CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1830 (09/06/17)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.1 Ley 20/1991 Art. 16.Dos.1º y Tres Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.a) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante, no establecida en Canarias, comercializa energía eléctrica cuyo destinatarios son la sede o establecimiento permanente en Canarias de empresarios o profesionales que son los consumidores finales. La entidad mercantil consultante adquiere la energía eléctrica a empresas productoras con sede en Canarias. Consulta acerca del lugar de realización de las citadas operaciones.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La entrega de electricidad por parte de un productor establecido en Canarias a la entidad mercantil consultante, no establecida en este territorio y que tiene la consideración de revendedor, no se entiende realizada en el territorio de aplicación del IGIC y, por tanto, se encuentra no sujeta al Impuesto.

La posterior entrega de electricidad por parte de la entidad mercantil consultante a empresarios o profesionales no revendedores se entiende realizada en Canarias y, en consecuencia, se encuentra sujeta al IGIC, invirtiéndose en éstos últimos la condición de sujeto pasivo.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante, no establecida en Canarias, comercializa energía eléctrica cuyos destinatarios son la sede o establecimiento permanente en Canarias de empresarios o profesionales que son los consumidores finales. La entidad mercantil consultante adquiere la energía eléctrica a empresas productoras con sede en Canarias. Consulta acerca del lugar de realización de las citadas operaciones.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la determinación de la regla de localización, se solicitó la emisión del informe previsto en la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública señala lo siguiente:

"Segundo.- De conformidad con el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) son entregas 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.".

Adicionalmente, el artículo 68, apartado siete, de la Ley del impuesto señala que:

"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes: (...)

Siete.-Las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los supuestos que se citan a continuación:

1.° Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

A estos efectos, se entenderá por empresario o profesional revendedor aquél cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío, consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante.

2.° Cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del Impuesto. A estos efectos, se considerará que tal uso o consumo se produce en el citado territorio cuando en él se encuentre el contador en el que se efectúe su medición.

Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán usados o consumidos en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el adquirente tenga en este territorio la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio".

Lo dispuesto en el apartado anterior es trasposición de lo contenido en los artículos 38 y 39 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo, relativo al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido que establecen que:

"Artículo 38

1. En el caso de las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, de las entregas de electricidad, o de las entregas de calor o frío a través de las redes de calefacción o refrigeración, a un sujeto pasivo revendedor, se considerará que el lugar de la entrega es el lugar donde el sujeto pasivo revendedor tiene la sede de su actividad económica o dispone de un establecimiento permanente para el cual se entregan los bienes, o, de no existir la sede de actividad económica o el establecimiento permanente mencionados, el lugar en el que tiene su domicilio permanente o su residencia habitual.

2. A efectos del apartado 1, se entenderá por «sujeto pasivo revendedor» el sujeto pasivo cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío consista en la reventa de dichos productos y cuyo consumo de los mismos sea insignificante.

Artículo 39

En el caso de las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, de las entregas de electricidad o de las entregas de calor o frío a través de las redes de calefacción o refrigeración, cuando no estén contempladas en el artículo 38, se considerará que el lugar de la entrega es el lugar donde el adquiriente realiza el uso y consumo efectivos de los bienes.

Cuando el adquiriente no consuma efectivamente la totalidad o parte del gas, la electricidad o el calor o frío estos bienes no consumidos se considerarán usados y consumidos en el lugar donde el adquiriente tenga la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente para el que se entregan los bienes. De no existir la sede de actividad económica o el establecimiento permanente mencionados, se entenderá que ha usado y consumido los bienes en el lugar donde tiene su domicilio permanente o su residencia habitual.".

De acuerdo con el escrito de consulta, la entidad consultante comercializa energía eléctrica que es suministrada a empresas establecidas en Canarias y distribuida por compañías productoras de energía establecidas en territorio canario.

