

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC079763

DGT: 02-07-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2006/2021

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Energía eléctrica. Alquiler de los equipos de medida y control. Una entidad mercantil dedicada al suministro de energía eléctrica, consulta acerca del tipo impositivo aplicable en el IVA al alquiler de los equipos de medida y control con motivo del suministro de energía eléctrica.

Pues bien, de acuerdo con una interpretación conjunta y sistemática de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), en cuyo art. 102 se prevé la posibilidad de aplicar el tipo reducido al hecho imponible entregas de electricidad, y del RD-Ley 12/2021 (Medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua), que debe interpretarse conforme a la normativa armonizada, los elementos a los que se debe aplicar el tipo reducido del 10 por ciento son los establecidos en el modelo de factura según los Anexos de la Resolución de 28 de abril de 2021, de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se establece el contenido mínimo y el modelo de factura de electricidad a utilizar por los comercializadores de referencia.

De acuerdo con el contenido tipo de dichos modelos de factura, el concepto de «alquiler de contador» se incluye entre el contenido mínimo a incluir en la misma, junto con otros elementos tales como «potencia contratada» o «energía consumida», elementos todos ellos intrínseca y directamente vinculados con el propio suministro de energía eléctrica.

Por ello, a dichos conceptos, y en concreto, al alquiler de los equipos de medida y control, indispensables para el suministro de energía eléctrica y su cuantificación, le será igualmente aplicable el tipo reducido del 10 por ciento a efectos del Impuesto.

Por el contrario, en caso de que en la factura eléctrica se documenten, igualmente, otras prestaciones de servicios, distintas del propio suministro de energía eléctrica, tales como servicios de mantenimiento, vigilancia, o servicios de urgencia, entre otros, que no guardan relación directa con el suministro eléctrico, ni se establecen entre los conceptos incluidos en los Anexos de la Resolución de 28 de abril de 2021, a los que se ha hecho referencia, los mismos deberán tributar al tipo general del Impuesto del 21 por ciento o, en su caso, al tipo impositivo correspondiente a la naturaleza del bien o servicio que se incluya en la factura del suministro eléctrico.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5 y 8.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 15 y 102.

RD-Ley 12/2021 (Medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua), art. 1.

RD 1718/2012 (Procedimiento para realizar la lectura y facturación de los suministros de energía en baja tensión con potencia contratada no superior a 15 kW), disp. adic. primera.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil dedicada al suministro de energía eléctrica.

Cuestión planteada:

Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido al alquiler de los equipos de medida y control con motivo del suministro de energía eléctrica en virtud del artículo 1 del Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua

Contestación:

1. El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con

carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo”.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, a la entidad consultante que tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2. Por su parte, cabe destacar que el artículo 8.º de la Ley 37/1992, dispone que:

“Artículo 8. *Concepto de entrega de bienes.*

Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.”.

El segundo párrafo del precepto anterior supone la transposición al ordenamiento interno del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006) que dispone que “la electricidad, el gas, el calor o el frío y similares se tratarán como propiedad tangible.”.

Asimismo, el artículo 102 de la citada Directiva prevé lo siguiente:

“Previa consulta del Comité del IVA, todo Estado miembro podrá aplicar un tipo impositivo reducido a las entregas de gas natural, electricidad o calefacción urbana.”.

3. Desde finales de 2020 y, más intensamente, a partir de marzo de 2021, el precio del mercado mayorista de la electricidad en España está marcando precios inusualmente altos, situación agravada en el contexto de la crisis sanitaria provocada por el COVID-19 que está teniendo un enorme impacto en la actividad económica, con una reducción significativa del empleo y un aumento en el número de consumidores vulnerables.

Por este motivo, y en virtud de la facultad que confiere a los Estados miembros de la Unión Europea el artículo 102 de la Directiva 2006/112/CE, se ha aprobado el Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, por el que se

adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua (BOE de 25 de junio), en virtud de cuyo artículo 1 se establece lo siguiente:

“Artículo 1. *Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica.*”

Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2021, se aplicará el tipo del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica efectuadas a favor de:

a) Titulares de contratos de suministro de electricidad, cuya potencia contratada (término fijo de potencia) sea inferior a 10 kW, con independencia del nivel de tensión del suministro y la modalidad de contratación, cuando el precio medio aritmético del mercado diario correspondiente al último mes natural anterior al del último día del periodo de facturación haya superado los 45 €/MWh.

b) Titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social de electricidad y tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre, por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica.”.

Por tanto, con efectos desde 26 de junio de 2021 hasta 31 de diciembre de 2021, se establece el tipo reducido del 10 por ciento a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica cuyo destinatario este dentro del ámbito subjetivo previsto en el artículo transcrito.

