

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

|                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|-----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Nº de consulta        | V1534-25                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Órgano                | SG de Impuestos sobre el Consumo                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Fecha salida          | 26/08/2025                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Normativa             | Ley 37/1992 arts. 4-, 5, 78-Tres Real Decreto 244/2019                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Descripción de hechos | La sociedad consultante ha contratado el suministro de energía eléctrica con una compañía que ofrece un servicio de batería virtual, en virtud del cual abona los excesos de producción de la instalación de placas solares mediante una minoración que dicha compañía aplica como descuento comercial, tras la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido y que, a su vez, aplica también descuentos directos, que disminuyen la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el caso de excedentes de producción.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Cuestión planteada    | Si es correcta la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por la compañía que le suministra energía eléctrica.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Contestación completa | <p>1.- De conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y 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 (BOE del 5 de septiembre), relativos a la información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro Directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del "régimen y la clasificación o calificación tributaria" que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes, por lo que no será competente para analizar si el producto consultado se ajusta a la normativa sectorial correspondiente, y la presente contestación asume que la operativa consultada es conforme con dicha normativa.</p> <p>2.- 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>El artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:</p> <p>"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. (...)."</p> |

El apartado dos del mismo precepto define las actividades empresariales o profesionales como aquellas "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.”.

Por otra parte, el artículo 8 de la Ley 37/1992 define en su apartado uno el concepto de entrega de bienes, considerando como tal “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.”.

En este sentido, cabe destacar que la norma sectorial aplicable en esta materia, esto es, el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica (BOE del 6 de abril), establece en su artículo 4, lo siguiente:

“1. Se establece la siguiente clasificación de modalidades de autoconsumo:

a) Modalidad de suministro con autoconsumo sin excedentes. Corresponde a las modalidades definidas en el artículo 9.1.a) de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre. En estas modalidades se deberá instalar un mecanismo antivertido que impida la inyección de energía excedentaria a la red de transporte o de distribución. En este caso existirá un único tipo de sujeto de los previstos en el artículo 6 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, que será el sujeto consumidor.

b) Modalidad de suministro con autoconsumo con excedentes. Corresponde a las modalidades definidas en el artículo 9.1.b) de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre. En estas modalidades las instalaciones de producción próximas y asociadas a las de consumo podrán, además de suministrar energía para autoconsumo, inyectar energía excedentaria en las redes de transporte y distribución. En estos casos existirán dos tipos de sujetos de los previstos en el artículo 6 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, que serán el sujeto consumidor y el productor.

2. La modalidad de suministro con autoconsumo con excedentes, se divide en:

a) Modalidad con excedentes acogida a compensación: Pertenecerán a esta modalidad, aquellos casos de suministro con autoconsumo con excedentes en los que voluntariamente el consumidor y el productor opten por acogerse a un mecanismo de compensación de excedentes. Esta opción solo será posible en aquellos casos en los que se cumpla con todas las condiciones que seguidamente se recogen:

i. La fuente de energía primaria sea de origen renovable.

ii. La potencia total de las instalaciones de producción asociadas no sea superior a 100 kW.

iii. Si resultase necesario realizar un contrato de suministro para servicios auxiliares de producción, el consumidor haya suscrito un único contrato de suministro para el consumo asociado y para los consumos auxiliares de producción con una empresa comercializadora, según lo dispuesto en el artículo 9.2 del presente real decreto.

iv. El consumidor y productor asociado hayan suscrito un contrato de compensación de excedentes de autoconsumo definido en el artículo 14 del presente real decreto.

v. La instalación de producción no tenga otorgado un régimen retributivo adicional o específico.

b) Modalidad con excedentes no acogida a compensación: Pertenecerán a esta modalidad, todos aquellos casos de autoconsumo con excedentes que no cumplan con alguno de los requisitos para pertenecer a la modalidad con excedentes acogida a compensación o que voluntariamente opten por no acogerse a dicha modalidad.

(...)”.

De acuerdo con lo anterior, el apartado 1 del artículo 4 antes transcrito recoge la modalidad de autoconsumo con excedentes y, en particular, el apartado 2, letra a) del mismo artículo regula la modalidad de con excedentes acogida a compensación. Así, un productor acogido a la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación que suministra dichos excedentes sin contraprestación, si solamente realizara estas operaciones, no se convertiría en empresario o profesional por no realizarlas a título oneroso.

En todo caso, cabe plantearse si el productor acogido a la modalidad de autoconsumo con excedentes acogido a compensación, que entrega dichos excedentes a cambio de una minoración del precio de su factura adquiere la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este sentido, dado que no existe una intencionalidad de intervenir en la producción o distribución de energía eléctrica para el mercado, puesto que dichas entregas de energía eléctrica van a ser compensadas por el mercado, y se producen ante la imposibilidad de

retener la totalidad de la producción de energía eléctrica para su autoconsumo inmediato, no está realizando una actividad económica que le otorgue la condición de empresario o profesional y no adquiere tal condición, dado que no existe intención de intervenir en el mercado. Por tanto, sus operaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido ni tendrán derecho a la deducción del Impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios para su realización.

