

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC079775

DGT: 28-05-2021.

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1629/2021

SUMARIO:

II.EE. Impuesto sobre la Electricidad. Comunidades solares. “X Renovables” participa en un modelo de negocio que consiste en ofrecer a sus clientes la posibilidad de asociarse a “comunidades solares” (grupo de personas que se juntan para compartir y facilitar la instalación de cubiertas fotovoltaicas en sus tejados) que generan electricidad a partir de instalaciones de paneles fotovoltaicos, de hasta 100 kilovatios, situados en el tejado del propio edificio del cliente o de otros edificios próximos ubicados en un radio de 500 metros. Además, es la entidad propietaria jurídica de los paneles fotovoltaicos que se ubican en los tejados de los edificios y la entidad que suscribe, en calidad de arrendataria, los contratos de arrendamiento con los propietarios de los tejados en los que se instalan los paneles fotovoltaicos. “X Renovables” suscribe un contrato de prestación de servicios de intermediación con “X Comercializadora”, cuyo objeto es regular la prestación del servicio de intermediación, prestado por “X Comercializadora” a “X Renovables”, respecto de la gestión de la energía producida por las instalaciones y destinada a autoconsumo colectivo. “X Comercializadora”, en calidad de comercializador de energía eléctrica, intermediará ante sus clientes en representación de “X Renovables”. Como contraprestación al servicio de pertenecer a una comunidad solar, el cliente debe satisfacer una cuota fija y una cuota variable en función de la energía eléctrica procedente de la instalación solar de producción próxima a la zona de consumo. La cuota variable es fijada por “X Renovables” en función del precio en cada momento de la electricidad en el mercado minorista y de la tipología de la comunidad solar a la que se conectan los consumidores. Los excedentes de energía eléctrica generada por los paneles fotovoltaicos, no consumidos por los participantes de la comunidad solar, serán vertidos a la red del sistema eléctrico por X Renovables a través de un representante indirecto de mercado, que será una empresa del mismo grupo. Conforme a la normativa reguladora del sector eléctrico, la operativa descrita por “X Renovables” se ajusta a la modalidad de autoconsumo colectivo con excedentes no acogida a compensación, en el que existen otros consumidores asociados distintos del productor (“X Renovables”), y en el que las entregas de electricidad del productor al consumidor son a título oneroso. De acuerdo con el criterio establecido, entre otras, en la Consulta nº V2275/2015, de 20-07-2015 (NFC055568), en la modalidad de autoconsumo con excedentes en la que existen consumidores asociados distintos del productor, y en la que la energía generada no es consumida por el propio productor, no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción del art. 93 Ley II.EE, ni el supuesto de exención del art. 94.5 Ley II.EE. En este caso la energía generada por los paneles fotovoltaicos es suministrada por “X Comercializadora” a los consumidores finales y los excedentes de energía eléctrica generada por los paneles fotovoltaicos, no consumidos por los participantes de la comunidad solar, son vertidos a la red del sistema. Por tanto, respecto de la energía generada por los paneles fotovoltaicos y consumida por los participantes de la comunidad solar, es “X Comercializadora” la que realiza el hecho imponible “suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo” y la base imponible estará constituida por la suma de la cuota fija y de la cuota variable facturada por “X Comercializadora” al consumidor final; el devengo se producirá en el momento en el que “X Comercializadora” exija el precio correspondiente a dicha energía suministrada en cada periodo de facturación, entidad que deberá repercutir íntegramente el importe del Impuesto Especial sobre la Electricidad a los consumidores finales participantes de la comunidad solar, cuotas que deberán aparecer de forma separada del resto de conceptos de la factura. Respecto de la energía suministrada por “X Comercializadora” a los participantes de la comunidad solar y proveniente de la red eléctrica, porque los paneles fotovoltaicos no generan electricidad, o porque la que estos generan es insuficiente para cubrir la demanda de los consumidores también se produce el mismo hecho imponible (suministro de electricidad) que en el caso anterior y “X Comercializadora”, como contribuyente del impuesto, deberá presentar la correspondiente autoliquidación, así como efectuar simultáneamente el pago de la deuda tributaria resultante de todos los suministros de electricidad realizados. Respecto de la energía eléctrica excedentaria generada por los paneles fotovoltaicos, no consumida por los participantes de la comunidad solar y vertida a la red del sistema eléctrico, el hecho imponible se producirá cuando esta electricidad sea suministrada por el correspondiente comercializador a un consumidor final. El suministro de energía eléctrica realizado por “X Comercializadora” a los consumidores finales participantes de la comunidad solar está sujeto al Impuesto Especial sobre la Electricidad, con independencia de que la electricidad que se suministra provenga de los paneles fotovoltaicos o de la red del sistema eléctrico, por ello en la factura emitida por “X Comercializadora” a los consumidores finales se debe repercutir el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

