

PRECIOS DE LA ENERGÍA

Operador del mercado del sector eléctrico

NUM-CONSULTA V0834-18

ORGANO Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 26/03/2018

**DESCRIPCION-
HECHOS**

La consultante es la entidad legalmente designada para desempeñar las funciones del operador del mercado del sector eléctrico, entre cuyas funciones se encuentran: recibir las ofertas de venta y de adquisición de energía, realizar su casación, determinar los distintos precios de la energía resultante de las casaciones y comunicarlos a los agentes implicados o liquidar y comunicar los pagos y cobros que deban realizarse en virtud de los precios resultantes de las casaciones.

La consultante actúa como contraparte central de las compras y ventas del mercado diario e intradiario de producción y se interpondrá en las obligaciones derivadas de las compras y ventas convirtiéndose en vendedor de cada operación de compra y comprador de cada operación de venta.

Actualmente en el mercado diario y en el mercado intradiario español no existen "precios negativos", sin embargo como consecuencia de la adaptación a la normativa de la Unión Europea podrán producirse precios negativos en el mercado diario o intradiario, y la consultante, deberá facturar y aplicar el Impuesto sobre el Valor Añadido a estas operaciones.

**CUESTION-
PLANTEADA**

Para el caso de que se produzcan precios negativos se cuestiona la calificación de las operaciones y conceptos que debe incluir la consultante en las facturas que expida.

**CONTESTACION-
COMPLETA**

1.- El apartado uno del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992) (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."

El artículo 5.Uno de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, que a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

"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.

(...)

Dos. 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.

(...).".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para

desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

2.- El artículo 8 de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992) regula el concepto de entrega de bienes y dispone en su apartado Uno que:

"Se considerará 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, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía."

Por su parte el artículo 11 de la Ley del Impuesto define las prestaciones de servicios de manera residual, 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."

3.- En cuanto al lugar de realización de las operaciones, el artículo 68 contiene una regla especial para las entregas de energía eléctrica en su apartado Siete, en los siguientes términos:

"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.º 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.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 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."

De este modo, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido aquellas operaciones de suministro eléctrico en las que el destinatario sea un empresario o profesional revendedor establecido en el territorio de aplicación del impuesto, o cuando el destinatario de las entregas de electricidad sea un empresario no revendedor o consumidor final siempre que el uso o consumo efectivo de dicha electricidad se efectúe en tal territorio, lo que se produce cuando se encuentre en el mismo el contador en el que se realice la medición.

Por su parte el artículo 84.Uno, números 2º y 4º de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992) dispone que serán sujetos pasivos del Impuesto:

"2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...)

4º. Sin perjuicio de lo dispuesto en los números anteriores, los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y

electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo dispuesto en el apartado siete del artículo 68, siempre que la entrega 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 asignado por la Administración española."

4.- De la información aportada en el escrito de consulta, se conoce que la consultante es la entidad legalmente designada para realizar las funciones encomendadas al operador del mercado de la electricidad.

En este sentido, la transformación y desarrollo del sector eléctrico en los últimos años, hicieron necesario la promulgación de una nueva ley, plasmada en la aprobación de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre (Referencia 21160/2013), del Sector Eléctrico (BOE de 27 de diciembre), que deroga la anterior Ley 54/1997 (Referencia 4062/1997).

La nueva Ley ha introducido importantes cambios encaminados a lograr, entre otros objetivos, el equilibrio financiero del sistema, manteniendo el mercado mayorista como eje de su funcionamiento, y todo ello integrado en un mercado más amplio, de carácter europeo, en cumplimiento de la Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de julio de 2009 (Referencia 15051/2009), sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE (Referencia 7641/2003).

De esta forma, debe señalarse que el mercado español se encuentra integrado en el mercado europeo interior de la electricidad y que la nueva regulación del mercado eléctrico se enmarca también en un contexto de integración de los mercados eléctricos europeos. Por lo que la ley tiene en cuenta la normativa europea de aplicación en el sector eléctrico, en particular, la referida Directiva 2009/72/CE (Referencia 15051/2009) que fue transpuesta por el Real Decreto-ley 13/2012, de 30 de marzo (Referencia 5790/2012), por el que se transponen directivas en materia de mercados interiores de electricidad y gas y en materia de comunicaciones electrónicas, y por el que se adoptan medidas para la corrección de las desviaciones por desajustes

entre los costes e ingresos de los sectores eléctrico y gasista (BOE de 31 de marzo). También tiene en cuenta el marco europeo de intercambios transfronterizos de electricidad fijado por el Reglamento (CE) 714/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 (Referencia 15049/2009), relativo a las condiciones de acceso a la red para el comercio transfronterizo de electricidad y por el que se deroga el Reglamento (CE) 1228/2003 (Referencia 7657/2003).