No obstante, en estos casos, la empresa comercializadora, que sí tiene la condición de empresario o profesional, será la que realice entregas de energía sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por las que deberá repercutir dicho impuesto sobre la base imponible determinada según el artículo 78 de la Ley 37/1992.

Por otra parte, es importante señalar que la normativa sectorial ha previsto para estos consumidores acogidos a la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación, que hayan suscrito un contrato de compensación de excedentes de autoconsumo con el productor asociado, estableciéndose en el artículo 14 del Real Decreto 244/2019, lo siguiente:

“Artículo 14. Mecanismo de compensación simplificada.

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 9.5 y con el artículo 24.4 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, se define el contrato de compensación de excedentes como aquel suscrito entre el productor y el consumidor asociado acogidos a la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación, para el establecimiento de un mecanismo de compensación simplificada entre los déficits de sus consumos y la totalidad de los excedentes de sus instalaciones de generación asociadas. En virtud de lo previsto en el artículo 25.4 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, esta modalidad de contrato estará excluida del sistema de ofertas.

El contrato de compensación de excedentes de los sujetos que realicen autoconsumo colectivo, utilizará los criterios de reparto, en su caso coincidentes con los comunicados a la empresa distribuidora, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.3.

2. También podrán acogerse voluntariamente a un mecanismo de compensación simplificada los consumidores que realicen autoconsumo colectivo sin excedentes. En este caso no será necesaria la existencia de contrato de compensación de excedentes, al no existir productor, y bastará con un acuerdo entre todos los sujetos consumidores utilizando los criterios de reparto, en su caso coincidentes con los comunicados a la empresa distribuidora, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.3.

3. El mecanismo de compensación simplificada consistirá en un saldo en términos económicos de la energía consumida en el periodo de facturación con las siguientes características:

i. En el caso de que se disponga de un contrato de suministro con una comercializadora libre:

a. La energía horaria consumida de la red será valorada al precio horario acordado entre las partes.

b. La energía horaria excedentaria, será valorada al precio horario acordado entre las partes.

ii. En el caso de que se disponga de un contrato de suministro al precio voluntario para el pequeño consumidor con una comercializadora de referencia:

a. La energía horaria consumida de la red será valorada al coste horario de energía del precio voluntario para el pequeño consumidor en cada hora, TCUh, definido en el artículo 7 del Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo.

b. La energía horaria excedentaria, será valorada al precio medio horario, Pmh; obtenido a partir de los resultados del mercado diario e intradiario en la hora h, menos el coste de los desvíos CDSVh, definidos en los artículos 10 y 11 respectivamente del Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo.

En ningún caso, el valor económico de la energía horaria excedentaria podrá ser superior al valor económico de la energía horaria consumida de la red en el periodo de facturación, el cual no podrá ser superior a un mes. Asimismo, en el caso de que los consumidores y productores asociados opten por acogerse a este mecanismo de compensación, el productor no podrá participar de otro mecanismo de venta de energía.

4. La energía horaria excedentaria de los consumidores acogidos al mecanismo de compensación simplificada, no tendrá consideración de energía incorporada al sistema eléctrico de energía eléctrica y, en consecuencia, estará exenta de satisfacer los peajes de acceso establecidos en el Real Decreto 1544/2011, de 31 de octubre, por el que se establecen los peajes de acceso a las redes de transporte y distribución que deben satisfacer los productores de energía eléctrica, si bien el comercializador será el responsable de balance de dicha energía.

5. Para la aplicación del mecanismo de compensación simplificada, los consumidores acogidos a dicho mecanismo, deberán remitir directamente a la empresa distribuidora, o a través de su comercializadora, el mismo contrato, o en su caso acuerdo, de compensación de excedentes entre todos los sujetos participantes, solicitando la aplicación del mismo, según lo dispuesto en el apartado 1. En el caso de autoconsumo colectivo sin excedentes, se deberá remitir un mismo acuerdo entre todos los consumidores afectados, según lo dispuesto en el apartado 2.

6. En aquellos casos de consumidores que se acojan al mecanismo de compensación simplificada y sean suministrados por un comercializador de referencia, este deberá realizar la facturación de acuerdo con los siguientes términos:

i. Deberá efectuar la facturación en los términos previstos en el Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo.

ii. Sobre las cantidades a facturar antes de impuestos, deberá descontarse el término de la energía horaria excedentaria, valorada de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.ii.b del presente artículo. De acuerdo con lo previsto en dicho apartado, la cuantía a descontar será tal que en ningún caso el valor económico de la energía horaria excedentaria podrá ser superior al valor económico de energía consumida de la red en el periodo de facturación.

iii. A los consumidores vulnerables acogidos al bono social, a la diferencia entre las dos cantidades anteriores se le aplicará lo previsto en el artículo 6.3 del Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre, por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica.

iv. Una vez obtenida la cuantía final, se le aplicarán los correspondientes impuestos.”.