Si bien no se especifica en el escrito de la consulta, parece inferirse que la comercialización de la energía es efectuada por la consultante en nombre propio, adquiriendo la misma de las entidades productoras para, a continuación, revenderla

a sus clientes sin que se precise si dicha energía es, a su vez, revendida por los clientes de la consultante a otros adquirentes o bien consumida por éstos.

De conformidad con lo anterior, las operaciones de venta de energía eléctrica efectuada en nombre propio por la consultante deben ser calificadas como entregas de bienes que no se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, no estando sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando, como parece ocurrir en el supuesto aquí planteado, los adquirentes -no revendedores- de la misma no consuman efectivamente dicha energía en el territorio de aplicación del impuesto y, por la energía no consumida por los adquirentes, cuando éstos no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto o no posean en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio siempre que dicha sede, establecimiento o domicilio fueran los destinatarios efectivos de dichas entregas.

Por último, en el caso en el que los clientes de la consultante tuvieran la condición de revendedores de energía eléctrica, las entregas de energía efectuadas por la consultante no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido porque los adquirentes-revendedores no tienen en el territorio de aplicación la sede de su actividad económica ni cuentan en dicho territorio con un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Y lo anterior, sin perjuicio del lugar de realización de las entregas de energía eléctrica efectuadas por las entidades distribuidoras a la consultante."

TERCERO.- El artículo 6 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de entrega de bienes, dispone en su número 1 lo siguiente:

"*1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.*

A estos efectos se consideran bienes corporales el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía."

Teniendo en cuenta este precepto, diferenciemos las dos operaciones expuesta en la consulta planteada:

A) Entrega de energía eléctrica por parte del productor a la entidad mercantil consultante

El artículo 16 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las entregas de bienes, establece la siguiente regla especial en su número Tres:

"*Tres. Las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en el supuesto que se cita a continuación:*

Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

A estos efectos, se entenderá por empresario o profesional revendedor aquél cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío, consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante."

Partiendo que la entidad mercantil adquirente no se encuentra establecida en Canarias y que tiene la consideración de empresario o profesional revendedor (adquiere electricidad para su comercialización), la entrega por parte del productor no se entiende realizada en el territorio de aplicación del IGIC y, por tanto, se encuentra no sujeta al Impuesto.

B) Entrega de energía eléctrica por parte de la entidad mercantil consultante a empresarios o profesionales

Teniendo en cuenta que los empresarios o profesionales adquirentes de la electricidad no tienen la consideración de revendedores, puesto que se manifiesta en la consulta presentada que son consumidores finales, no resulta de aplicación la regla especial recogida en el artículo 16.Tres de la Ley 20/1991.

El artículo 16.Dos.1º de la Ley 20/1991 dispone:

"Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado fuera del referido territorio, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto."

De acuerdo con lo expuesto, la entrega de electricidad por parte de la entidad mercantil consultante se entiende realizada en Canarias y, en consecuencia, se encuentra sujeta al IGIC.

Puesto que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias, se invertirá la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales adquirentes establecidos en este territorio de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, que dispone:

"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio."

La entidad mercantil consultante tendrá obligación de emitir una factura sin obligación de repercusión de cuota del IGIC alguna y con la mención "inversión del sujeto pasivo"; todo ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, debiéndose tener en cuenta que conforme a su disposición adicional segunda, y en relación a las operaciones sujetas al IGIC, las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, deben entenderse realizadas, respectivamente, al IGIC y a la Agencia Tributaria Canaria.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que la entrega de electricidad por parte de un productor establecido en Canarias a la entidad mercantil consultante, no establecida en este territorio y que tiene la consideración de revendedor, no se entiende realizada en el territorio de aplicación del IGIC y, por tanto, se encuentra no sujeta al Impuesto.

La posterior entrega de electricidad por parte de la entidad mercantil consultante a empresarios o profesionales no revendedores se entiende realizada en Canarias y, en consecuencia, se encuentra sujeta al IGIC, invirtiéndose en éstos últimos la condición de sujeto pasivo.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 9 de junio de 2017

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo