

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 11-06-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1480/2026

SUMARIO:

IVA. Tipo impositivo. Suministro de calefacción. *Aplicación del 21% al suministro de calefacción frente al 10% del gas natural.* La DGT concluye que el tipo reducido del 10% previsto para el gas natural no resulta aplicable al servicio de suministro de calefacción, que debe tributar al 21%, aunque el gas utilizado como input haya soportado el tipo reducido. No obstante, cuando la operación consista en una entrega de gas natural al consumidor final, esta podrá beneficiarse del 10%. Asimismo, el suministro de agua caliente sanitaria, cuando se preste como servicio accesorio de la calefacción, seguirá el mismo tratamiento fiscal que la prestación principal.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil dedicada al suministro de gas natural que, además, en determinadas supuestos asume frente a sus clientes garantizar al usuario-consumidor final el suministro de calefacción de forma ininterrumpida. A estos efectos, realizará las lecturas mensuales a través de los contadores habilitados a efectos de la facturación de estos consumos por un precio por kW consumido. En la factura que se emite al consumidor por su servicio de suministro de calefacción el importe de la contraprestación se determina en función de dos conceptos: una parte fija y otra determinada en función del consumo de gas para la prestación del servicio de suministro de calefacción a razón de un precio por kW consumido según la lectura.

Cuestión planteada:

Aplicación del tipo reducido del 10 por ciento previsto en el artículo 42 del Real Decreto-ley 7/2026, de 20 de marzo, por el que se aprueba el Plan Integral de Respuesta a la Crisis en Oriente Medio al suministro de calefacción objeto de consulta.

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.

(...).".

Síguenos en...

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.- Por otra parte, en relación con el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las operaciones objeto de consulta, el artículo 90.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, debe señalarse que el artículo 42 del Real Decreto-ley 7/2026, de 20 de marzo, por el que se aprueba el Plan Integral de Respuesta a la Crisis en Oriente Medio (BOE de 21 de marzo), dispone lo siguiente:

“Artículo 42. Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos energéticos.

Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 30 de junio de 2026, se aplicará el tipo del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de:

a) Energía eléctrica efectuadas a favor de:

– Titulares de contratos de suministro de electricidad, cuya potencia contratada (término fijo de potencia) sea inferior o igual a 10 kW, con independencia del nivel de tensión del suministro y la modalidad de contratación.

– Titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social de electricidad y tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre, por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica.

Si en el mes de abril la variación del IPC de la electricidad no supera en más de un 15 por ciento el IPC del mismo mes del año anterior, de acuerdo con la información que publique en mayo el Instituto Nacional de Estadística, la reducción del tipo regulada en esta letra dejará de aplicarse en el mes de junio.

b) Gas natural, briquetas y “pellets” procedentes de la biomasa y a la madera para leña.

Si en el mes de abril la variación del IPC del gas no supera en más de un 15 por ciento el IPC del mismo mes del año anterior, de acuerdo con la información que publique en mayo el Instituto Nacional de Estadística, la reducción del tipo regulada en esta letra dejará de aplicarse en el mes de junio.

(...).”.

A estos efectos, tal y como puso de manifiesto este Centro directivo en la contestación vinculante de 10 de noviembre de 2022, consulta V2332-22, el artículo 98 de la 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 7/2026, en su artículo 42, contempla el tipo reducido únicamente para las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, no así para el servicio de suministro de calefacción como parece ser el que es objeto de consulta.

En consecuencia, el tipo reducido del 10 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 las 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 10 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 de 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 10 por ciento en virtud del artículo 42 del Real Decreto-ley 7/2026.

5.- En caso de que la consultante facturase conjuntamente el servicio de calefacción junto con servicios de calentamiento del agua (agua caliente sanitaria) como viene siendo la práctica habitual de las empresas prestadoras de servicios de gestión energética como la consultante, habría que analizar la posible accesoriadad de dicho suministro respecto de la prestación del servicio de calefacción.

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 indisoluble 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 indisoluble 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.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

