

**BUSCADOR****Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V2256-20</b>
<b>Órgano</b>	SG de Tributos Locales
<b>Fecha salida</b>	02/07/2020
<b>Normativa</b>	TAR/INST IAE. RDLeg 1175/1990: grupo 151, epígrafes 619.9 y 659.9, sección primera (Tarifas); reglas 2ª, 4ª, 8ª, 9ª, 10ª, 13ª (Instrucción).
<b>Descripción de hechos</b>	La consultante es una asociación de ámbito nacional que agrupa a empresas distribuidoras y comercializadoras de energía eléctrica.
<b>Cuestión planteada</b>	Si a la vista de los informes de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia de fechas 28 de abril de 2017, 7 de febrero de 2018 y 27 de marzo de 2018, cabe una interpretación tendente a equiparar la comercialización de energía eléctrica a una actividad que tenga asignada una cuota nacional como es el caso de la actividad de distribución de energía eléctrica, con el fin de evitar el efecto negativo que, para la libre competencia, tiene el criterio de clasificar la actividad de comercialización de energía eléctrica en el epígrafe 659.9 de las tarifas del IAE, sentado en la consulta V3102/2015.
<b>Contestación completa</b>	<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>Respecto a la clasificación de la actividad económica de comercialización de energía eléctrica, 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.</p> <p>La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 115/1900, de 28 de septiembre, 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.”.</p> <p>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.”.</p> <p>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,</p>

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 y para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos.

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

Por otra parte, el artículo 11, apartados 2 y 3, de dicho texto legal 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 IAE 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 solo 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, según sean las características de los destinatarios de la energía comercializada por estas entidades, se clasificará en el epígrafe 619.9, “Comercio al por mayor de otros productos n.c.o.p.”, o en el epígrafe 659.9, “Comercio al por menor de otros productos no especificados en esta Agrupación, excepto los que deben clasificarse en el epígrafe 653.9.”, ambos de la sección primera de las Tarifas.

La Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) en sus informes de fechas 28 de abril de 2017 (UM/028/17), 7 de febrero de 2018 (UM/006/18) y 27 de marzo de 2018 (UM/022/18), considera que no se ha vulnerado el principio de discriminación y, respecto del principio de simplificación de cargas, señala que:

“Según lo indicado, la aplicación de la Ley de garantía de la unidad de mercado al ámbito tributario debe ser excepcional, y efectuarse de modo restrictivo. Sin perjuicio de ello, esta Comisión considera que la interpretación de la DGT según la cual las empresas comercializadoras deben satisfacer una cuota municipal por cada municipio en que dispongan de un cliente puede suponer una carga excesiva y generar duplicidades (artículo 7 de la LGUM). En vista de ello, se propone una interpretación alternativa, siempre que ello no suponga un descenso en la tributación, lo cual afectaría de lleno al referido principio de sostenimiento a los gastos públicos constitucionalmente previsto.

La exigencia al comercializador de darse de alta y satisfacer la cuota de IAE en cada municipio en el que se disponga de un cliente puede suponer la falta de incentivo adecuado para la comercialización, en la medida en que el coste del impuesto podría superar, en ciertos casos, el beneficio debido a los nuevos suministros contratados. Ello sería especialmente acusado en núcleos de población pequeños, que se verían afectados por falta de presión competitiva en el segmento de comercialización de energía eléctrica.

Sin que se pretenda cuestionar en modo alguno la regulación positiva del IAE, según lo ya indicado, lo cierto es que la interpretación de la DGT podría suponer un límite a la actividad de comercialización. Y ello en la medida en que se limita la capacidad de algunas empresas para competir, al existir dificultades para la entrada de dichos operadores en ciertos municipios con poca población.

En particular, cabría ponderar una interpretación diferente que evite a las comercializadoras tener que satisfacer una cuota en cada municipio en el que tengan actividad. Tal efecto podría lograrse equiparando la comercialización a una actividad que tenga asignada una cuota nacional como es el caso de la distribución de energía eléctrica, a la cual podría asimilarse. Adicionalmente, la exigencia de cuota nacional a la comercialización sería coherente con un régimen de intervención administrativa que permite presentar una única declaración responsable previa que autorice para el ejercicio de dicha actividad en todo el territorio nacional (citado art. 46 Ley 24/2013).”.

