

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Generales

| | |
|------------------------------|---|
| NUM-CONSULTA | 0005-18 |
| ORGANO | SG de Tributos Locales |
| FECHA-SALIDA | 07/02/2018 |
| NORMATIVA | TRLRHL RD Leg. 2/2004, Artículos 78, 79, 82. RDLeg 1175/1990 regla 8ª. |
| DESCRIPCION-HECHOS | La consultante es una entidad cuyo objeto social es la comercialización de energía eléctrica. |
| CUESTION-PLANTEADA | Si es correcta la aplicación de un volumen de facturación nacional, en relación al mínimo exento. Si es correcta la clasificación de la actividad de comercialización de energía eléctrica en los epígrafes 659.9 o 653.9 de las Tarifas. |
| CONTESTACION-COMPLETA | <p>En primer lugar, debe señalarse que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, las consultas han de ser formulada por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, por lo que solo procede la contestación a las cuestiones planteadas que cumplen este requisito, no contestándose al resto de cuestiones ajenas al ámbito tributario.</p> <p>El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.</p> <p>El artículo 78.1 del TRLRHL define el IAE como “un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.”.</p> <p>De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:</p> <p>a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica, para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito para su gravamen.</p> <p>En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su Regla 2ª que “El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.”.</p> <p>b) En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad.</p> <p>c) Finalmente, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que estas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.</p> <p>El artículo 79.1 del TRLRHL dispone que “Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.</p> |

En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio, se requiere:

- a) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;
- b) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;
- c) que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

Son sujetos pasivos de este impuesto, según el artículo 83 del TRLRHL, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.

La letra c) del apartado 1 del artículo 82 del TRLRHL dispone que están exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas, los siguientes sujetos pasivos:

“c) Las personas físicas.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

A efectos de la aplicación de la exención prevista en este párrafo, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1ª El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

2ª El importe neto de la cifra de negocios será, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo de este impuesto. En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo de este impuesto. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3ª Para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él.

No obstante, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

4ª En el supuesto de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se atenderá al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español.”

Por tanto, para determinar si corresponde o no la aplicación de la exención del artículo 82.1.c) del TRLRHL se tendrá en cuenta el importe neto de la cifra de negocios consignado en la correspondiente declaración del Impuesto sobre Sociedades del conjunto de las actividades económicas ejercidas por el sujeto pasivo, de tal forma que si dicho importe es inferior a 1.000.000 de euros, el sujeto pasivo estará exento del IAE por todas sus actividades económicas y, por el

contrario, si es igual o superior a dicho límite, no le resultará de aplicación dicha exención.

Respecto a la clasificación de la actividad económica realizada por el consultante, hay que señalar que el sujeto pasivo debe tributar por la cuota asignada en la rúbrica de las Tarifas del IAE que clasifique la concreta actividad económica que realice.

Como ya se ha señalado, la regla 2ª de la Instrucción dispone que “El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.”.

En el apartado 1 de la regla 4ª se señala que “Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa.”.

La clasificación de las actividades económicas en las Tarifas del IAE se realizará atendiendo siempre a la verdadera naturaleza material de las mismas, con independencia de la calificación o consideración que tengan para sus titulares, debiendo matricularse el sujeto pasivo y, en su caso, tributar, por todas y cada una de las actividades que efectivamente ejerza.

La regla 4ª de la Instrucción define el comercio al por mayor, a efectos de dicho Impuesto, en el apartado 2, letra C), como el realizado con:

- “a) Los establecimientos y almacenes dedicados a la reventa para su surtido.
- b) Toda clase de empresas industriales, en relación con los elementos que deban ser integrados en sus procesos productivos, cualquiera que sea la forma que adopte el contrato. A estos efectos se considerarán como tales empresas las que se dedican a producir, transformar o preparar alguna materia o producto con fines industriales.
- c) Las Fuerzas Armadas y la Marina Mercante, en todo caso.”.

El pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de dichas actividades de comercio mayorista faculta para la venta al por menor, la importación y la exportación de las materias o productos objeto de dicho comercio.

Para que se considere comercio al por mayor bastará con que se ejecuten transacciones o remisiones, sin que sea necesario disponer de almacén o establecimiento, o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.

En la misma regla 4ª, apartado 2, letra D), se define el comercio al por menor como “el efectuado para el uso o consumo directo”, teniendo igual consideración el que con el mismo destino se realice sin almacén o establecimiento, siendo suficiente con que se efectúen las transacciones o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores, o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.

El pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de dichas actividades de comercio minorista faculta para la importación de las materias o productos objeto de dicho comercio, así como para disponer de almacenes o depósitos cerrados al público.

La promulgación de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, de Regulación del Sector Eléctrico, con la finalidad de incorporar al ordenamiento jurídico interno las previsiones contenidas en la Directiva 96/92/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre, sobre normas comunes para el mercado interior de electricidad, además de la liberalización del sector eléctrico, cuya explotación era de titularidad estatal, bajo un régimen de monopolio, supuso la segmentación vertical de las distintas actividades necesarias para el suministro eléctrico y, entre otras cuestiones, dar carta de naturaleza a la actividad de comercialización de energía eléctrica por personas jurídicas ajenas a la producción, distribución o transporte de la misma.

En dicha Ley 54/1997 se definía en el artículo 9.1.h) como sujetos de la ordenación del suministro eléctrico a los comercializadores como “aquellas personas jurídicas que, accediendo a las redes de transporte y distribución, tienen como función la venta de energía eléctrica a los consumidores que tengan la condición de cualificados o a otros sujetos del sistema.”.

En la actualidad, con la promulgación de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, el artículo 6, apartado 1, designa entre otros sujetos de la ordenación del suministro eléctrico a los siguientes:

“f) Los comercializadores, que son aquellas sociedades mercantiles, o sociedades cooperativas de consumidores y usuarios, que, accediendo a las redes de transporte o distribución, adquieren energía para su venta a los consumidores, a otros sujetos del sistema o para realizar operaciones de intercambio internacional en los términos establecidos en la presente ley.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento y requisitos para ser comercializador de referencia.

g) Los consumidores, que son las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para su propio consumo.

Aquellos consumidores que adquieran energía directamente en el mercado de producción se denominarán Consumidores Directos en Mercado.

h) Los gestores de cargas del sistema, que son aquellas sociedades mercantiles que, siendo consumidores, están habilitados para la reventa de energía eléctrica para servicios de recarga energética.

Los gestores de carga del sistema son los únicos sujetos con carácter de cliente mayorista en los términos previstos en la normativa comunitaria de aplicación.”.

Por otra parte, el artículo 11, apartados 2 y 3, de dicho texto establece la facultad, entre otros sujetos del sistema, a los comercializadores para realizar tanto adquisiciones como ventas de energía eléctrica a través de interconexiones con otros Estado miembros de la Unión Europea o terceros países.

Las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas clasifican en el grupo 151 de la sección primera las actividades de “Producción, transporte y distribución de energía eléctrica”, el cual está integrado por cinco epígrafes, que clasifican distintas facetas o modalidades de la producción, distribución y transporte de energía eléctrica.

Los cuatro primeros epígrafes clasifican las actividades de producción de energía eléctrica, según sea hidroeléctrica (151.1), termoeléctrica convencional (151.2), electronuclear (151.3) o procedente de mareas, energía solar u otras no especificadas en los epígrafes anteriores (151.4).

El último epígrafe del grupo (151.5), está destinado a clasificar el “Transporte y distribución de energía eléctrica” al margen de la producción.

