

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0637-21
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	18/03/2021
Normativa	Ley 37/1992 art. 4,5,8, 24.Uno.3º, g) y 164 RD 1619/2012 art. 6
Descripción de hechos	El Reglamento (UE) 312/2014 de la Comisión de 24 de marzo de 2014, establece las normas de balance de gas en las redes de transporte por gasoducto. La Circular 2/2015 de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia ha desarrollado en el ámbito nacional la norma comunitaria. No obstante, como consecuencia de la necesidad de homogeneizar e integrar el modelo de balance de todas las infraestructuras del sistema gasista español se aprueba la Circular 2/2020, de 9 de enero, que sustituye y deroga la anterior Circular 2/2015 con el objeto de ampliar las normas de balance relativas a las redes de transporte que ya se regulaban en dicha Circular a las plantas de regasificación y a los almacenamientos subterráneos. Así, las infraestructuras del sistema gasista español engloban las siguientes: - Tanque Virtual de Balance-TVB: Tanque virtual de almacenamiento de gas natural licuado del conjunto de plantas de regasificación, donde los usuarios pueden almacenar gas natural licuado y transferir la titularidad del mismo. - Punto Virtual de Balance-PVB: Punto virtual de intercambio de la red de transporte donde los usuarios pueden transferir la titularidad del gas. - Almacenamiento Virtual de Balance-AVB: Almacenamiento virtual de gas del conjunto de almacenamientos subterráneos básicos, donde los usuarios pueden almacenar gas y transferir la titularidad del mismo. Los operadores son los propietarios de las infraestructuras cuyo uso es compartido por los comercializadores (usuarios), siendo el consultante, el Gestor Técnico del Sistema gasista (en adelante, GTS), el encargado de la gestión completa del Sistema Gasista. El consultante como responsable de mantener las instalaciones del sistema dentro de los límites normales de operación será el responsable de calcular el balance de cada usuario en las áreas de balance PVB, TVB y AVB y facturar los recargos que puedan derivarse de los desbalances en dichas instalaciones. Por su parte, la Circular 8/2019, de 12 de diciembre, de la Comisión Nacional de Mercados y la Competencia, por la que se establece la metodología y condiciones de acceso y asignación de capacidad en el sistema de gas natural, transpone la Directiva 2009/73/ CE sobre normas comunes para el mercado interior del gas natural. Dicha circular tiene como objeto homogeneizar el modelo de acceso para todas las infraestructuras del sistema gasista español. En virtud de dicha Circular, se pueden prestar los servicios individuales contemplados en el artículo 8 de la citada norma o bien los servicios agregados enumerados en el artículo 9. Los servicios individuales, a su vez, pueden ser localizados cuando el usuario indica la planta en la que solicita su prestación o bien no localizados cuando no se realice dicha especificación.
Cuestión planteada	1. Tratamiento y facturación a efectos de Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios individuales no localizados y agregados en el marco de la Circular 8/2019 por parte del GTS así como si los mismos deben considerarse a efectos del cómputo del volumen de operaciones del consultante.

2. Liquidación y facturación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por el GTS de los recargos por desbalances en el PVB, TVB y AVB y en concreto, si es de aplicación a dichas operaciones del criterio manifestado en la contestación vinculante de 9 de agosto de 2016, consulta V3584-16.

Contestación completa

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo".

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley 37/1992 define las prestaciones de servicios como "toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."

Por su parte, el funcionamiento del mercado gasista español puede dar lugar a una serie de servicios expresamente contemplados en la Circular 8/2019 debiendo distinguirse entre servicios individuales y agregados en los términos expuestos a continuación:

"Artículo 8. Servicios individuales.

