril (metro o tranvía).* Una entidad dedicada a la comercialización de energía eléctrica realiza suministros de electricidad que va a ser utilizada en el transporte por ferrocarril. El transporte en metro o en tranvía tiene la consideración de transporte por ferrocarril según lo establecido en la Ley 16/1987 (LOTT) y, en consecuencia, a la electricidad suministrada o consumida en el transporte por metro o tranvía le será de aplicación el supuesto de reducción de la base imponible del art. 98.3 Ley II.EE. Este Centro Directivo entiende que a efectos de la aplicación del supuesto de reducción establecido en el art. 98.3 Ley II.EE, tendrán derecho a gozar de dicho beneficio fiscal, los titulares de los puntos de suministro cuya electricidad sea utilizada en la acción de transportar algo por el ferrocarril, sean personas, sean mercancías, sean los instrumentos o elementos necesarios para mantener la red viaria en perfecto estado, o sean las propias máquinas autotransportadas que, circulando por la vía férrea, realizan su mantenimiento. Por tanto, con independencia de quien «preste materialmente el servicio de transporte», tendrá derecho a gozar del beneficio fiscal el titular del punto de suministro que acredite que la electricidad suministrada se utiliza en el transporte por ferrocarril, de forma que sí será aplicable cuando el suministro se realiza a las entidades gestoras de infraestructuras de transporte por ferrocarril, que no prestan materialmente los servicios de transporte. El beneficio fiscal aplicable a la electricidad suministrada o consumida en el transporte por ferrocarril, no puede ser tal que la cuota íntegra resultante de la aplicación del tipo impositivo sobre la base liquidable implique que el importe a repercutir en concepto de Impuesto Especial sobre la Electricidad sea inferior a 0,5 euros por megavatio-hora. Es decir, cuando proceda la aplicación de la reducción regulada en el art. 98.3 Ley II.EE, los cálculos a efectos de verificar el cumplimiento del tipo impositivo mínimo recogido en el art. 99.2 Ley II.EE deben efectuarse considerando que por cada MW/h suministrado o consumido en las actividades a las que hacen referencia el art. 98.3 Ley II.EE se ha satisfecho un mínimo de 0,5 euros. En el supuesto de que para determinados suministros de electricidad los consumidores finales contraten directamente los peajes de acceso con el distribuidor y la entrega de energía la realice un comercializador, este Centro Directivo considera que para que se produzca la recepción de la energía eléctrica por parte del consumidor final, (persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo) 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». El distribuidor factura al consumidor final el importe de los peajes de acceso, dicho importe se calcula en función de la potencia contratada y del consumo de energía eléctrica, por lo que el distribuidor conoce la cantidad de MW/h suministrados en cada periodo de facturación. Por su parte, el comercializador conoce también con exactitud la cantidad de MW/h suministrados en cada periodo de facturación. No obstante, como la cuantía de la cuota mínima está determinada en función de los MW/h suministrados y es el comercializador el que debe emitir la factura comprensiva de la cantidad de electricidad entregada en el correspondiente suministro, es éste quien deberá autoliquidar e ingresar la cuantía mínima de la cuota íntegra regulada en el art. 99.2 Ley II.EE. Es decir, el comercializador deberá repercutir el importe del impuesto sobre aquel para quien realice la operación gravada, quedando obligado a presentar la correspondiente autoliquidación, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria. Por su parte, el distribuidor, como contribuyente también del impuesto que es, conforme al art. 96 Ley II.EE, el importe del Impuesto Especial sobre la Electricidad a repercutir sobre aquel para quien realice la operación gravada será de cero euros, debiendo presentar la correspondiente autoliquidación conforme al art. 102 Ley II.EE, siendo el importe de la deuda a ingresar por estos suministros de cero euros. La fecha de entrada en vigor del nuevo supuesto de reducción establecido en el art. 98.3 Ley II.EE, fue el 1 de enero de 2021, por lo que el beneficio fiscal resulta de aplicación a los suministros y consumos de electricidad cuyo devengo se produzca a partir de dicha fecha, con independencia de que hasta el momento no se haya producido el desarrollo reglamentario correspondiente. No obstante, el contribuyente deberá recabar de los consumidores finales beneficiarios de la reducción la información necesaria que justifique la correcta aplicación del citado beneficio fiscal, como podría ser una declaración suscrita en virtud de la cual éstos manifiesten que el destino de la electricidad suministrada es el transporte por ferrocarril.

