

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083595

DGT: 11-10-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2140/2022

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Gas natural. Tipo impositivo aplicable en el IVA a las facturas expedidas por las empresas comercializadoras de gas natural de acuerdo con lo previsto en el art. 5 del RDL 17/2022 (Medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y reducción temporal del tipo del IVA aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles). En particular, con los conceptos incluidos en las facturas expedidas por las entidades comercializadoras de gas.

Las empresas comercializadoras pueden, y de hecho, es la práctica habitual en el sector, incluir en la factura correspondiente a sus suministros de gas natural, una serie de servicios relacionados con el suministro de gas natural, distintos al propio suministro, y que estarían facturando a sus clientes por cuenta del distribuidor, por lo que será necesario precisar si a estos conceptos también les sería de aplicación el tipo reducido del 5% del IVA.

Dichos conceptos son, fundamentalmente, los denominados revisión meteorológica del equipo, comprobación del contador y/o lectura, canon IRC, canon finca, derechos de acometida, derechos de alta, gastos de inspección periódica y obligatoria tanto de la instalación receptora individual, así como de la instalación receptora comunitaria, descuento por interrupción del suministro, así como reapertura del suministro.

Debe recordarse que, cuando los gastos refacturados formen parte de una prestación de servicios o entrega de bienes que constituye una prestación o entrega única para su destinatario, los gastos refacturados serán accesorios de la prestación principal y recibirán el mismo tratamiento en el Impuesto que la prestación o entrega principal. Por el contrario, cuando los gastos refacturados no formen parte de una prestación de servicios o entrega de bienes, los mismos constituirán prestaciones independientes y seguirán el tratamiento general en el Impuesto.

De la información aportada y a falta de otros elementos de prueba, la refacturación operada por las comercializadoras de gas natural se realiza en el ámbito de la operación principal que es la entrega de gas natural realizada a favor de los clientes, siendo todos y cada uno de los conceptos refacturados indispensables para el correcto suministro y cuantificación del propio suministro de gas natural, guardando una relación directa con el mismo.

En virtud de lo anterior, a la refacturación de los conceptos analizados les será de aplicación el mismo tratamiento a efectos del Impuesto que resulta de aplicación al suministro de gas natural, esto es, el tipo impositivo reducido del 5 por ciento en virtud de lo establecido en el art. 5 del señalado RDL 17/2022, de 20 de septiembre.

Por el contrario, en caso que en la factura a expedir por las comercializadoras de gas natural se documenten otras prestaciones de servicios distintas del propio suministro de gas natural y los conceptos anteriores, tales como servicios de mantenimiento, vigilancia, o servicios de urgencia, entre otros, que no guarden relación directa con el suministro de gas natural, los mismos deberán tributar al tipo general del Impuesto del 21 por ciento o, en su caso, al tipo impositivo correspondiente a la naturaleza del bien o servicio que se incluya en la factura.

Asimismo, la facturación que se realice por parte de las distribuidoras a las comercializadoras por los conceptos analizados, que posteriormente serán objeto de refacturación, no les será de aplicación el tipo reducido del 5 por ciento del Impuesto en el supuesto de que no se realicen en el marco de una operación de entrega de gas natural con respecto a la cual pudiera predicarse su accesoriedad.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 8, 11, 78, 88 y 90.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 15 y 98.

RDL 17/2022 (Medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y reducción temporal del tipo del IVA aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles), art. 5.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación).

RD 1434/2002 (Actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de gas natural), art. 53.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante, asociación nacional de las empresas del sector gasista español

Cuestión planteada:

Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las facturas expedidas por las empresas comercializadas de gas natural de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles. En particular, con los conceptos incluidos en las facturas expedidas por las entidades comercializadoras de gas.

Contestación:

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

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)"

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

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

En consecuencia, las empresas comercializadoras de gas natural a las que se refiere la cuestión planteada por la presente consulta tienen la condición de empresarios o profesionales y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por su parte, cabe destacar que el artículo 8.Uno, de la Ley 37/1992, dispone que:

"Artículo 8. *Concepto de entrega de bienes.*

Uno. 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.”.