Es importante señalar que el artículo 6 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre (Referencia 21160/2013), del Sector Eléctrico incluye entre los sujetos del mercado que realizan la ordenación del suministro, como se ha señalado, al operador del mercado, que es aquella sociedad mercantil que tiene las funciones que le atribuye el artículo 29

En este sentido, el artículo 29 del mismo texto legal, señala que:

"1. El operador del mercado asumirá la gestión del sistema de ofertas de compra y venta de energía eléctrica en el mercado diario de energía eléctrica en los términos que reglamentariamente se establezcan.

El operador del mercado ejercerá sus funciones respetando los principios de transparencia, objetividad e independencia.

(...).".

Por otra parte, el apartado 2 de ese mismo artículo 29 establece entre las funciones del operador del mercado:

"a. Recibir las ofertas de venta emitidas para cada período de programación por los distintos sujetos que participan en el mercado diario de energía eléctrica, para cada uno de los períodos de programación.

b. Recibir las ofertas de adquisición de energía.

c. Recibir de los sujetos que participan en los mercados de energía eléctrica la información necesaria, a fin de que su energía contratada sea tomada en consideración para la casación y para la práctica de las liquidaciones que sean competencia del operador del mercado.

d. Recibir las garantías que, en su caso, procedan. La gestión de estas garantías podrá realizarla directamente o a través de terceros autorizados.

e. Realizar la casación de las ofertas de venta y de adquisición partiendo de la oferta más barata hasta igualar la demanda en cada período de programación.

f. Comunicar a los titulares de las unidades de producción, así como a los comercializadores, consumidores directos y a los operadores del sistema eléctrico en el ámbito del Mercado Ibérico de la Electricidad y, en su caso, del mercado europeo, los resultados de la casación de las ofertas.

g. Determinar los distintos precios de la energía resultantes de las casaciones en el mercado diario de energía eléctrica para cada período de programación y la comunicación a todos los agentes implicados.

h. Liquidar y comunicar los pagos y cobros que deberán realizarse en virtud de los precios de la energía resultantes de las casaciones y aquellos otros costes que reglamentariamente se determinen.

(...).".

En este sentido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la consultante como operador del mercado actúa en nombre propio respecto de las operaciones de compra y venta de energía eléctrica en el mercado.

5.- Por otra parte, en relación con la fijación de precios en el mercado y la liquidación de operaciones, el artículo 10 de Real Decreto 2019/1997, de 26 de diciembre (Referencia 4455/1997), por el que se organiza y regula el mercado de producción de energía eléctrica (BOE de 27 de diciembre) señala que:

"Artículo 10. Casación de ofertas en el mercado diario de producción.

Una vez que las ofertas de venta o adquisición de energía eléctrica hubieran sido aceptadas por el operador del mercado y se hubiera cerrado el plazo para su presentación, se procederá a realizar la casación para cada período de programación, partiendo de la oferta de venta más barata aplicando el procedimiento de casación establecido en las Reglas de Funcionamiento del Mercado.

El resultado de la casación determinará el precio marginal para cada período de programación, que será el precio resultante del equilibrio entre la oferta y

la demanda de energía eléctrica ofertada en los mismos, así como la energía comprometida por cada uno de los agentes del mercado diario de producción en función de las ofertas de adquisición y venta asignadas en dicha casación. El resultado de la casación incluirá, también, el orden de precedencia económica de todas las unidades de adquisición o de venta sobre las que se hubiera presentado oferta, aun cuando hubieran quedado fuera de la casación.

El proceso de casación incorporará los mecanismos de separación o acoplamiento de mercados con otros países que se determinen en cada momento por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio."

Por su parte, los artículos 22 y 23 del reglamento señalan que:

"Artículo 22. Responsabilidad de la liquidación.

(...)

2. Se entenderá por liquidación en el mercado diario e intradiario de producción el proceso mediante el cual el operador del mercado determina el precio e importe final a pagar por los compradores y el precio e importe a percibir por los vendedores en virtud de la energía contratada en el mercado diario e intradiario de producción de electricidad.

(...)

Artículo 23. Precio de la energía eléctrica en el mercado diario e intradiario.