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 92, 96 a 99 y 102.

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE), arts. 142 a 147.

Ley 16/1987 (LOTT), art. 1.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), art. 15.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78 y 79.

Descripción sucinta de los hechos:

Una entidad dedicada a la comercialización de energía eléctrica realiza suministros de electricidad que va a ser utilizada en el transporte por ferrocarril.

Cuestión planteada:

Se plantean diversas cuestiones sobre la aplicación de la reducción establecida en el apartado 3 del artículo 98 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Contestación:

La empresa consultante, entidad dedicada a la comercialización de energía eléctrica, plantea una serie de cuestiones relativas a la aplicación de la reducción de la base imponible regulada en el artículo 98.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, e introducida con efectos a partir del 1 de enero de 2021 mediante la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE de 31 de diciembre).

Primera consulta:

“¿El término “ferrocarril” incluido en el artículo 98.3 de la Ley de IIEE debe interpretarse de manera general, incluyendo también otros medios de transporte como son el metropolitano (metro) y el tranvía, tal y como se desprendería de las distintas definiciones recogidas en el Diccionario de la RAE y en la Ley 16/1987, o, por el contrario, teniendo en cuenta una interpretación literal de la Directiva 2003/96/CE, y de las distinciones realizadas en la misma, que no se recogen en el artículo 98.3 de la Ley de IIEE, el término “ferrocarril” debe interpretarse restrictivamente abarcando, exclusivamente, a lo que podríamos denominar como “ferrocarril convencional”?”.

El Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE) está regulado en el Capítulo II del Título III de la LIE, y en los artículos 142 a 147 del Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, (BOE de 28 de julio).

El apartado 3 del artículo 98 de la LIE establece:

“3. La base liquidable será el resultado de practicar, en su caso, sobre la base imponible una reducción del 100 por ciento que será aplicable, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica suministrada o consumida en el transporte por ferrocarril.”.

Se plantea la duda sobre si este supuesto de reducción de la base imponible podría resultar de aplicación a la electricidad utilizada en el transporte por metro, metro ligero y tranvía.

La letra e) del apartado 1 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283 de 31 de octubre) establece:

“1. Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a:

(...)

e) los productos energéticos y la electricidad utilizados para el transporte de pasajeros y mercancías por ferrocarril, metro, tranvía y trolebús;”.

No obstante, el artículo 1, apartado 1, número 2º de la Ley 16/1987, de 30 de junio, de Ordenación de los Transportes Terrestres (BOE de 31 de julio), en adelante LOTT, define el transporte por ferrocarril en los siguientes términos:

"2.º Los transportes por ferrocarril, considerándose como tales aquellos que se realicen mediante vehículos que circulen por un camino de rodadura fijo que les sirva de sustentación y de guiado."

El metro es una red de ferrocarril metropolitano y el tranvía, según la definición contenida en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, es un vehículo que circula sobre raíles en el interior de una ciudad o sus cercanías y que se usa principalmente para transportar viajeros o un ferrocarril establecido en una calle o camino.

Así las cosas, el transporte en metro o en tranvía tiene la consideración de transporte por ferrocarril según lo establecido en la LOTT y, en consecuencia, a la electricidad suministrada o consumida en el transporte por metro o tranvía le será de aplicación el supuesto de reducción de la base imponible, regulado en el artículo 98, apartado 3 de la LIE

Segunda consulta:

"¿Es posible entender que la reducción del artículo 98.3 de la Ley de Impuestos Especiales puede aplicarse cuando el suministro se realiza a las entidades gestoras de infraestructuras de transporte por ferrocarril, que no prestan materialmente los servicios de transporte?"