Impuestos medioambientales. Impuestos para la sostenibilidad energética. IVPEE. Además, respecto de la energía eléctrica generada por los paneles fotovoltaicos, no consumida por los participantes de la comunidad solar, y vertida a la red del sistema eléctrico se produce el hecho imponible del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. El contribuyente es el productor, por tanto, "X Renovables", la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo, el tipo de gravamen, el 7 por ciento y el período impositivo coincidirá con el año natural, salvo en el supuesto de cese del contribuyente en el ejercicio de la actividad en la instalación, en cuyo caso finalizará el día en que se entienda producido dicho cese

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 92 a 94 y 97.

Ley 24/2013 (Sector Eléctrico), arts. 6 y 9.

RD 244/2019 (Condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica), art. 4.

Ley 15/2012 (Medidas fiscales por la sostenibilidad energética), art. 4.

Descripción sucinta de los hechos:

"X Renovables", la consultante, participa en un modelo de negocio que consiste en ofrecer a sus clientes la posibilidad de asociarse a "comunidades solares" (grupo de personas que se juntan para compartir y facilitar la instalación de cubiertas fotovoltaicas en sus tejados) que generan electricidad a partir de instalaciones de paneles fotovoltaicos, de hasta 100 kilovatios, situados en el tejado del propio edificio del cliente o de otros edificios próximos ubicados en un radio de 500 metros.

La consultante es la propietaria jurídica de los paneles fotovoltaicos que se ubican en los tejados de los edificios y la parte arrendataria de los tejados en los que se instalan los paneles fotovoltaicos.

Cuestión planteada:

Implicaciones fiscales en el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

Contestación:

Antes de contestar a las cuestiones planteadas por la consultante, se describe con más detalle la operación que plantea la consultante y sobre la que desea conocer las implicaciones en el Impuesto Especial sobre la Electricidad:

"X Renovables" y "X Comercializadora" son dos compañías españolas cuyo socio único es el mismo.

"X Renovables" tiene como objeto social principal, la realización de obras y servicios relacionados con la explotación, operación, instalación, mantenimiento, construcción y enajenación de instalaciones de producción de energía eléctrica.

Según la consultante, "X Renovables" participa en un modelo de negocio que consiste en ofrecer a sus clientes la posibilidad de asociarse a "comunidades solares" que generan electricidad a partir de instalaciones de paneles fotovoltaicos, de hasta 100 kilovatios, situados en el tejado del propio edificio del cliente o de otros edificios próximos ubicados en un radio de 500 metros.

"X Renovables" es la entidad propietaria jurídica de los paneles fotovoltaicos que se ubican en los tejados de los edificios y la entidad que suscribe, en calidad de arrendataria, los contratos de arrendamiento con los propietarios de los tejados en los que se instalan los paneles fotovoltaicos.

"X Renovables" suscribe un contrato de prestación de servicios de intermediación con "X Comercializadora", cuyo objeto es regular la prestación del servicio de intermediación, prestado por "X Comercializadora" a "X Renovables", respecto de la gestión de la energía producida por las instalaciones y destinada a autoconsumo colectivo. "X Comercializadora", en calidad de comercializador de energía eléctrica, intermediará ante sus clientes en representación de "X Renovables".

