

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084337

DGT: 10-11-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2330/2022

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Gas natural. Servicio de calefacción. Una empresa especializada en gestiones energéticas y mejora de la eficiencia y actualización de instalaciones en comunidades de propietarios, sector industrial y edificios administrativos, suscribe contratos con las comunidades de propietarios para la prestación de servicios energéticos de forma que compra el gas natural que entra en las salas de calderas centralizadas y factura a cada vecino el servicio de calefacción y agua caliente sanitaria según el consumo individualizado de acuerdo con la lectura del correspondiente contador.

Entre las distintas modalidades de prestación energética a las que son susceptibles la aplicación del tipo reducido, se distingue expresamente el suministro de calefacción del suministro de gas natural. En este sentido, cabe destacar que el RDL 17/2022, en su art. 5, contempla el tipo reducido únicamente para las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, no así para el servicio de calefacción como el que se describe.

En consecuencia, el tipo reducido del 5 por ciento, no sería de aplicación al suministro de calefacción por empresas dedicadas a la prestación de servicios de gestión energética como la que nos ocupa, las cuales deberán facturar dicha prestación energética al tipo general del Impuesto del 21 por ciento, y ello con independencia de que los suministros de gas natural por parte de las comercializadores o distribuidoras a la empresa, en su caso, para la que el gas natural es un input en la prestación del servicio de calefacción, deban tributar al tipo impositivo del 5 por ciento.

No obstante, en caso de que la empresa procediera a la entrega de gas natural, facturando por dicha operación y no por la prestación de servicio de calefacción, se podría entender que aquella estaría realizando entregas de gas natural, previamente adquirido a otros comercializadores, en nombre propio, a favor de los clientes finales que serían los distintos vecinos de las comunidades de propietarios que, en su caso, deberán proceder a la conversión de dicho gas natural en calefacción.

En este sentido, y bajo el escenario anterior, el intermediario, la empresa en este caso, parece que actuaría por cuenta ajena -por cuenta de los vecinos de las distintas comunidades de propietarios-, pero, en todo caso, en nombre propio, de forma que, debería entenderse que se producen dos entregas de bienes, esto es, la entrega del gas natural efectuada por la comercializadora a la empresa y la de ésta al cliente final.

En consecuencia, si fuera esta la operativa, tanto las entregas de gas natural por parte de las comercializadoras a la empresa como las entregas de gas natural por parte de la empresa a los usuarios finales estarían sujetas al Impuesto al tipo reducido del 5 por ciento.

Por último, en casos como el planteado, que el consumidor final estaría contratando de su proveedor, la empresa, un servicio único de producción de calor que se destina tanto a la generación de calefacción como al calentamiento del agua mediante la combustión interna del gas natural, previamente adquirido por la empresa, en la correspondiente caldera centralizada, dentro de los servicios de eficiencia energética que ofrece la empresa.

En consecuencia, el denominado suministro de agua caliente sanitaria no parece constituir un fin en sí mismo para el destinatario, debiendo considerarse accesorio de la operación principal, que es el suministro de calefacción, y debiendo seguir, por tanto, la misma tributación a efectos del Impuesto que le corresponda a dicha operación.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 8, 90 y 91.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 98 y Anexo III.

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.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una empresa especializada en gestiones energéticas y mejora de la eficiencia y actualización de instalaciones en comunidades de propietarios, sector industrial y edificios administrativos.

La consultante suscribe contratos con las comunidades de propietarios para la prestación de servicios energéticos de forma que compra el gas natural que entra en las salas de calderas centralizadas y factura a cada vecino el servicio de calefacción y agua caliente sanitaria según el consumo individualizado de acuerdo con la lectura del correspondiente contador.

Cuestión planteada:

Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las prestaciones energéticas descritas 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.

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

2.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo establecido en el artículo 91.

No obstante, 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 (BOE de 21 de septiembre), haciendo uso de la facultad concedida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común

del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre) para aplicar tipos reducidos no inferiores al 5 por ciento a las entregas de gas natural, dentro de las medidas urgentes de reducción del tipo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles, establece lo siguiente:

“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.”.

Tal y como establece el apartado III del preámbulo del referido Real Decreto-ley, “para 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 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se establece de forma excepcional y transitoria, hasta el 31 de diciembre de 2022, una reducción, desde el 21 al 5 por ciento, en el tipo impositivo del IVA que recae sobre todos los componentes de la factura de las entregas de gas natural, con el objeto de minorar su importe.”.