A este respecto, cabe señalar que el artículo 15.1.e) de la Directiva 2003/96/CE, donde encuentra amparo legal el beneficio fiscal establecido en el artículo 98.3 de la LIE, y anteriormente transcrito, hace referencia a "transporte de pasajeros y mercancías por ferrocarril".

De acuerdo con las definiciones contenidas en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua solo cabe considerar como transporte por ferrocarril "la acción y efecto de transportar o llevar cosas o personas de un lugar a otro por un camino de dos filas de barras de hierro paralelas sobre las cuales ruedan los vagones, arrastrados generalmente por una locomotora."

Por su parte, en relación con el concepto de transporte por ferrocarril a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 51.2 d) de la Ley 38/1992, en el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos, este Centro Directivo, a través de sus resoluciones vinculantes V0315-05 y V0243-16, entre otras, se ha manifestado en los siguientes términos:

"Así las cosas, esta Dirección General entiende que todo carburante consumido en la acción de transportar algo por el ferrocarril, sean personas, sean mercancías, sean los instrumentos o elementos necesarios para mantener la red viaria en perfecto estado, o sean las propias máquinas autotransportadas que, circulando por la vía férrea, realizan su mantenimiento, se utiliza en el "transporte por ferrocarril" a los efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 51.2 d) de la Ley 38/1992 (...)."

En consecuencia, manteniendo la misma línea argumental, este Centro Directivo entiende que a efectos de la aplicación del supuesto de reducción establecido en el artículo 98.3 de la LIE, tendrán derecho a gozar de dicho beneficio fiscal, los titulares de los puntos de suministro cuya electricidad sea utilizada en la acción de transportar algo por el ferrocarril, sean personas, sean mercancías, sean los instrumentos o elementos necesarios para mantener la red viaria en perfecto estado, o sean las propias máquinas autotransportadas que, circulando por la vía férrea, realizan su mantenimiento.

Por tanto, con independencia de quien "preste materialmente el servicio de transporte", tendrá derecho a gozar del beneficio fiscal el titular del punto de suministro que acredite que la electricidad suministrada se utiliza en el transporte por ferrocarril en los términos anteriormente expuestos.

Tercera Consulta

"¿En el caso de clientes receptores de electricidad que tienen dos contratos, uno con la empresa distribuidora (peaje directo) y otro con la empresa comercializadora, ¿quién tendría que repercutir el impuesto aplicando el tipo impositivo mínimo de 0,5 euros por MWh, la empresa distribuidora o la empresa suministradora?"

El artículo 97 de la LIE establece que la base imponible del Impuesto:

"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 su parte, el apartado 3 del artículo 98, de acuerdo con lo anteriormente transcrito, establece que la base liquidable del Impuesto Especial sobre la Electricidad será el resultado de practicar, en su caso, sobre la base imponible una reducción del 100 por ciento que será aplicable, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica suministrada o consumida en el transporte por ferrocarril.

Adicionalmente, el artículo 99 de la LIE establece:

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 íntegras 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 o consumida se utilice en usos industriales, en embarcaciones atracadas en puerto que no tengan la condición de embarcaciones privadas de recreo o en el transporte por ferrocarril.

b) 1 euro por megavatio-hora (MWh), cuando la electricidad suministrada o consumida 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 y se aplicarán sobre el suministro o consumo total del periodo expresado en megavatio-hora (MWh).

3. A efectos de lo previsto en el apartado 2, 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.

4. Lo dispuesto en el apartado 2 no será de aplicación para los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del artículo 98.”.

De acuerdo con los preceptos anteriormente transcritos, el beneficio fiscal aplicable a la electricidad suministrada o consumida en el transporte por ferrocarril, no puede ser tal que la cuota íntegra resultante de la aplicación del tipo impositivo sobre la base liquidable implique que el importe a repercutir en concepto de Impuesto Especial sobre la Electricidad sea inferior a 0,5 euros por megavatio-hora.