En este sentido, el artículo 78 de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente:

“Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

Tres. No se incluirán en la base imponible:

(...)

2.º Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

(...).”.

Esta cuestión ya ha sido analizada por este Centro directivo en su contestación vinculante V1146-24, de 23 de mayo, en la que dispuso que:

“Por tanto, dado que las empresas comercializadoras, en el caso de la modalidad de suministro con autoconsumo con excedentes acogida a compensación, en los términos previstos en el Real Decreto 244/2019, conceden un descuento a los productores acogidos a la modalidad de autoconsumo con excedentes, cuyo importe se corresponde con el excedente correspondiente al periodo de facturación, dicho descuento no formará parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido y por tanto minorará la base imponible sobre la que la comercializadora deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior será de aplicación tanto si el productor es un consumidor final o un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este acogido a esta modalidad de autoconsumo.”.

3.- La misma consulta V1146-24 continuó analizando la tributación del producto comercializado como batería virtual, que permite compensar el valor de los excedentes de producción, más allá de un periodo de facturación en los siguientes términos:

“Por otra parte, tal y como se ha señalado, la normativa sectorial indicada que incide en la tributación de la operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos señalados en los apartados anteriores de esta contestación, acota la posibilidad de compensación en esta modalidad de autoconsumo a un periodo de facturación, que no podrá ser superior a un mes, y tampoco permite que en ningún caso el valor económico de la energía horaria excedentaria sea superior al valor económico de la energía horaria consumida en el correspondiente periodo de facturación.

No obstante, el producto comercializado por los asociados de la consultante bajo la denominación de “batería virtual” permite a los consumidores con autoconsumo y excedente de producción utilizar el valor de los excedentes de producción, más allá de para compensar la energía consumida en un periodo de facturación, para compensar con los futuros consumos de energía, o para obtener una devolución de la comercializadora.

Quinto.- Bajo la primera modalidad, la denominada batería virtual permite compensar los excedentes de producción más allá de un periodo de facturación con los futuros consumos de energía que, como ya se ha indicado, no pueden ser objeto de compensarse en la modalidad de autoconsumo analizada. En estas circunstancias, los excedentes que se compensen en periodos

futuros no podrán minorar la energía consumida en ese periodo, ni tendrán la consideración de descuento a efectos de lo establecido en el artículo 78.Tres.1º de la Ley 37/1992.

En estos casos, la base imponible de las entregas de energía por la comercializadora no se verá reducida por el valor de los excedentes de periodos de facturación anteriores, sin perjuicio de que el pago económico efectuado por el consumidor sí sea inferior.

También debe tenerse en cuenta, que la contratación de la “batería virtual” por consumidores con excedente de producción que no tuviera la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, no determina que los mismos adquieran, en su caso, dicha condición y, por tanto, las entregas de los excedentes de energía a la comercializadora no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, dichas entregas estarán sujetas al Impuesto cuando los productores con excedente tuvieran la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)”

4.- De la información aportada en el escrito de consulta no se conoce con exactitud si la consultante tiene la condición de empresario o profesional, si bien de la escasa información aportada parece que la operativa de la empresa comercializadora es conforme al Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que se ajuste a lo indicado en los puntos anteriores de la presente contestación.

Así, en el caso de que la empresa comercializadora, en la modalidad de suministro con autoconsumo con excedentes acogida a compensación, en los términos previstos en el Real Decreto 244/2019, conceden un descuento a los productores acogidos a la modalidad de autoconsumo con excedentes, cuyo importe se corresponde con el excedente correspondiente al periodo de facturación, dicho descuento no formará parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido y por tanto minorará la base imponible sobre la que la comercializadora deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta conclusión no se verá alterada en función de si productor es consumidor final o un empresario o profesional actuando como tal.

Sin embargo, en la modalidad de batería virtual, que permite compensar los excedentes de producción más allá de un periodo de facturación con los futuros consumos de energía, los excedentes que se compensen en periodos futuros no podrán minorar la energía consumida en ese periodo, ni tendrán la consideración de descuento a efectos de lo establecido en el artículo 78.Tres.1º de la Ley 37/1992.

En estos casos, la base imponible de las entregas de energía por la comercializadora no se verá reducida por el valor de los excedentes de periodos de facturación anteriores, sin perjuicio de que el pago económico efectuado por el consumidor sí pueda ser inferior.

Además, como se ha indicado si la consultante tuviera la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la contratación de la “batería virtual” determinará la realización de entregas de bienes sujetas a dicho Impuesto. Sin embargo, si la consultante no tuviera previamente la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la contratación de la batería virtual no determina la adquisición de dicha condición y, por tanto, las entregas de los excedentes de energía a la comercializadora no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- 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.