"X Renovables" abonará mensualmente a "X Comercializadora", como contraprestación de los servicios de intermediación, el importe que resulte de la aplicación de unos parámetros en función del coste global mensual de

servir al cliente y del coste de captación y adquisición de los nuevos clientes relacionados exclusivamente con la instalación fotovoltaica de autoconsumo colectivo.

Adicionalmente, "X Renovables" emitirá mensualmente una factura a "X Comercializadora", dentro de los quince primeros días hábiles de cada mes siguiente al devengo. Como consecuencia, "X Comercializadora" traspasará a "X Renovables" el importe obtenido del cliente, como resultado de los servicios prestados por "X Comercializadora", importe calculado en función de la energía producida por el panel fotovoltaico que haya sido autoconsumida.

Cuando los paneles no generen electricidad, o cuando esta sea insuficiente para cubrir la demanda de los consumidores, "X Comercializadora" realizará el suministro de energía eléctrica a los clientes a través de la red eléctrica.

"X Comercializadora" suscribe con los clientes un contrato en virtud del cual ofrece a los clientes la posibilidad de formar parte de un grupo de consumidores que se alimentan de la energía eléctrica que proviene de instalaciones de producción próximas a las de consumo y asociadas a las mismas y también les ofrece electricidad proveniente de la red eléctrica.

Como contraprestación al servicio de pertenecer a una comunidad solar, el cliente debe satisfacer una cuota fija y una cuota variable en función de la energía eléctrica procedente de la instalación solar de producción próxima a la zona de consumo. La cuota variable es fijada por "X Renovables" en función del precio en cada momento de la electricidad en el mercado minorista y de la tipología de la comunidad solar a la que se conectan los consumidores.

Los excedentes de energía eléctrica generada por los paneles fotovoltaicos, no consumidos por los participantes de la comunidad solar, serán vertidos a la red del sistema eléctrico por la sociedad consultante a través de un representante indirecto de mercado, que será una empresa del mismo grupo de la consultante.

Sentado lo anterior, cabe recordar que la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (BOE de 27 de diciembre), define en su artículo 9 las bases del autoconsumo de energía eléctrica, entendido éste como el consumo por parte de uno o varios consumidores de energía eléctrica proveniente de instalaciones de producción próximas a las de consumo y asociadas a los mismos.

Por su parte, el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (BOE de 6 de octubre), ha realizado una modificación en la regulación del autoconsumo en España, que se ha visto culminada con la aprobación del 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 de 6 de abril).

El artículo 4 del citado Real Decreto 244/2019 distingue las siguientes 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 del Sector Eléctrico. En esta modalidad de autoconsumo el titular del punto de suministro será el consumidor, el cual también será el titular de las instalaciones de generación conectadas a su red. En el caso del autoconsumo sin excedentes colectivo, la titularidad de dicha instalación de generación y del mecanismo antivertido será compartida solidariamente por todos los consumidores asociados a dicha instalación de generación.

En estos casos, sin perjuicio de los acuerdos firmados entre las partes, el consumidor, o en su caso los consumidores, serán los responsables por el incumplimiento de los preceptos recogidos en el Real Decreto 244/2019. En el caso del autoconsumo sin excedentes colectivo, los consumidores asociados a la instalación de generación deberán responder solidariamente ante el sistema eléctrico por dicha instalación de generación.

B) Modalidad de suministro con autoconsumo con excedentes. Corresponde a las modalidades definidas en el artículo 9.1.b) de la Ley del Sector Eléctrico. 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 del Sector Eléctrico, que serán el sujeto consumidor y el productor.