Las Tarifas del Impuesto no contemplan la posibilidad de que exista una actividad de venta de energía eléctrica independiente de su producción, debido a que este sistema de clasificación de las actividades de producción, distribución y transporte de energía eléctrica, vigente en las Tarifas, responde al sistema de explotación unificada del sistema eléctrico nacional anterior a la promulgación de la normativa liberalizadora y reguladora del sector eléctrico, que ha dejado de ser concebido como un servicio público de titularidad estatal desarrollado por empresas de mayoría pública, pasando a ser desarrollado por sociedades mercantiles privadas. En dicho sistema anterior la producción y la venta de energía eléctrica estaban unidas, de modo que sólo era posible la venta de la misma por las empresas productoras.

En aplicación de la regla 8ª de la Instrucción, en la que se establece que las actividades empresariales que no se encuentren especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate, la actividad desarrollada por los comercializadores de energía eléctrica, dadas las características de los destinatarios de la energía comercializada por estas entidades (consumidores que tengan la condición de cualificados y otros sujetos cualificados

según la normativa vigente), y considerando que ninguna de las rúbricas del comercio al por menor era apropiada para la clasificación de esta actividad, la misma debe ser clasificada en el epígrafe 619.9 de la sección primera, que clasifica el “Comercio al por mayor de otros productos n.c.o.p.”.

Dicha clasificación se debe a que el citado texto legal habilita a los comercializadores para vender no solo a los consumidores para su propio consumo (art. 6.1.g), sino que también pueden vender a otros sujetos del sistema, por ejemplo, los gestores de cargas del sistema (art. 6.1.h), los cuales los configura como revendedores de energía eléctrica.

Incluso los comercializadores pueden realizar operaciones de compra y venta de energía tanto en el mercado comunitario como con terceros países, lo cual supone una habilitación a dichos sujetos para la importación y exportación de energía eléctrica.

No obstante, habrá de estarse a las circunstancias que concurran en cada caso concreto para poder clasificar la actividad ejercida por los comercializadores de energía eléctrica, en orden a la correcta aplicación del tributo en cuestión.

En el caso de que la sociedad comercialice la energía eléctrica exclusivamente a consumidores finales, esto es, a domicilios particulares, a empresas y a profesionales, para su propio consumo, estaremos en presencia de una actividad que reúne las características de comercio al por menor, según se indica en la regla 4ª.2.D) de la Instrucción.

El comercio al por menor de energía eléctrica es una actividad que no se halla especificada en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que, para proceder a su clasificación, habrá de aplicarse el procedimiento regulado en la regla 8ª de la Instrucción.

De conformidad con dicha regla, la actividad consistente en el comercio al por menor de energía eléctrica se clasificará en el epígrafe 659.9 de la sección primera de las Tarifas, “Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653.9.”.

Ello no obstante, si en algún caso la energía eléctrica comercializada por la consultante es objeto de reventa, como ocurre en la venta a gestores de cargas del sistema, los cuales, siendo consumidores, están habilitados para la reventa de energía eléctrica para servicios de recarga energética, estaríamos en presencia de una actividad de comercio al por mayor, la cual deberá clasificarse en el epígrafe 619.9 de la sección primera de las Tarifas, “Comercio al por mayor de otros productos n.c.o.p.”.

Cuando la actividad de que se trate tenga asignada más de una clase de cuota (municipal, provincial y nacional), el sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en la regla 13ª de la Instrucción, puede optar por el pago de cualquiera de ellas, con las facultades correspondientes a la misma. Pero, en el caso de que la rúbrica de las Tarifas asigne una sola clase de cuota, el sujeto pasivo está obligado al pago de la misma. Así, en el caso de que la rúbrica solo tenga asignada una cuota mínima municipal, como son las rúbricas 619.9 y 659.9, el sujeto pasivo deberá satisfacer la misma en cada uno de los municipios en los que realice su actividad, y ello con independencia del mayor o menor número de municipios en los que se desarrolle la misma. La gestión y exacción de las cuotas mínimas municipales corresponde al ayuntamiento en cuyo término municipal tenga lugar la realización de las respectivas actividades.

Lo que comunico a Vd. con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que esta contestación tenga efectos vinculantes, por plantearse en el escrito de consulta cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.