(...)

A efectos de la liquidación del mercado diario e intradiario, el precio de la energía eléctrica a pagar por el comprador y a percibir por el vendedor incorporará el precio obtenido de la casación de las ofertas y demandas en el mercado diario y el precio obtenido de la casación en el mercado intradiario.

(...).".

Por último, el Reglamento (UE) 2015/1222 de la Comisión, de 24 de julio de 2015 (Referencia 12291/2015), por el que se establece una directriz sobre la asignación de capacidad y la gestión de las congestiones

Dicho Reglamento tiene por objetivo avanzar hacia un mercado de la

electricidad realmente integrado mediante la necesaria armonización de las normas vigentes sobre asignación de capacidad, gestión de las congestiones e intercambios de electricidad. Por lo que establece unas normas de mínima armonización para los acoplamientos únicos diario e intradiario, con el fin de establecer un marco jurídico claro para una asignación de capacidad y un sistema de gestión de las congestiones eficientes y modernos, facilitando el comercio de la electricidad en toda la Unión, lo que permite un uso más eficiente de la red y el aumento de la competencia, en beneficio de los consumidores.

Para implementar el acoplamiento único diario e intradiario, se deben calcular las capacidades transfronterizas de forma coordinada con los gestores de redes de transporte. La capacidad disponible normalmente debe calcularse de acuerdo con el llamado método de cálculo basado en flujos de energía, un método que tiene en cuenta que la electricidad puede fluir a través de diferentes rutas y optimiza la capacidad disponible en redes muy interdependientes. La capacidad transfronteriza disponible debe ser uno de los datos clave para el proceso de cálculo posterior, en el que se casan todas las ofertas y demandas de la Unión, recopiladas por los operadores del mercado, teniendo en cuenta la capacidad transfronteriza disponible desde un punto de vista económicamente óptimo. El acoplamiento único diario e intradiario garantiza que la electricidad fluya normalmente de manera ascendente de zonas de precios bajos a zonas de precios altos.

El proceso de acoplamiento único diario e intradiario es similar, con la excepción de que, en el acoplamiento intradiario, debe utilizarse un proceso continuo de subastas en todo el día y no un solo cálculo como en el caso del acoplamiento diario.

El Reglamento define al operador designado para el mercado eléctrico (NEMO por sus siglas en inglés: Nominated Electricity Market Operator) que es una entidad designada por la autoridad competente de cada Estado miembro conectado eléctricamente a una zona de ofertas de otro Estado miembro que desempeñará las funciones relacionadas con el acoplamiento único diario o intradiario. En España, el operador designado ha sido la consultante.

Entre las tareas que debe realizar la consultante como operador designado, de conformidad con el artículo 7 del Reglamento (UE) 2015/1222 (Referencia 12291/2015) se encuentran las siguientes:

"(...)

e) determinación de los precios máximos y mínimos, de conformidad con los artículos 41 y 54;

(...)

g) actuación como contrapartes centrales para la liquidación y compensación del intercambio de energía derivado del acoplamiento único diario e intradiario, de acuerdo con el artículo 68, apartado

(...)." "

Por su parte, los artículos 41 y 54 de tal disposición establecen, respectivamente, la fijación de los precios máximos y mínimos para el acoplamiento único diario e intradiario, en los siguientes términos:

"Precios máximos y mínimos".

1. En el plazo máximo de 18 meses desde la entrada en vigor del presente Reglamento, todos los operadores designados, en cooperación con los GRT (Gestores de la red de transporte) pertinentes, elaborarán una propuesta armonizadora de precios de liquidación máximos y mínimos, que se aplicarán en todas las zonas de oferta que participen en el acoplamiento único del mercado diario (o en su caso, intradiario). La propuesta deberá tener en cuenta una estimación del valor de la energía no servida.

(...)." "

Como respuesta a tales previsiones, el 14 de febrero de 2017 el Grupo de trabajo de armonización de precios máximos y mínimos presentó una propuesta en la que se proponía como precios máximo y mínimo 3.000 €/MWh y -500 €/MWh, respectivamente para el mercado diario y 9.999 €/MWh y -9.999 €/MWh para el mercado intradiario.

Debe tenerse en cuenta que, aunque en la actualidad en el ámbito del Mercado Ibérico de electricidad, los precios máximos y mínimos son 180,3 €/MWh y 0 €/MWh, respectivamente, en un futuro próximo, tal y como ya

sucede en otros mercados europeos, en el mercado diario y en el mercado intradiario español podrían producirse transacciones con "precios negativos", lo que en la práctica determina que el propio proveedor de energía eléctrica fija un precio cero por el suministro y, adicionalmente, satisface una contraprestación al adquirente de sus suministros de energía eléctrica.