Y en dichos informes, la CNMC concluye que:

“A juicio de esta Comisión, la autoridad competente, en el informe que eventualmente emita, debería ponderar una interpretación que permita condiciones más favorables para el acceso a la actividad de comercialización en cualquier parte del territorio nacional, incluidos núcleos de pequeña población. Dicha interpretación podría consistir en equiparar la comercialización a otra actividad que tenga establecida una cuota nacional y, singularmente, a la de distribución de electricidad. De este modo, todas las comercializadoras podrían acceder sin limitación alguna a cualquier núcleo de población, mejorándose así la presión competitiva, en beneficio en último término de los consumidores.”.

Por tanto, la CNMC en sus informes no indica que la clasificación de la actividad de comercialización de energía eléctrica en las Tarifas del IAE que realiza la Dirección General de Tributos (DGT) sea incorrecta o contraria a derecho, y además reconoce que la competencia en esta materia corresponde a la DGT. Lo único que hace es solicitar a la DGT para que pondere o analice si, de acuerdo con la normativa vigente, pudiera resultar posible la clasificación de la actividad de comercialización de energía eléctrica en una rúbrica de las Tarifas que tenga asignada una cuota nacional, al igual que sucede con la actividad económica de distribución de electricidad.

Sin embargo, por los motivos señalados anteriormente, tal clasificación no resulta posible, ya que la actividad de comercialización de energía eléctrica, de acuerdo con su normativa sectorial, al ser una actividad distinta y separada de la de distribución de energía eléctrica, no tiene cabida en el epígrafe 151.5 de la sección primera de las Tarifas, cuyo título es “Transporte y distribución de energía eléctrica”, excluyendo de ese modo a la “comercialización de energía eléctrica” como actividad independiente y separada de la de transporte y distribución.

El citado epígrafe 151.5 sí tiene asignados los tres tipos de cuotas (municipal, provincial y nacional), lo que permite al sujeto pasivo optar por cualquiera de ellos.

Al no tener cabida la actividad de comercialización de energía eléctrica en ninguna de las rúbricas del grupo 151, “Producción, transporte y distribución de energía eléctrica”, y no existir en las Tarifas ninguna rúbrica que clasifique de forma concreta tal actividad, tiene que clasificarse provisionalmente, por aplicación de lo dispuesto en la regla 8ª de la Instrucción, 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.

Por tanto, la actividad de comercialización de energía eléctrica debe clasificarse, tal como se ha indicado anteriormente, en el epígrafe 619.9 o en el epígrafe 659.9, ambos de la sección primera de las Tarifas. Y dichos epígrafes solo tienen asignado un tipo de cuota: la cuota mínima municipal, por lo que las empresas de comercialización de energía eléctrica tienen que tributar en el IAE por cuota municipal.

En consecuencia, de acuerdo con la normativa vigente, no resulta posible asignar un tipo de cuota nacional a la actividad de comercialización de energía eléctrica.

No obstante, en atención a las peticiones del sector y de la CNMC, este Centro Directivo presentó una propuesta de modificación de las Tarifas del IAE que fue incluida en el artículo 75 del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 16 de enero de 2019, ley que finalmente no fue aprobada.

En dicha propuesta, se creaban nuevos epígrafes o grupos en las Tarifas del IAE, con el fin de clasificar de forma específica las actividades de comercialización de los suministros de carácter general (electricidad y gas), que hasta la fecha carecen de dicha clasificación. En las nuevas rúbricas se asignarían los tres tipos de cuotas: municipal, provincial y nacional.

Con la posibilidad de elegir entre cuotas municipales, provinciales o nacionales se reducirían las cargas administrativas para las empresas comercializadoras de energía eléctrica y gas que operan a lo largo del territorio nacional derivadas de la obligatoriedad de satisfacer cuotas municipales en todos y cada uno de los municipios.

Además, con ello se les homologaría a los restantes operadores del sector (productores, transportistas y distribuidores), atendiendo de esta manera a la reivindicación del sector y de la CNMC.

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, y en el apartado 2 del artículo 68 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

A este respecto, debe señalarse que la aplicación de los criterios generales contenidos en esta contestación a cada una de las empresas del sector dependerá de las circunstancias concretas que se den en cada caso.