1. Solo podrán ofrecerse los siguientes servicios para su contratación mediante los productos definidos en esta circular

a) Descarga de buques: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para la descarga de GNL de un buque en una planta de regasificación.

b) Regasificación: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para la regasificación de GNL desde el Tanque Virtual de Balance de las plantas de regasificación.

c) Almacenamiento de GNL: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para el almacenamiento de GNL en el Tanque Virtual de Balance de las plantas de regasificación.

d) Carga de cisternas: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para la carga de vehículos cisterna de GNL en una planta de regasificación.

e) Carga de GNL de planta a buque: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para transferir el GNL a un buque desde una planta de regasificación.

f) Transvase de GNL de buque a buque: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para transferir GNL de un buque a otro buque.

g) Puesta en frío de buques: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para realizar la purga del gas inerte (gassing up) de un buque o para que pueda recibir GNL de las plantas de

licuefacción o regasificación, en las condiciones de seguridad apropiadas. El volumen de carga asociado al servicio de puesta en frío no podrá ser superior al talón del buque.

h) Licuefacción virtual: dará derecho a la transferencia de gas desde el Punto Virtual de Balance hasta el Tanque Virtual de Balance de las plantas de regasificación, en forma de GNL.

i) Entrada al Punto Virtual de Balance: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para la transferencia de gas desde un punto de entrada a las redes de transporte y distribución hasta el Punto Virtual de Balance.

j) Almacenamiento en el Punto Virtual de Balance: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para el almacenamiento del gas en el Punto Virtual de Balance.

k) Salida del Punto Virtual de Balance: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para la transferencia de gas desde el Punto Virtual de Balance hasta un punto de salida de la red de transporte, exceptuando las plantas de regasificación.

l) Salida del Punto Virtual de Balance a un consumidor: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para la transferencia de gas desde el Punto Virtual de Balance hasta un consumidor final o, en su caso, hasta el punto de conexión de una línea directa a un consumidor.

m) Almacenamiento de gas natural en los almacenamientos subterráneos básicos: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para el almacenamiento del gas en los almacenamientos subterráneos básicos.

n) Inyección: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para introducir el gas desde el punto de salida de la red de transporte hasta el almacenamiento subterráneo básico.

o) Extracción: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para extraer el gas desde el almacenamiento subterráneo básico hasta el punto de entrada a la red de transporte

(...)

Artículo 9. Servicios agregados.

1. De forma adicional a los servicios individuales, se podrán ofertar servicios agregados, formados por la agrupación de varios servicios individuales, que darán derecho al uso de instalaciones necesarias para la prestación de los servicios individuales que los componen, en las condiciones definidas para cada servicio agregado.

2. Solo podrán ofrecerse los siguientes servicios agregados:

a) Descarga de buques, almacenamiento de GNL y regasificación: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para la descarga de GNL de un buque en una planta de regasificación, el almacenamiento de la totalidad o parte del GNL descargado durante el tiempo necesario hasta su regasificación completa y la regasificación de dicho GNL a un flujo constante, en un periodo comprendido entre la duración mínima y máxima que se establezca mediante resolución de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, que será definido por el usuario.

b) Descarga de buques, almacenamiento de GNL, regasificación y entrada al Punto Virtual de Balance: dará derecho al uso de las instalaciones mencionadas en el párrafo anterior y al transporte del gas regasificado hasta el Punto Virtual de Balance.

c) Almacenamiento de GNL y regasificación: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para el almacenamiento de GNL durante el tiempo necesario hasta su regasificación completa y la regasificación del GNL a un flujo constante, en un periodo definido por el usuario comprendido entre la duración mínima y máxima que se establezca mediante resolución de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

d) Almacenamiento de GNL, regasificación y entrada al Punto Virtual de Balance: dará derecho al uso de las instalaciones mencionadas en el párrafo anterior y al transporte del gas regasificado hasta el Punto Virtual de Balance.

e) Descarga de buques, almacenamiento de GNL y carga de GNL de planta a buques: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para la descarga de GNL de buques en una planta de regasificación, al almacenamiento de GNL en la planta hasta un valor máximo definido y al uso de las instalaciones necesarias para la carga de GNL a buques desde dicha planta de regasificación, durante un periodo de tiempo determinado.

f) Almacenamiento subterráneo de gas natural, inyección y extracción: dará derecho al uso de las instalaciones necesarias para el almacenamiento de gas natural en los almacenamientos subterráneos básicos, para introducirlo desde el punto de salida de la red de transporte y para extraerlo hasta el punto de entrada a la red de transporte.