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

b.1) Modalidad con excedentes acogida a compensación: cuando voluntariamente el consumidor y el productor opten por acogerse a un mecanismo de compensación de excedentes. Esta opción solo será posible si se cumplen 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.2) Modalidad con excedentes no acogida a compensación: cuando no cumplan con alguno de los requisitos para pertenecer a la modalidad con excedentes acogida a compensación o voluntariamente opten por no acogerse a dicha modalidad.

Adicionalmente a las modalidades de autoconsumo señaladas, el autoconsumo podrá clasificarse en individual o colectivo en función de si se trata de uno o varios consumidores los que estén asociados a las instalaciones de generación. En el caso de autoconsumo colectivo, todos los consumidores asociados a la misma instalación de generación deberán pertenecer a la misma modalidad de autoconsumo y deberán comunicar de forma individual a la empresa distribuidora como encargado de la lectura, directamente o a través de la empresa comercializadora, un mismo acuerdo firmado por todos los participantes que recoja los criterios de reparto.

Por tanto, en estas dos modalidades de autoconsumo con excedentes existen dos tipos de sujetos que son el consumidor y el productor, que pueden ser personas físicas o jurídicas iguales o diferentes. En el caso de tratarse de personas físicas o jurídicas diferentes, las entregas de electricidad del productor al consumidor pueden ser a título gratuito u oneroso.

Así pues, conforme a la normativa reguladora del sector eléctrico, la operativa descrita por la consultante se ajusta a la modalidad de autoconsumo colectivo con excedentes no acogida a compensación, en el que existen otros consumidores asociados distintos del productor (empresa consultante), y en el que las entregas de electricidad del productor al consumidor son a título oneroso.

Las implicaciones en el ámbito del Impuesto Especial sobre la Electricidad son las siguientes:

El Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE) se encuentra regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, y en su Reglamento de desarrollo aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), en adelante RIE.

Se trata de un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos. Es decir, mediante el Impuesto Especial sobre la Electricidad se grava el consumo de electricidad, ya haya sido producida por el propio consumidor o por un tercero.

El hecho imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad se fija en el artículo 92 de la LIE de la siguiente forma:

“1. Está sujeto al impuesto:

a) El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad.

A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos.

b) El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.

2. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal.”.

No obstante, el hecho imponible queda delimitado con lo dispuesto en el artículo 93 de la LIE, que establece:

“No estará sujeto al impuesto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW) de la energía eléctrica producida por ellos mismos.”.

Esto es, no está sujeto al impuesto el consumo por los “pequeños productores de energía eléctrica” (potencia del generador o conjunto de generadores igual o inferior a 100 kilovatios), en sus instalaciones, de aquella electricidad generada por ellos mismos.

Por otra parte, el apartado 5 del artículo 94 de la LIE establece:

“Estará exenta en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

(...)

5. La energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología renovable, cogeneración y residuos cuya potencia instalada no supere los 50 megavatios (MW).”.

De acuerdo con el criterio establecido, entre otras, en la consulta nº V2275-15, de fecha 20 de julio, la exención recogida en el precepto anteriormente transcrito se aplicará únicamente a la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología renovable, cogeneración y residuos cuya potencia instalada no supere los 50 megavatios, siempre que haya sido generada por ellos mismos.

En ningún caso dicho beneficio fiscal podrá aplicarse a la energía eléctrica adquirida en el mercado, ni a la energía consumida por personas

La exención es aplicable a la energía eléctrica producida en la instalación de producción de energía eléctrica de tecnología renovable, cogeneración y residuos cuya potencia instalada no supere los 50 MW, siempre y cuando sea consumida por los titulares de dicha instalación, con independencia de que el consumo de energía eléctrica se realice en la instalación en la que se produce electricidad o en otra diferente.

Por tanto, en la modalidad de autoconsumo con excedentes descrita en la que existen consumidores asociados distintos del productor, y en la que la energía generada no es consumida por el propio productor, no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el anteriormente transcrito artículo 93 de la LIE, ni el supuesto de exención del artículo 94.5 de la LIE.

