Numero Resolucion :V3784-2015

Marginal:69469961

Fecha :30-11-2015

DESCRIPCION :

Una sociedad mercantil cuyo objeto social es la fabricación de hilo de cobre aislado para bobinado de motores y transformadores, utiliza como materia prima el cobre que representa el 90 por ciento del coste del producto final.

CUESTION:

Aplicación de la exención recogida en la letra f) del artículo 98 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

CONTESTACION :

1. 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), introdujo en el Capítulo II de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

El artículo 98, letra f) de la citada Ley de Impuestos Especiales, en adelante LIE, establece:

“La base liquidable será el resultado de practicar, en su caso, sobre la base imponible una reducción del 85 por ciento que será aplicable, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a alguno de los siguientes usos:

(…)

f) Actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción.

A estos efectos se entiende por:

– "Compras o consumo de electricidad": el coste real de la energía eléctrica adquirida o consumida incluidos todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible.

– "Valor de la producción": estará constituido por el importe de la cifra de negocios, al que se adicionará la variación de existencias, de productos en curso y de productos terminados.”.

2. Por su parte, el artículo 145 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), introducido por el apartado treinta y cinco del artículo Primero del Real Decreto 1074/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 20 de diciembre), establece el procedimiento para la aplicación de la reducción de la base imponible en los siguientes términos:

“1. Para la aplicación de la reducción establecida en el artículo 98 de la Ley, los titulares de los establecimientos donde se desarrollen las actividades con derecho a la reducción presentarán a la oficina gestora correspondiente al lugar de ubicación de cada establecimiento una comunicación por cada una de las actividades que cumplen los requisitos para poder gozar de dicho beneficio fiscal.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá establecer el modelo y demás requisitos para la presentación de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando la electricidad suministrada para riegos agrícolas se realice a través de contratos cuyo titular sea una comunidad de regantes, será esta quien realice la comunicación para beneficiarse de la reducción. La comunicación se presentará a la oficina gestora donde radique el domicilio fiscal de la comunidad de regantes.

En el supuesto de que el establecimiento no disponga de puntos de suministro individualizados por actividades, en la comunicación se deberá indicar el porcentaje de energía eléctrica que en cada suministro va a ser consumida en la actividad que cumple los requisitos para la reducción.

2. Una vez recibida la comunicación, la oficina gestora expedirá la tarjeta de inscripción en el Registro territorial que deberá ser exhibida al suministrador de la electricidad para que éste pueda efectuar dicho suministro con la correspondiente reducción.

3. En los dos primeros meses de cada año natural, los beneficiarios de la reducción deberán comunicar a los contribuyentes y a la oficina gestora la cantidad de energía efectivamente consumida o, en su caso, el porcentaje definitivo de la electricidad consumida con derecho

a la reducción durante el año natural anterior. Este porcentaje definitivo es el que será tenido en cuenta para los nuevos suministros. Si en el plazo de los dos primeros meses de cada año natural no se comunicaran a la oficina gestora y a los contribuyentes nuevos datos, se considerará que no se ha producido variación alguna respecto de los datos inicialmente comunicados.

Los contribuyentes deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas, determinado en función de los datos comunicados, no coincida con el importe de las cuotas que se hubieran debido repercutir conforme a la energía efectivamente utilizada en las actividades que generan el derecho a la reducción.

La rectificación deberá efectuarse por los contribuyentes una vez que les sea comunicado el porcentaje o cantidad definitiva, y la regularización de la situación tributaria se efectuará en la autoliquidación correspondiente al período en que debe efectuarse dicha rectificación.

4. En los supuestos de rescisión del contrato de suministro de energía eléctrica con un suministrador, durante el mes siguiente a dicha rescisión el consumidor final deberá comunicarle la cantidad de energía efectivamente consumida o, en su caso, el porcentaje definitivo de la electricidad consumida con derecho a la reducción hasta el momento de la rescisión.

Si procede, el suministrador deberá efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en función de los datos definitivos una vez que estos le sean comunicados. La regularización de la situación tributaria se efectuará en la autoliquidación correspondiente al período en que debe efectuarse dicha rectificación.

5. Cuando se efectúen suministros directos de electricidad las regularizaciones que correspondiera efectuar, conforme a lo señalado en los apartados anteriores, se realizarán en proporción al importe de las adquisiciones realizadas por los agentes intervinientes en cada tramo horario en función de los datos que proporcione el operador de mercado.

6. Cuando se dejen de cumplir los requisitos que dan lugar a la aplicación de la reducción o se produzca cualquier otra circunstancia excepcional en virtud de la cual no se pueda aplicar dicho beneficio fiscal, en el plazo de un mes desde el incumplimiento de dichos requisitos o, en su caso, desde la producción de las circunstancias excepcionales, dichos hechos se pondrán en conocimiento de la oficina gestora y del suministrador de la electricidad por cualquier medio del que quede constancia.

A estos efectos, se considera una circunstancia excepcional la que conlleve durante más de tres meses consecutivos un aumento o disminución en más del 10 por ciento en el último porcentaje de consumo comunicado.”.