El segundo párrafo del precepto anterior supone la transposición al ordenamiento interno del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006) que dispone que “la electricidad, el gas, el calor o el frío y similares se tratarán como propiedad tangible.”.

3.- Por otra parte, el artículo 98 de dicha Directiva 2006/112/CE, con las modificaciones introducidas en la misma por la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo de 5 de abril de 2022, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 6 de abril), con efectos desde el 6 de abril, dispone que los Estados miembros podrán aplicar un máximo de dos tipos reducidos no inferiores al 5 por ciento y se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios recogidas en el Anexo III de la misma.

La categoría 22) del referido Anexo III se refiere al:

“22) Suministro de electricidad y de calefacción y refrigeración urbana y biogás producido por las materias primas enumeradas en el anexo IX, parte A, de la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo; suministro e instalación de sistemas de calefacción de alta eficiencia con bajas emisiones que cumplan los parámetros de referencia de emisiones establecidos en el anexo V del Reglamento (UE) 2015/1189 de la Comisión y en el anexo V del Reglamento (UE) 2015/1185 de la Comisión, y a los que se haya asignado una etiqueta energética para demostrar que se cumple el criterio a que se refiere el artículo 7, apartado 2, del Reglamento (UE) 2017/1369 del Parlamento Europeo y del Consejo; y, hasta el 1 de enero de 2030, gas natural y madera para leña;”.

4.- En este sentido, con el objeto de dar respuesta a la situación generada por el incremento de los precios del gas natural, dentro de los límites de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, y de forma excepcional y transitoria, se ha establecido la rebaja del 21 por ciento al 5 por ciento en el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable al suministro de gas natural en virtud del Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles.

En concreto, su artículo 5 dispone que:

“Artículo 5. *Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable temporalmente a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural.*

Con efectos desde el 1 de octubre de 2022 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2022, se aplicará el tipo del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural.”.

Por lo que respecta al alcance de dicha medida, hay que tener en cuenta que la propia exposición de motivos del Real Decreto-ley 17/2022 dispone que dicha reducción del tipo impositivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido “recae sobre todos los componentes de la factura de las entregas de gas natural, con el objeto de minorar su importe.”.

5.- Por otra parte, el contenido de las facturas a expedir por las empresas comercializadoras de gas natural, sin perjuicio de lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre), se regula en el artículo 53 del Real Decreto 1434/2002, de 27 de diciembre, por el que se regulan las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de gas natural, en redacción dada por el Real Decreto 1085/2015, de 4 de diciembre, de fomento de los Biocarburantes (BOE de 5 de diciembre).

Dicho artículo dispone lo siguiente:

“Artículo 53. *Contenido de las facturas.*

1. Las facturas por la aplicación de tarifas, peajes y cánones expresarán todas las variables que sirven de base para el cálculo de la cantidad por cobrar. La Dirección General de Política Energética y Minas podrá aprobar por resolución que será publicada en el “Boletín Oficial del Estado”, un modelo del contenido mínimo de la factura

para los consumidores domésticos con consumo inferior a 50.000 kWh/año. Dicho modelo será obligatorio para los suministros realizados por los comercializadores de último recurso a los consumidores acogidos a la tarifa de último recurso.

2. Las facturas de las empresas comercializadoras a sus consumidores deberán incluir, en todo caso, la siguiente información:

- a) Código de identificación universal del punto de suministro (CUPS).
- b) Fecha de emisión de la factura.
- c) Periodo al que corresponde la facturación y lecturas del contador en dicho periodo.
- d) Consumo de gas facturado para dicho periodo.
- e) Indicación de si el volumen facturado es real o estimado.
- f) Tarifas aplicadas y, en su caso, disposiciones oficiales en que se aprobaron y fechas de publicación en el "Boletín Oficial del Estado".
- g) Presión de suministro y factores de conversión de poder calorífico aplicado, con su justificación. En particular deberá figurar la dirección de la página web publicada por el Gestor Técnico del Sistema donde el consumidor pueda verificar el PCS de facturación correspondiente a su término municipal.
- h) Descripción detallada de la regularización en caso de haberse realizado una estimación del consumo en periodos precedentes.
- i) Indicación de los porcentajes correspondientes a la imputación de costes destinados a la retribución del gestor técnico del sistema las tasas aplicables por la prestación de servicios y realización de actividades en relación con el sector de gas natural, en su caso.
- j) Teléfono gratuito de atención de urgencias del distribuidor.
- k) Historial de consumo facturado del punto de suministro durante los dos últimos años o desde la fecha disponible en caso de haberse iniciado el suministro por la empresa con posterioridad.
- l) En las facturas de los comercializadores a los consumidores, además, deberá figurar la tarifa de acceso a que estuviese acogido el suministro.

