

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

1411 *RESOLUCIÓN 1/2005, de 17 de enero, de la Dirección General de Tributos, relativa a las normas que regulan el lugar de realización de la entregas de gas y electricidad en el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

La creciente liberalización del sector del gas y la electricidad, destinada a completar el mercado interior comunitario de ambos productos, ha puesto de manifiesto la necesidad de revisar las reglas comunitarias conforme a las cuales se ha venido determinando hasta ahora la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de estos suministros.

Las entregas de gas distribuido por redes y de electricidad se consideran entregas de bienes a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, y a diferencia de lo que ocurre con otros bienes, no es fácil el seguimiento de su recorrido, por lo que no resulta factible la aplicación a los intercambios intracomunitarios de estos bienes del régimen establecido con carácter general para dichos intercambios.

Como consecuencia de ello, el Consejo de Ministros de la Unión Europea ha aprobado la Directiva 2003/92, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/388, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo referente a las normas relativas al lugar de entrega del gas y la electricidad, procediendo a la revisión de las reglas de tributación aplicables a estas operaciones.

El artículo 2 de dicha Directiva 2003/92/CE establece que los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nece-

sarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la misma el 1 de enero de 2005.

La aprobación de una norma de rango legal que lleve a cabo la incorporación de los preceptos de la mencionada Directiva al ordenamiento jurídico interno no ha tenido lugar aún.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha señalado de forma reiterada la posibilidad de los particulares de invocar la aplicación directa de los preceptos de una Directiva que sean incondicionales y suficientemente precisos cuando, expirado el plazo para su transposición, ésta no haya tenido lugar o bien tales preceptos se hayan adaptado incorrectamente.

En este sentido, ha de destacarse la sentencia de 5 de abril de 1979, Asunto C-148/78, Ratti, y, particularmente en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, la sentencia de 19 de enero de 1982, Asunto C-8/81, Becker, y la sentencia de 11 de julio de 2002, Asunto C-62/00, Marks & Spencer.

Dicha jurisprudencia ha sido recogida, en los mismos términos, por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 15 de marzo de 1999 y más recientemente, en su sentencia de 10 de marzo de 2003.

Ante la concurrencia de tales circunstancias en relación con la Directiva 2003/92/CE, se han planteado diversas dudas sobre el contenido de la misma, derivadas de las distorsiones que se pueden producir como consecuencia de la aplicación de diferentes reglas de localización una vez los demás Estados miembros cabe presumir que han procedido a la transposición de la Directiva que se ha citado. En este contexto, y dadas las características de estas operaciones, el monto que representan y la continuidad con la que se realizan, se hace necesario aclarar los criterios que derivan de la aplicación de la citada Directiva, razón que justifica que esta Dirección General haya entendido oportuno dictar esta Resolución.

I

1. El artículo 1 de la Directiva 2003/92/CE (en lo sucesivo, la Directiva) modifica diversos preceptos de la Directiva 77/388/CEE (en lo sucesivo, Sexta Directiva).

En cuanto a su contenido esencial, la Directiva establece reglas específicas para la localización de las entregas de gas y electricidad.

Dichas reglas, que suponen la adición de dos nuevas letras d) y e) al apartado 1 del artículo 8 de la Sexta Directiva, precepto que regula el lugar de realización de las entregas de bienes, determinan que las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto de cada Estado miembro en los supuestos que se citan a continuación:

1.º Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando éste 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, y conforme a la Directiva, se entenderá por empresario o profesional revendedor aquél cuya actividad principal respecto a las compras de los citados gas o electricidad consista en la reventa de dichos productos, siempre que su consumo de dichos bienes sea insignificante.

2.º Cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del Impuesto de dicho Estado.

De acuerdo con lo dispuesto por el Considerando cuarto de la Directiva, se entenderá que tal uso o consumo se produce en el citado territorio cuando el contador con el que se cuantifique aquél se encuentre en dicho territorio.

Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán entregados en el referido territorio cuando dicho adquirente tenga en dicho territorio la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

2. Las mencionadas reglas para la localización de las entregas de gas y electricidad se completan con la inclusión de los servicios consistentes en la provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, precepto que establece las reglas para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios. Las mismas reglas se aplican a la prestación de los demás servicios directamente relacionados con cualesquiera de ellos.

Conforme a dichas reglas, los citados servicios se entenderán prestados en el lugar en que el destinatario de los mismos tenga la sede de su actividad o establecimiento permanente, siempre que dicho destinatario tenga la condición de empresario o profesional y actúe como tal.

3. Por otra parte, y para evitar la doble imposición, la Directiva establece la exención en el Impuesto de las importaciones de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad, modificando al efecto el artículo 14 de la Sexta Directiva.