3. La LIE no define “actividades industriales” a efectos del Impuesto Especial sobre la Electricidad; no obstante, y puesto que la introducción del beneficio fiscal establecido en las letras d) y f) del artículo 98 de la LIE se realiza con el objetivo de mantener la competitividad de determinadas actividades industriales, se toma como criterio general y objetivo, en orden a la identificación de los usuarios y su perfil económico, la normativa

reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Por lo que aquí interesa, el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOE de 29 de septiembre), incluye en su Anexo I una enumeración positiva y ordenada por divisiones y grupos de las diferentes actividades empresariales y de lo que comprende el desarrollo de dichas actividades.

Para concretar las actividades industriales, se han de citar específicamente las divisiones: 1. Energía y agua, excepto las agrupaciones de producción de energía eléctrica y ello, por imperativo de la norma, 2. Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados. Industria química, 3. Industrias transformadoras de los metales: Mecánica de precisión, y 4. Otras industrias manufactureras. Todo ello en conformidad con el criterio reiterado de este Centro Directivo establecido en las consultas vinculantes nº V1656-15 de fecha 27/05/2015, nº V1574-15 de fecha 25/05/2015 y nº V2130-15 de 10/07/2015.

En consecuencia, a efectos de la aplicación de las letras d) y f) del artículo 98 de la LIE, debe entenderse por “actividad industrial” únicamente aquella que se encuentra clasificada en las divisiones 1, 2, 3 ó 4 del IAE.

La actividad realizada por la empresa consultante (fabricación de hilo de cobre aislado para bobinado de motores y transformadores) se encuentra clasificada en la división 3 (Industrias transformadoras de los metales: Mecánica de precisión) del IAE, por lo que tiene la consideración de actividad industrial a efectos de la aplicación de las letra f) del artículo 98 de la LIE.

4. Delimitado el concepto de “actividad industrial” a los efectos del artículo 98, letra f) de la Ley de Impuestos Especiales, hay que señalar, por otra parte, que el citado artículo establece, con claridad, qué conceptos integran el “valor de la producción” (importe de la cifra de negocios, al que se adicionará la variación de existencias, de productos en curso y de productos terminados); no obstante, se consulta sobre el concepto “cifra de negocios” en aras de realizar los cálculos necesarios para cumplir con los porcentajes establecidos en dicho artículo 98, letra f) de la LIE y, en particular sobre si el importe de la materia prima debe formar parte de dicho concepto.

5. Así las cosas, el Plan General Contable (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, (BOE de 20 de noviembre) define en la tercera parte, Norma de elaboración de las Cuentas Anuales 11ª, el concepto cifra anual de negocios, en los siguientes términos:

“11.ª Cifra anual de negocios

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.”.

6. Sentado lo anterior, cabe destacar que empresa consultante, según su propia manifestación, realiza habitualmente tres tipos de operaciones comerciales:

- El cliente adquiere directamente, en nombre y por cuenta propia, la materia prima. En este caso la empresa consultante sólo factura el valor de la actividad industrial al que adiciona el coste de los envases.

- La consultante adquiere la materia prima en la bolsa de metales, para revenderla una vez efectuada la transformación. En este caso la empresa consultante factura el coste de la materia prima y el valor de la actividad industrial.

- La consultante actúa como intermediario, sin adición de márgenes, en la adquisición de la materia prima. En este caso la consultante no realiza ningún tipo de actividad industrial sobre la materia prima, únicamente factura el coste de la materia prima y la comisión de intermediación.

Por tanto, a la vista de los preceptos anteriores y, en particular, de la definición de “cifra de negocios”, este Centro Directivo considera que el importe de dicho concepto, a efectos de determinar el valor de la producción del artículo 98 de la LIE, comprenderá el resultado de la actividad de fabricación de la empresa, dicho resultado incluirá el importe de la materia prima cuando la materia prima haya sido adquirida por la empresa consultante para su reventa una vez transformada en el producto final (hilo de cobre).

El importe de la materia prima adquirida por la empresa consultante para su reventa en el mismo estado en el que se adquirió, es decir sin que se hubiera sometido a ningún proceso de transformación, quedará fuera del cálculo de la cifra de negocios, siempre que dicha actividad sea una actividad perfectamente diferenciada de la actividad industrial, entendiendo actividad industrial en los términos expuestos en el apartado 3.

Por tanto, el “valor de la producción” estará formado por el importe de la cifra de negocios calculada según lo establecido anteriormente, al que se adicionará la variación de existencias de productos en curso y de productos terminados de los productos fabricados por la consultante.

En consecuencia, la empresa consultante podrá acogerse al beneficio fiscal establecido en el artículo 98, letra f) de la LIE, si las compras o consumo de electricidad realizados en la actividad industrial, representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción, calculado según lo expuesto anteriormente, y siempre que cumpla con los requisitos y condiciones establecidos reglamentariamente.

Dicho beneficio se aplicará, en los términos reglamentariamente recogidos en el artículo 145 del Reglamento de Impuestos Especiales, anteriormente transcrito, a la cantidad de energía eléctrica consumida en las actividades de fabricación, distribución y comercialización de los productos fabricados por ella. En ningún caso el beneficio podrá extenderse a los consumos de energía eléctrica realizados en las actividades de distribución y comercialización de los productos adquiridos únicamente para su reventa en el mismo

estado en que se adquirieron.

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.