3. Las facturas del titular de las instalaciones a los comercializadores y consumidores cualificados que hagan uso del derecho de acceso de terceros a la red, por el término de conducción del peaje de transporte y distribución, contendrán en todo caso la información reflejada en el apartado anterior.

La facturación del titular de las instalaciones a los comercializadores podrá realizarse mediante una factura agregada y adjuntar el detalle de facturación con la información de cada cliente en formato electrónico.

4. El comercializador incluirá, en su caso, en su factura y de forma detallada, la cantidad correspondiente al alquiler de contadores al consumidor por parte del distribuidor, el canon de instalaciones comunes, el coste de las inspecciones reglamentarias realizadas así como otros servicios que reglamentariamente se establezcan que puedan ser cobrados por el comercializador por cuenta del distribuidor.
(...).".

De acuerdo con el apartado cuarto del artículo transcrito, las empresas comercializadoras pueden, y de hecho, es la práctica habitual en el sector, incluir en la factura correspondiente a sus suministros de gas natural, una serie de servicios relacionados con el suministro de gas natural, distintos al propio suministro, y que estarían facturando a sus clientes por cuenta del distribuidor, por lo que será necesario precisar si a estos conceptos también les sería de aplicación el tipo reducido del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dichos conceptos son, fundamentalmente, los denominados revisión meteorológica del equipo, comprobación del contador y/o lectura, canon IRC, canon finca, derechos de acometida, derechos de alta, gastos de inspección periódica y obligatoria tanto de la instalación receptora individual así como de la instalación receptora comunitaria, descuento por interrupción del suministro así como reapertura del suministro.

6.- Por su parte el artículo 11 de la misma Ley 37/1992 señala que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que de acuerdo con la Ley no tenga la consideración de entrega de bienes, en particular, en su apartado dos.15º, se señala, que tendrán dicha consideración de prestación de servicios:

"15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios."

No obstante lo anterior, en el supuesto considerado, a falta de otros elementos de prueba, parece deducirse que las empresas comercializadoras de gas natural se limitan a refacturar a sus clientes en nombre propio una serie de servicios y conceptos, previamente facturados a las mismas por las entidades distribuidoras.

En este sentido y por lo que respecta a la refacturación de gastos es necesario distinguir cuando ésta se refiere única y exclusivamente a un gasto soportado por el sujeto pasivo que se refactura a su cliente o, por el contrario, la refacturación del gasto se realiza en el marco de una entrega de bienes o de una prestación de servicios respecto de los que podría tener la consideración de accesorio.

Para el primero de los supuestos (refacturación de un único gasto independiente) es criterio de este Centro directivo recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 13 de junio de 2017 con número de referencia V1503-17, que la refacturación de gastos es una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la que deberá repercutirse el correspondiente Impuesto al tipo impositivo general del 21 por ciento.

En cuanto a la base imponible, el artículo 78, apartados uno y dos, número 1º, 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:

1º. Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.”.

De acuerdo con lo anterior, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación gravada, derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias de la misma.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que la contraprestación que determina la base imponible del Impuesto se configura como una magnitud subjetiva que responde a la voluntad de las partes, salvo cuando existan reglas especiales para su determinación.

De esta forma, a efectos de determinar la base imponible de los gastos que van a ser objeto de refacturación, habrá de estarse a las cláusulas contractuales establecidas o, en otro caso, a lo que ambas partes pacten libremente y en particular, si dicha base imponible incluye, en su caso, el importe del propio Impuesto sobre el Valor Añadido que gravó la entrega del bien o del servicio que se refactura.

En todo caso, sobre dicha base imponible se deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento, de conformidad con lo establecido en los artículos 88 y 90 de la Ley 37/1992.