(...).

Por otra parte, el artículo 13 de la Circular 8/2019 que regula la contratación del acceso a las plantas de regasificación, en su apartado segundo, dispone que los servicios prestados en la misma se

pueden clasificar en servicios localizados, cuando el usuario debe indicar la planta en la se solicita la prestación, y servicios no localizados, cuando no se da dicha circunstancia.

De acuerdo con el citado artículo 13, apartado segundo, letra a) tienen la consideración de servicios localizados, de los enumerados en el artículo 8 antes transcrito, “la descarga de buques, la carga de cisternas, la carga de GNL de planta a buque, el transvase de GNL de buque a buque y la puesta en frío de buques.”.

Por el contrario, de acuerdo con el artículo 13, apartado segundo, letra b) tienen la consideración de servicios no localizados “la regasificación, el almacenamiento de GNL y la licuefacción virtual.”.

Así, parece que la normativa sectorial no cataloga expresamente los servicios de entrada al PVB, salida de PVB y salida de PVB a consumidor regulados en las letras i), k) y l) del artículo 8, apartado primero, como servicios localizados o no localizados.

Sin perjuicio de lo anterior, y de acuerdo con el artículo 14 de la Circular analizada “los sujetos con derecho de acceso contratarán, de manera independiente, los servicios de entrada y salida del Punto Virtual de Balance recogidos en esta circular. La contratación de capacidad se realizará a través de la plataforma telemática de solicitud y contratación gestionada por el Gestor Técnico del Sistema, previa validación por el Gestor Técnico del Sistema de que las garantías constituidas por el suministrador son suficientes.”.

Finalmente, el artículo 17 de la Circular 8/2019, que regula la figura de las partes contratantes, dispone que:

“Los contratos relativos a los servicios de descarga de buques, carga de cisternas, carga de GNL de planta a buque, transvase de GNL de buque a buque, puesta en frío de buques, entrada y salida del Punto Virtual de Balance desde cualquier ubicación (excepto entradas y salidas desde las plantas de regasificación y los almacenamientos subterráneos básicos) y salida del Punto Virtual de Balance a un consumidor, serán suscritos entre los sujetos con derecho de acceso y los operadores de las infraestructuras en las que se preste el servicio. Los contratos relativos al resto de los servicios serán suscritos entre los sujetos con derecho de acceso, los operadores de las infraestructuras y el Gestor Técnico del Sistema.”.

3.- En relación con el tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios no localizados y agregados objeto de consulta, hay que tener en cuenta que el artículo 24.Uno.3º, letra g) de la Ley 37/1992, señala que estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las prestaciones de servicios relacionadas directamente con los bienes vinculados al régimen del depósito distinto del aduanero.

Por otra parte, el apartado quinto del Anexo de la Ley del Impuesto regula el “Régimen de depósito distinto de los aduaneros” en los términos siguientes:

“Definición del régimen:

a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

(...).”.

Por tanto, los servicios objeto consulta estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se realicen estando el gas vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero.

4.- Para determinar quién resulta ser el sujeto pasivo de los citados servicios individuales no localizados y servicios agregados, debe atenderse a lo dispuesto por el artículo 84 de la Ley 37/1992:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en el número siguiente.

(...).”.

Dicho artículo es transposición del artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido que dispone que:

“Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 ter y del artículo 202.”.