Es decir, cuando proceda la aplicación de la reducción regulada en el artículo 98.3 de la LIE, los cálculos a efectos de verificar el cumplimiento del tipo impositivo mínimo recogido en el artículo 99.2 de la LIE deben efectuarse considerando que por cada MWh suministrado o consumido en las actividades a las que hacen referencia el apartado 3 del artículo 98 de la LIE se ha satisfecho un mínimo de 0,5 euros.

En el supuesto de que para determinados suministros de electricidad los consumidores finales contraten directamente los peajes de acceso con el distribuidor y la entrega de energía la realice un comercializador, este Centro Directivo considera lo siguiente:

Efectivamente, para que se produzca la recepción de la energía eléctrica por parte del consumidor final, (persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo) 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”.

Por suministro de energía eléctrica, conforme al artículo 92 de la LIE, se entiende tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad.

La base imponible de ambos conceptos 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.

Sobre el importe de dicha base imponible se aplicará una reducción del 100 por ciento, cuyo resultado será el importe de la base liquidable. Aplicando el tipo impositivo sobre la base liquidable el resultado de la cuota a ingresar por dichos suministros sería de cero euros tanto para el comercializador, como para el distribuidor.

Sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99 de la LIE anteriormente transcrito, la cuota resultante de aplicar el tipo impositivo no podrá ser inferior a 0,5 euros por megavatio-hora suministrado de electricidad.

El distribuidor factura al consumidor final el importe de los peajes de acceso, dicho importe se calcula en función de la potencia contratada y del consumo de energía eléctrica, por lo que el distribuidor conoce la cantidad de megavatios –hora suministrados en cada periodo de facturación.

Por su parte, el comercializador conoce también con exactitud la cantidad de megavatios-hora suministrados en cada periodo de facturación. No obstante, como la cuantía de la cuota mínima esta determinada en función de los megavatios-hora suministrados y es el comercializador el que debe emitir la factura comprensiva de la cantidad de electricidad entregada en el correspondiente suministro, es éste quien deberá autoliquidar e ingresar la cuantía mínima de la cuota íntegra regulada en el apartado 2 del artículo 99.

Es decir, el comercializador deberá repercutir el importe del impuesto sobre aquel para quien realice la operación gravada, quedando obligado a presentar la correspondiente autoliquidación, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria.

Por su parte, el distribuidor, como contribuyente también del impuesto que es, conforme al artículo 96 de la LIE, el importe del Impuesto Especial sobre la Electricidad a repercutir sobre aquel para quien realice la operación gravada será de cero euros, debiendo presentar la correspondiente autoliquidación conforme al artículo 102 de la LIE, siendo el importe de la deuda a ingresar por estos suministros de cero euros.

Cuarta Consulta y Quinta Consulta

“¿Es posible la aplicación de la reducción a supuestos en los que el devengo del IEE se haya producido a partir del 1 de enero de 2021, fecha de entrada en vigor del artículo 98.3 de la Ley de IIEE, a pesar de que, a fecha de la presente consulta, no se haya producido el desarrollo reglamentario necesario?

¿Qué requisitos debe cumplir la entidad receptora de la electricidad y qué documentación y/o información debe facilitar dicha entidad receptora a la entidad suministradora de la electricidad (mi representada) para que la reducción resulte de aplicación?”.

La fecha de entrada en vigor del nuevo supuesto de reducción establecido en el apartado 3 del artículo 98 de la LIE fue el 1 de enero de 2021, por lo que el beneficio fiscal resulta de aplicación a los suministros y consumos de electricidad cuyo devengo se produzca a partir de dicha fecha, con independencia de que hasta el momento no se haya producido el desarrollo reglamentario correspondiente.

No obstante, el contribuyente deberá recabar de los consumidores finales beneficiarios de la reducción la información necesaria que justifique la correcta aplicación del citado beneficio fiscal, como podría ser una declaración suscrita en virtud de la cual éstos manifiesten que el destino de la electricidad suministrada es el transporte por ferrocarril.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.