7.- No obstante, cuando la refacturación de un gasto se realiza en el marco de una entrega de bienes o de una prestación de servicios con la que guarden relación pero que sean distintas del propio gasto refacturado, cabe plantearse si los mismos constituyen una única operación o por el contrario se trata de operaciones autónomas e independientes.

En este sentido, es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto C-41/04 que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, asunto C 155/12).

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

A mayor abundamiento el Tribunal de Justicia en su sentencia Wojskowa Agencja, asunto C-42/14, de 16 de abril de 2015, analizó si la facturación de gastos de suministros (electricidad, calefacción o agua entre otros) en un contrato de arrendamiento constituye una operación única a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Tribunal, se apoya en el criterio de elección del arrendatario para concluir, en su apartado 39 y 42, lo siguiente:

“39 En primer lugar, si el arrendatario tiene la facultad de elegir a sus prestatarios o las modalidades de uso de los bienes o servicios en cuestión, puede considerarse, en principio, que las prestaciones referidas a dichos bienes o servicios son prestaciones diferentes del arrendamiento.

En especial, si el arrendatario puede decidir sobre sus consumos de agua, electricidad o calefacción, que pueden comprobarse mediante la instalación de contadores individuales y facturarse en función de dichos consumos, puede considerarse, en principio, que las prestaciones referidas a dichos bienes o servicios son prestaciones diferentes del arrendamiento. Por lo que se refiere a los servicios, como la limpieza de las partes comunes de un inmueble constituido en propiedad horizontal, procede considerar que son distintos del arrendamiento si pueden ser organizados por cada arrendatario individual o por los arrendatarios colectivamente y si las facturas dirigidas al arrendatario mencionan en todos los casos la entrega de dichos bienes y la prestación de dichos servicios como conceptos separados de la renta.

(...)

42 En segundo lugar, si, objetivamente, un inmueble arrendado conforma un todo único con las prestaciones que lo acompañan, puede considerarse que éstas constituyen una única prestación junto con ese arrendamiento. Tal puede ser el caso, en particular, del arrendamiento de oficinas llave en mano, ya preparadas para funcionar con el suministro de fuentes de energía y determinadas otras prestaciones, y del arrendamiento de corta duración de inmuebles, en particular para vacaciones o por motivos profesionales, que se ofrece junto con dichas prestaciones pero sin que puedan separarse del mismo.

43 Además, si el propio arrendador no dispone de la facultad de elegir, libremente y con independencia sobre todo de otros arrendadores, tanto a los proveedores de bienes y prestadores de servicios como las modalidades de dichos bienes o servicios que acompañan al arrendamiento, las prestaciones en cuestión resultarán en general indisociables del arrendamiento y podrá asimismo considerarse que conforman un todo único y, por ello, una única prestación junto con dicho arrendamiento. Tal es el caso, en especial, si el arrendatario que es propietario de parte de un edificio de viviendas está obligado a usar de los servicios de los prestatarios designados por el conjunto de copropietarios y a pagar una cuota de los gastos generales referidos a dichas prestaciones, cuota que posteriormente repercutirá al arrendatario.”.

Esta doctrina del Tribunal ratifica lo señalado por esta Dirección General de Tributos, que en relación con la determinación de la base imponible en los arrendamientos de bienes inmuebles sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido, en sus Resoluciones de 7 de febrero de 1986 (BOE del 11), 13 de marzo de 1986 (BOE del 20) y 2 junio de 1986 (BOE del 13) ha determinado lo siguiente: “Se incluyen en el concepto de contraprestación, no solamente el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier otro crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma.”.

Entre los conceptos que, según las citadas Resoluciones, forman parte de la base imponible de las operaciones de arrendamiento de inmuebles sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que se repercutan al arrendatario, se enuncian los siguientes: contribución territorial urbana (actual Impuesto sobre Bienes Inmuebles; IBI), cuota de participación en los gastos generales (incluidos el sueldo del portero o conserje), repercusiones por obras, repercusiones por suministros energéticos y otros conceptos análogos.

De acuerdo con lo anterior, cuando los gastos refacturados formen parte de una prestación de servicios o entrega de bienes que constituye una prestación o entrega única para su destinatario, los gastos refacturados serán accesorios de la prestación principal y recibirán el mismo tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido que la prestación o entrega principal.