Por tanto, la regla general será que el sujeto pasivo de una entrega de bienes o prestación de servicios, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, será quien materialmente realice la operación sujeta al Impuesto, en el desarrollo de una actividad económica que se realice por cuenta propia, asumiendo el riesgo en su desarrollo y ordenando los medios de producción materiales o humanos necesarios para su realización.

En relación con las obligaciones de facturación, el artículo 164.Uno, número 3º, de la Ley 37/1992, establece que:

“Uno. Los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

Dicha norma reglamentaria, en la medida en que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un Impuesto armonizado a nivel comunitario, es transposición de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), cuyos artículos 217 a 240 establecen normas y condiciones relativas a la facturación en el ámbito del Impuesto.

De conformidad con el artículo 2 de Reglamento de facturación los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en el Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él.

5.- Por otra parte, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18) que regula el concepto de relación jurídico-tributaria y establece que:

“1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.

(...)

5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”.

Por su parte, el artículo 29, apartado 2, letra e) de la Ley General Tributaria, establece como obligación tributaria formal “La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.”.

Por tanto, la obligación de expedir y entregar factura es una obligación establecida por la normativa tributaria general así como por la propia del Impuesto sobre el Valor Añadido, obligación que, de acuerdo con lo establecido por el artículo 17, apartado 4 de la Ley General Tributaria, no puede ser alterada por las partes intervinientes en las operaciones, y que incumbe, como se ha expuesto, al sujeto pasivo, esto es, quien realiza la entrega de bienes o prestación del servicio sujeto al Impuesto.

6.- Es de destacar que la normativa sectorial, contenida en la Circular 8/2019, regula en su artículo 29 la facturación de la capacidad contratada disponiendo expresamente que:

“Los peajes relativos a los servicios de descarga de buques, carga de cisternas, carga de GNL de planta a buque, transvase de GNL de buque a buque, puesta en frío de buques, entrada y salida del Punto Virtual de Balance desde cualquier ubicación (excepto entrada y salida desde las plantas de regasificación y los almacenamientos subterráneos básicos) y salida del Punto Virtual de Balance a un consumidor, serán facturados por los operadores de las infraestructuras en las que se preste el servicio. Los peajes y cánones relativos al resto de los servicios serán facturados por el Gestor Técnico del Sistema.”.

De acuerdo con lo anterior, y en virtud de la citada Circular, los llamados servicios individuales localizados junto con la entrada al PVB, salida del PVB y salida del PVB a consumidor, que no se

catalogan expresamente como servicios localizados por la Circular, se facturarían por parte del operador de la infraestructura donde se preste el servicio dado la especificidad de dichos servicios que parecen encontrarse vinculados físicamente con una planta de regasificación en concreto.

No obstante, lo anterior, y con la creación de los dos nuevos conceptos introducidos por la Circular 2/2020, esto es, el de tanque virtual de balance (TVB) y almacenamiento virtual de balance (AVB), junto con el de punto virtual de balance ya existente (PVB), se permite conceptualizar el sistema gasista español como una red gasista virtual única desvinculada de plantas y almacenamientos subterráneos físicos lo que permite superar el anterior modelo de gestión del sistema que podía conllevar a importantes ineficiencias económicas y situaciones de congestión en la red de transporte, optimizando de forma global la capacidad disponible del sistema.

En este contexto, de la Circular 8/2019 parece desprenderse que los servicios individuales no localizados, y por tanto, no vinculados con una infraestructura física determinada se facturarían a los usuarios por el propio consultante en cuanto entidad encargada de la adecuada gestión del sistema gasista.

No obstante, la Circular 8/2019 no establece una previsión específica sobre la facturación de los denominados servicios agregados a los que se ha hecho referencia en puntos anteriores y que se componen por diversos servicios individuales que, si fueran contratados de forma independiente, y al amparo de la citada Circular, deberían facturarse unos, por los operadores de las infraestructuras en las que se presta el servicio, y otros, por el consultante como gestor técnico del sistema.