Estos "precios negativos" se justifican en el ámbito de los mercados de electricidad y responden a la propia operativa de ofertas, a unas circunstancias concretas en función de la coexistencia en este sector de diferentes tipos o tecnologías de producción de energía eléctrica (en la medida que no todas las tecnologías tienen la misma capacidad para arrancar y detener la producción). De esta forma, en ocasiones, es más rentable continuar con el suministro de energía al mercado por un determinado productor en aquellas franjas horarias en la que no ha vendido su energía que parar la producción. Lo anterior deberá entenderse sin perjuicio de los posibles complementos retributivos a ciertas energías por fuera del mercado.

6.- De todo lo anterior, se pone de manifiesto que la consultante, actúa como contraparte central de las compras y ventas de energía consultadas, de tal modo que actuará como vendedor de cada operación de compra y comprador de cada operación de venta, en nombre propio, por lo que las operaciones objeto de consulta, cuando se inicie la comercialización de energía eléctrica con "precios negativos" determinarán la realización de operaciones de distinta naturaleza a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1º) En primer lugar, suministros de energía eléctrica realizados a favor de la consultante de los que, en el caso de que sea realizada por un proveedor que no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, supuesto previsible según se señala en el escrito de consulta, será sujeto pasivo la propia consultante de conformidad con lo establecido en el artículo 84.Uno.4º de la Ley del Impuesto que señala que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales que sean destinatarios de las entregas de electricidad que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto conforme al artículo 68.7 de la Ley del impuesto cuando la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido y se le haya comunicado un número de identificación a los efectos del Impuesto atribuido

por la Administración española

Adicionalmente, la consultante percibe una cantidad monetaria del propio proveedor de la energía eléctrica por asumir su suministro que es lo que la normativa comunitaria califica de "precios negativos". A estos efectos, como se ha señalado, las prestaciones de servicio en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido se definen de manera residual, como aquellas operaciones imponibles que no tengan la consideración de entrega de bienes, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

En este sentido, de conformidad con la doctrina del vínculo directo fijado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93, en la que se establece que "una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (apartado 14).".

Por tanto, las cantidades percibidas del proveedor constituyen la contraprestación de una prestación de servicios efectuada por la propia consultante, consistente en la obligación de asumir la retirada de la energía del proveedor. Esta prestación de servicios efectuada por la consultante quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, "Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste", tal y como establece el artículo 69.uno.1º de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992),

En consecuencia, esta prestación de servicios efectuada por la consultante solo estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario sea un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del

Impuesto.

De acuerdo con la propia regulación del mercado parece que la operación relevante a efectos de del Impuesto sobre el Valor Añadido es el compromiso de asumir un suministro de energía eléctrica por parte de la consultante por lo que percibe una contraprestación del propio proveedor que por la propia configuración del mercado eléctrico precisa realizar estos suministros sin contraprestación y satisfaciendo así un importe al destinatario. No obstante, como se ha señalado se producen también suministros de energía eléctrica a título oneroso, si bien, su precio y contraprestación serán cero.

Por tanto, se producen dos operaciones independientes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por una parte entregas de electricidad del proveedor del suministro a la consultante y por otra, una prestación de servicios de esta última al proveedor.

2º) En segundo lugar, cuando la consultante realiza una entrega de energía eléctrica con "precio negativo" se producirá, por una parte, una entrega de energía eléctrica efectuada por la consultante al adquirente cuya contraprestación será cero, en términos similares a lo señalado anteriormente. Y además, una prestación de servicios efectuada por el empresario que recibe el suministro de energía de la consultante la consultante, cuya destinataria será la propia consultante y cuya contraprestación será la cantidad abonada por la consultante como "precio negativo".

La referida prestación de servicios estará sujeta al Impuesto ya que la consultante, destinataria de la operación, está establecida en el territorio de aplicación del impuesto. En el caso de que el prestador no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, será sujeto pasivo la propia consultante, de conformidad con lo establecido en el referido artículo 84.Uno.2º de la Ley del Impuesto.