Del escrito objeto de la consulta se deduce que la energía generada por los paneles fotovoltaicos es suministrada por “X Comercializadora” a los consumidores finales y los excedentes de energía eléctrica generada por los paneles fotovoltaicos, no consumidos por los participantes de la comunidad solar, son vertidos a la red del sistema.

Por tanto:

- Respecto de la energía generada por los paneles fotovoltaicos y consumida por los participantes de la comunidad solar, es “X Comercializadora” la que realiza el hecho imponible regulado la letra a) del apartado 1 del artículo 92 de la LIE, esto es, “el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo.”.

De acuerdo con el artículo 97 de la LIE, la base imponible del impuesto estará constituida por “la base imponible que se habría determinado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Es decir, con independencia de que el suministro a los consumidores se realice a título oneroso o gratuito, la base imponible del IEE será aquella que se habría determinado a efectos del IVA para suministros efectuados a título oneroso entre personas no vinculadas.

En concreto, en el supuesto objeto de la consulta la base imponible estará constituida por la suma de la cuota fija y de la cuota variable facturada por “X Comercializadora” al consumidor final.

El devengo, según el artículo 95 de la LIE, se producirá en el momento en el que “X Comercializadora” exija el precio correspondiente a dicha energía suministrada en cada periodo de facturación.

“X Comercializadora” deberá repercutir íntegramente el importe del Impuesto Especial sobre la Electricidad (el resultado de aplicar a la base imponible, determinada conforme a lo anteriormente expuesto, el tipo impositivo recogido en el artículo 99 de la LIE) a los consumidores finales participantes de la comunidad solar.

La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará separadamente del resto de conceptos comprendidos en la factura.

- Respecto de la energía suministrada por “X Comercializadora” a los participantes de la comunidad solar y proveniente de la red eléctrica, porque los paneles fotovoltaicos no generan electricidad, o porque la que estos generan es insuficiente para cubrir la demanda de los consumidores, se produce el hecho imponible regulado en la letra a) del apartado 1 del artículo 92 de la LIE anteriormente transcrita.

La base imponible se determina conforme al artículo 97 de la LIE. El devengo se producirá cuando resulte exigible el precio de esa energía eléctrica suministrada y “X Comercializadora” deberá repercutir el importe del IEE a los participantes de la comunidad solar en los mismos términos expuestos anteriormente.

“X Comercializadora”, como contribuyente del IEE, deberá presentar la correspondiente autoliquidación, así como efectuar simultáneamente el pago de la deuda tributaria resultante de todos los suministros de electricidad realizados.

- Respecto de la energía eléctrica excedentaria generada por los paneles fotovoltaicos, no consumida por los participantes de la comunidad solar y vertida a la red del sistema eléctrico, el hecho imponible se producirá cuando esta electricidad sea suministrada por el correspondiente comercializador a un consumidor final.

En conclusión, el suministro de energía eléctrica realizado por “X Comercializadora” a los consumidores finales participantes de la comunidad solar está sujeto al Impuesto Especial sobre la Electricidad, con independencia de que la electricidad que se suministra provenga de los paneles fotovoltaicos o de la red del sistema eléctrico. Como consecuencia de ello, en la factura emitida por “X Comercializadora” a los consumidores finales se debe repercutir el IEE calculado en los términos anteriormente expuestos.

Finalmente, cabe recordar que, respecto de la energía eléctrica generada por los paneles fotovoltaicos, no consumida por los participantes de la comunidad solar, y vertida a la red del sistema eléctrico se produce el hecho imponible del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica regulado en el artículo 4 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre):

“1. Constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

(...).”.

Será el contribuyente del impuesto el propio productor, “X Renovables”.

La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo.

El período impositivo coincidirá con el año natural, salvo en el supuesto de cese del contribuyente en el ejercicio de la actividad en la instalación, en cuyo caso finalizará el día en que se entienda producido dicho cese.

El Impuesto se exigirá al tipo del 7 por ciento.

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.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Publica