Esta medida ha sido comunicada mediante procedimiento escrito al Comité del IVA el pasado 22 de junio.

4. Por lo que respecta al ámbito objetivo de la norma, en concreto, al alcance de la misma, hay que tener en cuenta lo dispuesto en la Exposición de Motivos del citado Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio:

“En consecuencia, para dar respuesta a la situación generada por el incremento de los precios de la electricidad, dentro de los límites de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, se establece de forma excepcional y transitoria, hasta el 31 de diciembre de 2021, para los contratos de energía eléctrica cuyo término fijo de potencia no supere los 10 kW, una rebaja, desde el 21 al 10 por ciento, en el tipo impositivo del IVA que recae sobre todos los componentes de la factura eléctrica cuando el precio medio mensual del mercado mayorista en el mes anterior al de la facturación haya superado los 45 €/MWh, con el objeto de reducir su importe.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que este umbral de 45 €/MWh se relaciona con la cotización media durante el mes de diciembre de 2020 de los contratos de entrega a plazo de electricidad en España para el año 2021, que, como se ha señalado, para la segunda mitad de 2021 se establece en 83,32 €/MWh situándose, por tanto, dicho umbral por debajo de las expectativas de precios futuros del mercado.

También debe señalarse que esta medida se aplica a todos los contratos de suministro de energía eléctrica siempre que la potencia contratada no supere los 10 kW, lo que supone, en realidad, su aplicación a la práctica totalidad de los hogares consumidores finales ya que la potencia media contratada por los consumidores domésticos es aproximadamente de 4,1 kW. Del mismo modo la medida permitirá que se beneficien de la misma un gran número de trabajadores autónomos.”.

En este sentido y a efectos de determinar los distintos componentes que integran la factura eléctrica no cabe sino acudir a la normativa sectorial vigente en la materia.

Así, el Real Decreto 1718/2012, de 28 de diciembre, por el que se determina el procedimiento para realizar la lectura y facturación de los suministros de energía en baja tensión con potencia contratada no superior a 15 kW (BOE de 14 de enero de 2013), en su disposición adicional primera dispone lo siguiente:

“Disposición adicional primera. *Facturas de energía eléctrica.*”

La Dirección General de Política Energética y Minas podrá establecer, previo trámite de audiencia, el contenido mínimo obligatorio y un formato tipo voluntario de las facturas que deberán remitir los comercializadores del mercado libre de electricidad a los consumidores en baja tensión de hasta 15 kW de potencia contratada no acogidos a la Tarifa de último Recurso

Asimismo, la Dirección General de Política Energética y Minas podrá determinar la forma de estimar los consumos cuando estos no se correspondan con lecturas reales.”.

En ejecución de lo anterior, se ha aprobado la Resolución de 28 de abril de 2021, de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se establece el contenido mínimo y el modelo de factura de electricidad a utilizar por los comercializadores de referencia (BOE de 30 de abril). En dicha resolución, en sus diferentes Anexos, se recogen los modelos de factura a emitir por los suministros de energía eléctrica, incluyendo aquellos que se emitan a los beneficiarios del bono social de electricidad.

5. De acuerdo con una interpretación conjunta y sistemática de la Directiva 2006/112/CE, en cuyo artículo 102 se prevé la posibilidad de aplicar el tipo reducido al hecho imponible entregas de electricidad, y del Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, que debe interpretarse conforme a la normativa armonizada, los elementos a los que se debe aplicar el tipo reducido del 10 por ciento son los establecidos en el modelo de factura según los Anexos a los que se ha hecho referencia.

De acuerdo con el contenido tipo de dichos modelos de factura, el concepto de “alquiler de contador” se incluye entre el contenido mínimo a incluir en la misma, junto con otros elementos tales como “potencia contratada” o “energía consumida”, elementos todos ellos intrínseca y directamente vinculados con el propio suministro de energía eléctrica.

Por ello, a dichos conceptos, y en concreto, al alquiler de los equipos de medida y control, indispensables para el suministro de energía eléctrica y su cuantificación, objeto de consulta, le será igualmente aplicable el tipo reducido del 10 por ciento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, en caso de que en la factura eléctrica se documenten, igualmente, otras prestaciones de servicios, distintas del propio suministro de energía eléctrica, tales como servicios de mantenimiento, vigilancia, o servicios de urgencia, entre otros, que no guardan relación directa con el suministro eléctrico, ni se establecen entre los conceptos incluidos en los Anexos de la Resolución de 28 de abril de 2021, a los que se ha hecho referencia, los mismos deberán tributar al tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido del 21 por ciento o, en su caso, al tipo impositivo correspondiente a la naturaleza del bien o servicio que se incluya en la factura del suministro eléctrico.

6. 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.