

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC081241

DGT: 25-11-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2994/2021

### SUMARIO:

**II.EE. Impuestos Especiales sobre la electricidad. Tipo impositivo.** Una entidad que tiene por actividad, entre otras, la operación del sistema eléctrico español, tanto en la península como en los sistemas no peninsulares de Canarias, Baleares, Ceuta y Melilla, garantizando en todo momento la seguridad y la continuidad del suministro eléctrico. Por cada mes emitirá una liquidación provisional que deberá ir ajustando en los meses sucesivos, por lo que expide facturas comprensivas de las diferencias respecto a las facturas correspondientes a las liquidaciones anteriores. En el caso de suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, el devengo del impuesto se produce en el momento en que resulte exigible contractualmente la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica efectivamente suministrada, siendo de aplicación el tipo impositivo vigente en dicho momento. Por tanto, si el suministro se produjo antes del día 16 de septiembre de 2021 y la exigibilidad se produce entre dicho día y el 31 de diciembre de 2021, se habrá de aplicar el nuevo tipo impositivo. Este criterio no supone novedad alguna. En este mismo sentido se ha pronunciado este Centro Directivo en la Resolución de 2 de agosto de 2012, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el IVA.

### PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 92.

RDL 17/2021 (Medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios gas y electricidad), disp. adic sexta.

Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

### Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad que tiene por actividad, entre otras, la operación del sistema eléctrico español, tanto en la península como en los sistemas no peninsulares de Canarias, Baleares, Ceuta y Melilla, garantizando en todo momento la seguridad y la continuidad del suministro eléctrico.

Por cada mes emitirá una liquidación provisional que deberá ir ajustando en los meses sucesivos, por lo que expide facturas comprensivas de las diferencias respecto a las facturas correspondientes a las liquidaciones anteriores.

### Cuestión planteada:

Determinación del momento temporal de aplicabilidad del nuevo tipo de impositivo del Impuesto Especial sobre la Electricidad regulado en el Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad.

Tipo impositivo aplicable a las facturas expedidas comprensivas de las diferencias respecto a las facturas correspondientes a las liquidaciones anteriores a la entrada en vigor del citado Real Decreto-ley.

### Contestación:

I.- El Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad (BOE de 15 de septiembre) en el primer apartado de la disposición adicional sexta establece que:

“Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2021, el Impuesto Especial sobre la Electricidad se exigirá al tipo impositivo del 0,5 por ciento.

Las cuotas resultantes de la aplicación de dicho tipo impositivo 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 las letras anteriores, las cuantías indicadas en estas tendrán la consideración de tipos impositivos y se aplicarán sobre el suministro o consumo total del periodo expresado en megavatio-hora (MWh).

A estos efectos, se consideran 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.

El impuesto mínimo recogido en las letras a) y b) anteriores no será de aplicación para los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del artículo 98 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.”.

Este precepto entró en vigor el día 16 de septiembre de 2021, de acuerdo con lo señalado en la disposición final séptima del Real Decreto-ley 17/2021.

Ante la modificación de los tipos impositivos en el Impuesto Especial sobre la Electricidad la consultante pregunta si el nuevo tipo impositivo del citado impuesto debe aplicarse a las operaciones cuyo suministro de energía se produzca a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 17/2021 o también resulta aplicable sobre aquellas operaciones cuyo suministro se ha producido con anterioridad a la entrada en vigor de la citada norma, pero cuya exigibilidad del precio es posterior a la entrada en vigor del nuevo tipo impositivo.

A este respecto, cabe señalar que el Impuesto Especial sobre la Electricidad se encuentra regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), y en su Reglamento de desarrollo aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio). Se trata de un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos.

Según el apartado 1 del artículo 92 de la Ley de Impuestos Especiales:

“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 las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos.

b) El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.”.

El devengo se regula en el artículo 95 de la Ley de Impuestos Especiales en virtud del cual:

“El impuesto se devengará:

a) En el supuesto previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 92, en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

b) En el supuesto previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 92, en el momento de su consumo.”.

De los dos preceptos citados, y en relación con el hecho imponible suministro de electricidad, por el que pregunta la consultante, resulta que hay dos elementos esenciales para que se produzca el devengo:

1) que se produzca un suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, y

2) que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada.

A la vista de los preceptos transcritos resulta que en el caso de suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, el devengo del impuesto se produce en el momento en que resulte exigible contractualmente la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica efectivamente

suministrada, siendo de aplicación el tipo impositivo vigente en dicho momento. Por tanto, si el suministro se produjo antes del día 16 de septiembre de 2021 y la exigibilidad se produce entre dicho día y el 31 de diciembre de 2021, se habrá de aplicar el nuevo tipo impositivo.