Por el contrario, cuando los gastos refacturados no formen parte de una prestación de servicios o entrega de bienes en los términos señalados, los mismos constituirán prestaciones independientes y seguirán el tratamiento general en el Impuesto analizado en el punto anterior de esta contestación.

8.- Por otra parte, cabe destacar que este Centro directivo ya se ha pronunciado, de forma reiterada, sobre la aplicación del tipo impositivo reducido del 10 por ciento (actualmente el 5 por ciento) a los componentes de la factura eléctrica que también son objeto de regulación específica en el ámbito de la referida Dirección General de Política Energética y Minas, en el siguiente sentido, por todas, la contestación vinculante de 2 de julio de 2021, número V2006-21:

“De acuerdo con una interpretación conjunta y sistemática de la Directiva 2006/112/CE, en cuyo artículo 102 se prevé la posibilidad de aplicar el tipo reducido al hecho imponible entregas de electricidad, y del Real Decreto-

ley 12/2021, de 24 de junio, que debe interpretarse conforme a la normativa armonizada, los elementos a los que se debe aplicar el tipo reducido del 10 por ciento son los establecidos en el modelo de factura según los Anexos a los que se ha hecho referencia.

De acuerdo con el contenido tipo de dichos modelos de factura, el concepto de "alquiler de contador" se incluye entre el contenido mínimo a incluir en la misma, junto con otros elementos tales como "potencia contratada" o "energía consumida", elementos todos ellos intrínseca y directamente vinculados con el propio suministro de energía eléctrica.

Por ello, a dichos conceptos, y en concreto, al alquiler de los equipos de medida y control, indispensables para el suministro de energía eléctrica y su cuantificación, objeto de consulta, le será igualmente aplicable el tipo reducido del 10 por ciento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, en caso de que en la factura eléctrica se documenten, igualmente, otras prestaciones de servicios, distintas del propio suministro de energía eléctrica, tales como servicios de mantenimiento, vigilancia, o servicios de urgencia, entre otros, que no guardan relación directa con el suministro eléctrico, ni se establecen entre los conceptos incluidos en los Anexos de la Resolución de 28 de abril de 2021, a los que se ha hecho referencia, los mismos deberán tributar al tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido del 21 por ciento o, en su caso, al tipo impositivo correspondiente a la naturaleza del bien o servicio que se incluya en la factura del suministro eléctrico.”.

9.- Analizado todo lo anterior, y descendiendo al supuesto objeto de consulta, de la información aportada y a falta de otros elementos de prueba, la refacturación operada por las comercializadoras de gas natural se realiza en el ámbito de la operación principal que es la entrega de gas natural realizada a favor de los clientes, siendo todos y cada uno de los conceptos refacturados indispensables para el correcto suministro y cuantificación del propio suministro de gas natural, guardando una relación directa con el mismo.

En virtud de lo anterior, a la refacturación de los conceptos objeto de consulta les será de aplicación el mismo tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que resulta de aplicación al suministro de gas natural, esto es, el tipo impositivo reducido del 5 por ciento en virtud de lo establecido en el artículo 5 del señalado Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre.

Por el contrario, en caso que en la factura a expedir por las comercializadoras de gas natural se documenten otras prestaciones de servicios distintas del propio suministro de gas natural y los conceptos anteriores, tales como servicios de mantenimiento, vigilancia, o servicios de urgencia, entre otros, que no guarden relación directa con el suministro de gas natural, los mismos deberán tributar al tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido del 21 por ciento o, en su caso, al tipo impositivo correspondiente a la naturaleza del bien o servicio que se incluya en la factura, tal como ya se pronunció este Centro directivo en términos similares en relación con el suministro de energía eléctrica.

Asimismo, la facturación que se realice por parte de las distribuidoras a las comercializadores por los conceptos analizados, que posteriormente serán objeto de refacturación, no les será de aplicación el tipo reducido del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto de que no se realicen en el marco de una operación de entrega de gas natural con respecto a la cual pudiera predicarse su accesoria en las condiciones señaladas.

10.- 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.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los 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, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.