7.- Por otra parte, en relación con la facturación de las operaciones objeto de consulta, el artículo 164, apartado uno, número (Referencia 3625/1992) 3º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992), dispone que sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, 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 (Referencia 20111/2012) (BOE de 1 de diciembre). Que dispone en su artículo 2:

"1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992), 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 este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)"

Entre las obligaciones de expedir factura, contenidas en el artículo 2 del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, no se contemplan aquellos casos en los que la entidad consultante es el sujeto pasivo en las entregas de energía realizadas por un empresario o profesional no establecido, por tanto, no existe obligación de expedir factura por la sociedad consultante, respecto de dichas operaciones.

Por otra parte, la obligación de expedición de la denominada "autofactura", regulada anteriormente en el artículo 165, apartado uno de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992) fue suprimida, con efectos 1 de enero de 2011, por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre (Referencia 25825/2010) (BOE de 23 de diciembre). Paralelamente, el Real Decreto 1789/2010, de 30 de diciembre (Referencia 27021/2010) (BOE de 31 de diciembre), modificó el artículo 2.3 del derogado Real Decreto 1496/20013, de 28 de noviembre suprimiendo, asimismo, la obligación que se regulaba en dicho precepto.

Por tanto en materia de facturación por la consultante, habrá que distinguir:

1º) Por un lado cuando se produce un suministro de energía eléctrica con "precio negativo" del proveedor a favor de la consultante:

- El proveedor de la energía realizará una entrega de bienes cuya contraprestación es cero, debiendo emitir la correspondiente factura a la consultante. En el caso de que el proveedor no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, la consultante será el sujeto pasivo de esta operación localizada en el territorio de aplicación del Impuesto, por el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.4º de la Ley del Impuesto, sin que por ello deba expedir factura por esta operación.

- En cuanto a la prestación de servicios efectuada por la consultante, consistente en su obligación de retirada de energía a favor del proveedor, la consultante deberá expedir una factura para documentar la operación en la que debe repercutir el Impuesto sobre Valor Añadido al destinatario del servicio.

No obstante, en el caso de que el destinatario de la operación sea un proveedor no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, esta prestación de servicios no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que la consultante no deberá repercutir el impuesto sobre el Valor Añadido a su destinatario.

2º) Por los suministros de energía eléctrica a "precio negativo" efectuados por la consultante al destinatario, la consultante deberá expedir factura por estas entregas de bienes con precio cero a efectos del impuesto sobre el valor añadido igual cero.

Por la prestación de servicios consistente en obligación de la retirada de energía efectuada por el destinatario del suministro de energía a favor de la propia consultante, dicho destinatario deberá expedir factura a favor de la consultante con repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, en caso de que sea realizada por un no establecido la consultante, como destinataria, será sujeto pasivo de la operación por aplicación de la regla del inversión, según lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º de la Ley del Impuesto, por lo que quien realiza la prestación de servicios deberá expedir la factura sin repercusión del Impuesto.

Por otra parte, debe recordarse que el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece la posibilidad de expedir factura por el destinatario de la operación o por un tercero en los siguientes términos:

"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.

4. Cuando el destinatario de las operaciones o el tercero que expida las facturas no esté establecido en la Unión Europea, salvo que se encuentre establecido en Canarias, Ceuta o Melilla o en un país con el cual exista un instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al previsto por la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010 (Referencia 5907/2010), sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, y el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010 (Referencia 20410/2010), relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, únicamente cabrá la expedición de facturas por el destinatario de las operaciones o por terceros previa comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria."

Por tanto, la consultante, cumpliendo los requisitos previstos en el anterior precepto podrá también expedir las facturas de las operaciones indicadas anteriormente en las que sea destinataria. En estos casos, según el artículo 6 del reglamento de facturación, será necesario hacer constar la mención "facturación por el destinatario" y será obligatoria la expedición en serie específica de las facturas expedidas por el destinatario.

8.- Por último, los artículos 6 y 7 del Reglamento de Facturación regulan el contenido de las facturas, al que deberán ajustarse las facturas expedidas por la consultante. En este sentido, cuando las facturas tengan un mismo destinatario podrá incluirse en la misma factura las siguientes operaciones: las entregas de energía efectuadas por dicho consultante con precio positivo; las entregas de energía efectuadas a precio cero que se correspondan con entregas efectuadas a "precio negativo"; y las prestaciones de servicio efectuadas por la consultante al mismo destinatario correspondientes a las retiradas de energía derivadas de aquellos suministros que efectué, en su caso dicho destinatario a la consultante a "precio negativo".

9.- 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 (Referencia 1914/2003).

FIDE