Este es el caso, de hecho, de los siguientes servicios agregados (entre paréntesis se indica cuál de las prestaciones tiene carácter de localizada en el sentido de tener que facturarse por el operador de la infraestructura):

- Descarga de buques (localizada), almacenamiento y regasificación.
- Descarga de buques (localizada), almacenamiento, regasificación y entrada al PVB (localizada).
- Almacenamiento, regasificación y entrada al PVB (localizada).
- Descarga de buques (localizada), almacenamiento y carga de planta a buque (localizada).

Por el contrario, los siguientes servicios agregados no plantean disyuntiva en cuanto que se trata de servicios, a que título individual, son servicios no localizados:

- Almacenamiento y regasificación.
- Almacenamiento, inyección y extracción.

7.- En el supuesto objeto de consulta se plantea que sea el consultante, como gestor técnico del sistema gasista español, el que facture en nombre y por cuenta propia tanto los servicios individuales no localizados como los servicios agregados.

De acuerdo con la información suministrada, sería la entidad consultante quien prestaría materialmente los servicios individuales no localizados y los servicios agregados, al desarrollar la actividad en nombre y por cuenta propia, asumir los riesgos de la actividad y recibir la remuneración por los servicios prestados a través de la liquidación del sistema gasista. Bajo estas circunstancias, correspondería a la entidad consultante la facturación en nombre y por cuenta propia de los servicios objeto de consulta.

En todo caso, las facturas expedidas como consecuencia de la prestación de los servicios individuales no localizados y los denominados servicios agregados deberán incluir la mención de que se trata de una operación exenta mediante la inclusión de una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto que resulten de aplicación.

8.- Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 5 del Reglamento de facturación prevé la posibilidad de cumplir la obligación de facturación por un tercero distinto del empresario que realiza las operaciones:

“1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que hayan optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto.

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Deberá existir un acuerdo entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas, por el que el primero autorice al segundo la expedición de las facturas correspondientes a dichas operaciones. Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones y en él deberán especificarse aquéllas a las que se refiera.
- b) Cada factura así expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Este procedimiento se ajustará a lo que determinen las partes.
- c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó.
- d) Estas facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellas se documentan.

3. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la contratación de terceros a los que encomienden su expedición.

(...).

En consecuencia, en caso de que los servicios objeto de consulta fueran prestados por el operador de la infraestructura correspondiente, la obligación de facturación de los mismos podría ser cumplida materialmente por el consultante, Gestor Técnico del Sistema, a condición de cumplirse los requisitos exigidos por este precepto.

9.- Por su parte, el artículo 121 de la Ley 37/1992, establece que:

“Uno. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto.

(...)

Tres. Para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes:

1.º Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.

2.º Las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley.

3.º Las operaciones financieras mencionadas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención, así como las operaciones exentas relativas al oro de inversión comprendidas en el artículo 140 bis de esta Ley, cuando unas y otras no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.”.

En consecuencia, los servicios individuales no localizados y los servicios agregados se computarán a efectos del volumen de operaciones para el empresario que haya efectuado la prestación de los mismos y que, por tanto, tendrá la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y que de acuerdo con la información suministrada corresponde al propio consultante.

Así, en caso que existiera facturación por un tercero distinto del empresario que realiza los servicios objeto de consulta, en virtud del artículo 5 del Reglamento de facturación, dichas operaciones computarían como volumen de operaciones del empresario o profesional que realiza los citados servicios y no del tercero que emita la correspondiente factura en nombre y por cuenta del anterior.

10.- Por otra parte, el artículo 8, apartado uno de la Ley 37/1992, considera entrega 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, tiene la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

En este sentido, cabe destacar que este Centro directivo ya se pronunció sobre el tratamiento de los recargos por desbalances en los PVB a facturar por el consultante en la contestación vinculante de 9 de agosto de 2016, número V3584-16, en los siguientes términos:

“Por su parte, de conformidad con la normativa europea, los usuarios de la red de transporte tienen la responsabilidad de mantener su posición de gas en balance, equilibrar diariamente sus entradas en la red de transporte con sus salidas.