4. En cuanto a la determinación del sujeto pasivo, la Directiva ha previsto, a través de la modificación del apartado 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva, la aplicación obligatoria del mecanismo de inversión cuando el proveedor de gas o electricidad no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y su cliente se encuentra identificado en dicho territorio.

5. Finalmente, y en lo que se refiere al tráfico intracomunitario de gas y electricidad, la Directiva añade un nuevo guión a la letra b) del apartado 5 del artículo 28 bis de la Sexta Directiva, configurando las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad como un nuevo supuesto de exclusión del concepto de transferencia de bienes, operación asimilada a las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

II

De acuerdo con las normas de derecho comunitario que se han señalado en el apartado anterior de esta Resolución, y considerando las fuertes distorsiones que la aplicación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de reglas de localización diferentes a las existentes en el resto de los países de la Comunidad pueden ocasionar, esta Dirección General entiende que en dicha aplicación a las entregas de gas a través de redes de distribución y de electricidad han de aplicarse las siguientes normas:

1. La localización de dichas entregas ha de realizarse en el territorio de aplicación del impuesto en los siguientes supuestos:

1.º Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando éste tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, en el territorio de aplicación del Impuesto, 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 a las compras de los citados gas o electricidad consista en la reventa de dichos productos, siempre que su consumo de dichos bienes sea insignificante.

2.º 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 entenderá que tal uso o consumo se produce en el citado territorio cuando el contador con el que se cuantifique aquél se encuentre en dicho territorio.

Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán entregados en el referido territorio de aplicación del Impuesto cuando dicho adquirente tenga en dicho territorio la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

2. En cuanto a las prestaciones de servicios necesarias para hacer que el gas o electricidad lleguen a su destino, que se delimitaron con anterioridad, las mismas han de considerarse incluidas en el artículo 70.uno.5.º B) de la Ley 37/1992, resultando por tanto de aplicación las reglas de localización que se contienen en la letra A) del mismo precepto.

3. Respecto a la determinación del deudor del tributo correspondiente a las operaciones, estas operaciones han de incluirse entre los supuestos de inversión del sujeto pasivo, en los que dicha condición recae en el destinatario de las mismas en determinados supuestos. Así, cuando los destinatarios de las entregas de gas y electricidad que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sean empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales, serán dichos destinatarios quienes tengan la condición de sujetos pasivos del tributo, siempre que las entregas la efectúe un empresario o profesional no establecido en el citado territorio y le hayan comunicado el número de identificación que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan atribuido por la Administración española. En este sentido ha de entenderse el artículo 84.uno de la Ley 37/1992.

4. En relación con los intercambios intracomunitarios, ha de considerarse el efecto de la Directiva en los artículos 9 y 13 de la Ley 37/1992 en relación con las entregas mencionadas en el número 1 anterior.

Por tanto, tales entregas habrán de considerarse excluidas de lo dispuesto por el número 3.º del apartado 9 de la Ley 37/1992, en tanto que, con arreglo a lo dispuesto por las letras d) y e) del apartado 1 del artículo 8 de la Sexta Directiva, se consideren efectuadas en otro Estado miembro de la Comunidad.

A la par, habrán de considerarse excluidas de lo dispuesto por el número 1.º del artículo 13 de la Ley 37/1992, las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto por las letras d) y e) del apartado 1 del artículo 8 de la Sexta Directiva.

5. Las importaciones de gas a través de redes de distribución y de electricidad cuya entrega haya de entenderse realizada en el territorio de alguno de los Estados miembros de la Comunidad han de considerarse incluidas en el artículo 66 de la Ley 37/1992, resultando, por tanto, exentas de tributación.

6. Finalmente, y a los efectos de asegurar el adecuado funcionamiento del Impuesto, resulta conveniente precisar los siguientes extremos:

En las operaciones a que se refiere el número 3.º del apartado uno del artículo 92 de la Ley 37/1992, de las que traen causa las cuotas tributarias deducibles del Impuesto, conviene aclarar la inclusión de las entregas de gas y electricidad de las que resultan ser sujetos pasivos a través del mecanismo de inversión los empresarios o profesionales destinatarios de las mismas en los términos del anterior número 3.

Asimismo, en la letra a) del número 2.º y en el número 3.º, ambos del apartado dos del artículo 119 de la Ley 37/1992, habrán de entenderse incluidas las entregas de gas y electricidad en las que, conforme a lo dispuesto en el número 3, los sujetos pasivos del Impuesto sean los destinatarios de las mismas.

Madrid, 17 de enero de 2005.—El Director General,
José Manuel de Bunes Ibarra.