3.- 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.

En este sentido, 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;”.

Tal como resulta de la parte del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE transcrito, entre las distintas modalidades de prestación energética a las que son susceptibles la aplicación del tipo reducido, se distingue expresamente el suministro de calefacción del suministro de gas natural.

En este sentido, cabe destacar que el Real Decreto-ley 17/2022, en su artículo 5, contempla el tipo reducido únicamente para las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, no así para el servicio de calefacción como el que es objeto de consulta.

En consecuencia, el tipo reducido del 5 por ciento, no sería de aplicación al suministro de calefacción por empresas dedicadas a la prestación de servicios de gestión energética como la consultante, las cuales deberán facturar dicha prestación energética al tipo general del Impuesto del 21 por ciento, y ello con independencia de que los suministros de gas natural por parte de los comercializadores o distribuidoras a la consultante, en su caso, para la que el gas natural es un input en la prestación del servicio de calefacción, deban tributar al tipo impositivo del 5 por ciento.

4.- No obstante, lo anterior, el artículo 8 de la Ley 37/1992 dispone que:

“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.

Dos. También se considerarán entregas de bienes:

(...)

6.º Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.”.

Por lo tanto, en caso que la consultante procediera a la entrega de gas natural, facturando por dicha operación y no por la prestación de servicio de calefacción, se podría entender que aquella estaría realizando entregas de gas natural, previamente adquirido a otros comercializadores, en nombre propio, a favor de los clientes

finales que serían los distintos vecinos de las comunidades de propietarios que, en su caso, deberán proceder a la conversión de dicho gas natural en calefacción.

En este sentido, y bajo el escenario anterior, el intermediario, la consultante en el supuesto de consulta, parece que actuaría por cuenta ajena (por cuenta de los vecinos de las distintas comunidades de propietarios), pero, en todo caso, en nombre propio, de forma que, debería entenderse que se producen dos entregas de bienes, esto es, la entrega del gas natural efectuada por la comercializadora a la consultante y la de ésta al cliente final.

En consecuencia, si fuera esta la operativa, tanto las entregas de gas natural por parte de las comercializadoras a la consultante como las entregas de gas natural por parte de la consultante a los usuarios finales estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo reducido del 5 por ciento en virtud del artículo 5 del Real Decreto-ley 17/2022.

5.- De acuerdo con la información suministrada, la consultante estaría suministrando tanto servicios de calefacción como de calentamiento del agua caliente (agua caliente sanitaria). En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestada, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, C-349/96, y de 29 de marzo de 2007, C-111/05, establece los criterios que deben analizarse para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

Señala el Tribunal en la primera de dichas sentencias lo siguiente:

“30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de 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 trato fiscal que la prestación principal. 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 (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24.”.

Por su parte, la sentencia de 29 de marzo de 2007 señala que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí:

“22. Teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar, en primer lugar, los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el cliente varias prestaciones principales distintas o una prestación única (véanse, por analogía, las sentencias antes citadas CPP, apartado 29, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 20).

23. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 22).

24. En el presente asunto, el contrato proyectado por la sociedad NN tiene por objeto la cesión, una vez concluidas la instalación y las pruebas de funcionamiento, de un cable instalado y listo para funcionar.

25. De ello se desprende, por una parte, que todos los elementos que integran la operación de que se trata en el litigio principal resultan necesarios para llevarla a cabo y, por otra parte, que están estrechamente vinculados entre sí. En estas circunstancias, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que el cliente vaya a adquirir, primero, el cable de fibra óptica y, a continuación y del mismo proveedor, los servicios correspondientes a su instalación (véase, por analogía, la sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 24).”.

De acuerdo con estos criterios, y descendiendo al supuesto objeto de consulta, este Centro directivo entiende, de acuerdo con la información facilitada, en casos como el planteado, que el consumidor final estaría contratando de su proveedor, la consultante, un servicio único de producción de calor que se destina tanto a la generación de calefacción como al calentamiento del agua mediante la combustión interna del gas natural, previamente adquirido por la consultante, en la correspondiente caldera centralizada, dentro de los servicios de eficiencia energética que ofrece la consultante.

En consecuencia, el denominado suministro de agua caliente sanitaria no parece constituir un fin en sí mismo para el destinatario, debiendo considerarse accesorio de la operación principal, que es el suministro de calefacción, y debiendo seguir, por tanto, la misma tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que le corresponda a dicha operación.

6.- 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 web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.