A estos efectos, si el desbalance es positivo (más entradas que salidas) se considerará que el usuario ha vendido en el Punto Virtual de Balance al GTS una cantidad de gas igual a la cantidad de desbalance. El usuario tendrá derecho a recibir un importe resultado de multiplicar el desbalance por la tarifa de desbalance de venta.

Por el contrario, si el desbalance es negativo (más salidas que entradas) se considerará que el usuario ha comprado al GTS una cantidad de gas igual a la cantidad de desbalance. El usuario

deberá abonar un importe resultado de multiplicar el desbalance por la tarifa de desbalance de compra.

Como consecuencia de las precitadas compras y ventas, los usuarios comenzarán cada día con existencias de gas iguales a cero.

La liquidación y facturación de los recargos por desbalance, dadas las peculiaridades del sistema gasista y de conformidad con las previsiones de la Resolución de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia de 12 de mayo de 2016, la efectúa el Gestor del sistema a cada uno de los usuarios en tres momentos. Así, en cada semana natural se liquidan los recargos por desbalance de los días de gas de la semana natural anterior, en el mes m+4 se vuelven a reliquidar los recargos de acuerdo con los datos de la medición en dicha fecha y, en un segundo momento, mes m+16 se reliquida el recargo conforme a la medición definitiva. En este caso el Gestor deberá emitir a cada uno de los usuarios o en nombre de éstos además de las facturas emitidas en nombre propio o en nombre de los usuarios en relación con el momento d+1, dos facturas diferentes por la cantidad neta exigible en los periodos m+4 y m+16, en virtud de lo establecido en los artículos 75. Uno. 7º y Dos de la Ley 37/1992.

La liquidación y facturación de los recargos por desbalances estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido por corresponderse con transacciones de compra o venta de gas natural entre los usuarios del sistema y el GTS en el sistema gasista y, por ende vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero.

(...).”.

Tal como se ha expuesto anteriormente, la Circular 2/2020 tiene como objetivo extender los principios y reglas aprobadas por la Circular 2/2015, y bajo cuyo amparo de sustanció la consulta traída a colación, al tanque virtual de balance (TVB) y al almacenamiento virtual de balance (AVB).

Así, bajo el nuevo modelo de gestión del sistema gasista español, y al amparo de la Circular 2/2020, los desbalances positivos de TVB y AVB se derivan cuando un usuario tiene existencias por encima de su capacidad de almacenamiento contratado. En caso de que no se dispusiese de capacidad de almacenamiento o el usuario no tuviese garantías, se procede a liquidar ese gas, considerándose que el usuario vende gas al consultante.

En caso de desbalances negativos del TVB y AVB, el consultante deberá adquirir gas en la plataforma de comercio, la cantidad de desbalance negativo, mediante un producto normalizado con transferencia del título de propiedad de gas en PVB e introducirla en el área de balance en TVB o AVB, según corresponda.

Como consecuencia de las citadas compras y ventas, los usuarios comienzan cada día de gas con un desbalance igual a cero en cada una de las áreas de balance.

De acuerdo con la información suministrada, parece que se sigue el mismo procedimiento de liquidación y facturación de los recargos por desbalances que el que se apunta en la consulta número V3584-16, referidos a los desbalances en el área PVB. En consecuencia, será de aplicación el mismo criterio apuntado por este Centro directivo en la consulta número V3584-16 a la liquidación y facturación de los recargos por desbalances en TVB y AVB, esto es, sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido al amparo del artículo 24.Uno.1º.e) de la Ley 37/1992, por corresponderse con transacciones de compra o venta de gas natural entre los usuarios del sistema y el GTS en el sistema gasista y, por ende vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero.

11.- 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.