Este criterio no supone novedad alguna puesto que es el mismo que se fijó en las consultas tributarias 1226/98 y 0131/99 en relación con el Impuesto sobre la Electricidad derogado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, 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).

En este mismo sentido se ha pronunciado este Centro Directivo en la Resolución de 2 de agosto de 2012, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 6 de agosto), que en su apartado III dispone:

“En el caso particular de las operaciones de tracto sucesivo, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido se produce en el momento en el que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75, apartado uno, número 7º, párrafo primero, de la Ley del Impuesto. Se trata, entre otros, y por citar solamente los supuestos de mayor incidencia general, de los suministros de electricidad y gas, así como la prestación de servicios telefónicos.

Dado que en dicho tipo de operaciones el devengo tiene lugar conforme a la exigibilidad de la contraprestación (precio), resultará plenamente ajustado a Derecho el gravamen a los nuevos tipos impositivos cuando se trate de contraprestaciones exigibles contractualmente con posterioridad al 31 de agosto de 2012, aun cuando se trate de servicios o suministros que se correspondan con períodos de consumo anteriores a esa fecha, pero cuya exigibilidad del precio sea posterior a la misma.”.

II.- Por otra parte, la Resolución de 10 de diciembre de 2020, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se aprueba la adaptación de los procedimientos de operación del sistema a las condiciones relativas al balance aprobadas por Resolución de 11 de diciembre de 2019, establece en el Procedimiento de operación 14.1 (P.O.14.1) las “Condiciones generales del proceso de liquidación del operador del sistema”, en virtud de las cuales, la consultante tiene que llevar a cabo diferentes actividades del proceso de liquidación del Mercado.

El apartado 6 del citado P.O.14.1 determina el calendario del proceso de liquidación, señalando que para cada mes M tendrán lugar los siguientes procesos de liquidación:

- En el mes M, la Liquidación Inicial Provisional Primera, correspondiente a los días 1 a 15, que dará lugar a una facturación.
- En el mes M+1, la Liquidación Inicial Provisional Segunda. Se trata de liquidación del mes M completo, que dará lugar a una facturación por diferencias respecto a la Liquidación Inicial Provisional Primera.
- En el mes siguiente al Cierre del mes M+3, establecido en el procedimiento de operación P.O. 10.5, la Liquidación Intermedia Provisional, que dará lugar a una facturación por diferencias respecto a las liquidaciones anteriores.
- En el mes siguiente al cierre provisional de medidas, la Liquidación Final Provisional, que dará lugar a una facturación por diferencias respecto a las liquidaciones anteriores.
- En el mes siguiente al cierre definitivo de medidas, la Liquidación Final Definitiva, que dará lugar a una facturación por diferencias respecto a las liquidaciones anteriores.

En relación con las liquidaciones posteriores a la Inicial Provisional Primera, (es decir, la Inicial Provisional Segunda, la Intermedia Provisional, la Final Provisional), los apartados 6.1. 6.2, 6.3 y 6.4 del P.O.14.1 establecen que el operador del sistema procederá a la expedición de las facturas comprensivas de las diferencias respecto a las expediciones de facturas correspondientes a las liquidaciones anteriores.

Interesa a la consultante conocer el tipo impositivo aplicable en aquellos supuestos en los que, con arreglo al calendario del proceso de liquidación establecido en el P.O.14.1 aprobado por la Resolución de 10 de diciembre de 2020, con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 17/2021 se expidan facturas por las diferencias respecto a las facturas expedidas por liquidaciones anteriores a la entrada en vigor de la citada norma.

A este respecto este Centro Directivo considera que:

- Si la nueva factura da lugar a un ingreso adicional a efectuar por el destinatario, dado que ese importe no estaba incluido en la factura previa, evidentemente no fue exigible en ese momento, y conforme al criterio expuesto, el devengo del impuesto correspondiente a esa parte del suministro se producirá en el momento de la exigibilidad del precio según la nueva factura.

- Si la nueva factura da lugar a una devolución al consumidor, no cabe sino entender que la factura previa recogía un suministro que no se produjo realmente y por tanto por esa parte del suministro no hubo devengo.

Por tanto, cuando la nueva factura recoja una parte del suministro superior al inicialmente facturado, el devengo del impuesto correspondiente a ese mayor suministro se producirá en el momento en que sea exigible el precio correspondiente a ese mayor suministro, y si dicha exigibilidad es posterior a la fecha de entrada en vigor del nuevo tipo impositivo, ese mayor suministro se gravará aplicando el nuevo tipo impositivo.

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.