

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 23-07-2025**N.º CONSULTA VINCULANTE: V1406/2025****SUMARIO:**

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). Base imponible. *Venta de garantías de origen de la energía de origen renovable producida a empresas comercializadoras.* Una entidad tiene por objeto social la actividad de generación de energía eléctrica de origen renovable solar y eólica. Esta empresa obtiene garantías de origen que vende a aquellas empresas que desean comercializar energía de origen renovable a sus clientes. Las garantías de origen son certificados electrónicos que acreditan que una determinada cantidad de energía ha sido producida a partir de fuentes de energía renovables o de cogeneración de alta eficiencia. La STS de 10 de mayo de 2023, recurso n.º 2202/2022 entre otras, ha determinado los conceptos que deben ser incluidos en la base imponible del IVPEE, en el sentido de que únicamente deben formar parte de la base imponible del IVPEE las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 24/2013 (Sector Eléctrico), así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares. Por tanto, este Centro Directivo considera que los ingresos procedentes de la venta de las garantías de origen al no estar incluidos en los conceptos retributivos recogidos en la normativa reguladora del Sector Eléctrico no deben formar parte de la base imponible del IVPEE.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad cuyo objeto social es la actividad de generación de energía eléctrica de origen renovable solar y eólica.
La consultante obtiene garantías de origen que vende a aquellas empresas que desean comercializar energía de origen renovable a sus clientes.

Cuestión planteada:

Confirmar si forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica los ingresos procedentes de la venta de garantías de origen.

Contestación:

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE de 28 de diciembre) creó en su Título I el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), como tributo de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de la Ley. A su vez, el citado artículo 4 regula el hecho imponible de la siguiente forma:

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.
2. La producción en barras de central, a efectos de esta Ley, se corresponderá con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.
3. 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.”.

Síguenos en...

El artículo 6 de la Ley 15/2012, modificado por el artículo 14 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio (BOE de 27 de junio), define la base imponible del impuesto en los siguientes términos: “1. 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.

A estos efectos, en el cálculo del importe total se considerarán las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, en el período impositivo correspondiente, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares.

Cuando se realicen operaciones entre personas o entidades vinculadas, conforme a lo dispuesto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la retribución no podrá ser inferior al valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia. A estos efectos, para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los métodos recogidos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

2. La base imponible definida en el apartado anterior se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de esta Ley.”

Este precepto tiene un claro engarce con las normas del sector eléctrico, como se deriva del último apartado del artículo 4, cuando establece: “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.”

En este sentido, el apartado 5 del artículo 14 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, bajo la rúbrica “Retribución de las actividades”, dispone:

“5. La retribución de la actividad de producción incorporará los siguientes conceptos:

a) La energía eléctrica negociada a través de los mercados diario e intradiario. La energía eléctrica negociada a través de los mercados diario y subastas intradiarias se retribuirá sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda de energía eléctrica ofertada en los mismos, resultante de los mecanismos que se establezcan.

La energía eléctrica negociada a través de los mercados de contratación bilateral o física o a plazo que se retribuirá sobre la base del precio de las operaciones contratadas en firme en los mencionados mercados.

Este concepto retributivo se definirá considerando las pérdidas incurridas en las redes y los costes derivados de las alteraciones del régimen normal de funcionamiento del sistema de ofertas.

b) Los servicios de ajuste, incluyendo los servicios de no frecuencia y servicios de balance del sistema, necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor.

La Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia determinará qué servicios del sistema se consideran de no frecuencia y de balance, así como su régimen retributivo, diferenciándose aquellos que tengan carácter obligatorio de aquellos potestativos.

Por su parte, el Ministerio para la Transición Ecológica determinará qué servicios de ajuste, excluyendo los de balance y los de no frecuencia, son necesarios para mantener la seguridad, continuidad y calidad de suministro.

c) En su caso, la retribución en concepto de mecanismo de capacidad, que se establecerá por orden del Ministerio para la Transición Ecológica, que permita dotar al sistema de un margen de cobertura adecuado e incentive la disponibilidad de potencia gestionable.

d) En su caso, la retribución adicional a que hace referencia el apartado 6 para la actividad de producción de energía eléctrica desarrollada en los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares.

e) En su caso, la retribución específica a que hace referencia el apartado 7 para la producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos.”

Sentado lo anterior, la consultante pregunta si la retribución percibida por la venta de las garantías de origen forma parte de la base imponible del impuesto.

Las garantías de origen son certificados electrónicos que acreditan que una determinada cantidad de energía ha sido producida a partir de fuentes de energía renovables o de cogeneración de alta eficiencia.

La consultante que las garantías de origen tienen como finalidad el poder comercializar energía de fuente renovable al cliente final. De tal manera que las garantías de origen se generan con la producción de esta energía y se redimen cuando se vinculan a un punto de suministro energético

Síguenos en...



en concreto. Por este motivo, estas garantías de origen son objeto de venta por parte de quien las obtienen a aquellas empresas que deseen comercializar energía de origen renovable a sus clientes.

Sobre los conceptos que deben formar parte de la base imponible del IVPEE, el Tribunal Supremo en su sentencia 2018/2023 de 10 de mayo de 2023, estableció lo siguiente:

“No es posible, pues, compartir el parecer de la parte recurrida de que al incluir en la base imponible el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, en los términos patrocinados por el Sr. Abogado del Estado y que, en definitiva, coinciden con la doctrina fijada, se extienda el hecho imponible más allá de lo legalmente establecido, en tanto que se respeta el principio de reserva de ley de los tributos, en relación con el art. 8 de la LGT, pues el art. 6 de la Ley 15/2012, fija la base imponible con remisión a conceptos retributivos presentes -en el caso de autos- en la Ley 54/1997, desarrollados reglamentariamente, dentro de la lógica y desenvolvimiento normal de un sistema eléctrico complejo en el que se dan cita distintos regímenes y situaciones técnicas bien diferentes con una pluralidad de factores de diversa naturaleza, que demanda, por la naturaleza de la imposición diseñada y sus distintos elementos, para su fijación la colaboración del reglamento como medio necesario para la depuración del régimen retributivo en las diversas situaciones en el proceso de la actividad productora de la electricidad.”

Asimismo, basándose en la citada Sentencia del Tribunal Supremo, así como en las Sentencias del mismo Tribunal de 16 de octubre de 2023 (rec.cas 5184/2022) y de 17 de octubre de 2023 (rec.cas. 2903/2022), el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 13 de mayo de 2025 donde se cuestionaba si la retribución de un contrato financiero firmado con el objetivo de evitar posibles fluctuaciones en el precio de la energía eléctrica producida debía formar parte de la base imponible del impuesto, manifiesta que “el legislador ha querido delimitar la base imponible a las retribuciones derivadas de los regímenes económicos contemplados en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (actualmente, Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico)”. Por lo que concluye que “Dicha retribución no tiene encaje en ninguno de los conceptos retributivos contemplados en la normativa reguladora del Sector Eléctrico a la que alude la Ley 15/2012 a la hora de definir los conceptos que deben integrar la base imponible del IVPEE, por tanto, dichas retribuciones no deben formar parte de la base imponible del Impuesto.”

Este Centro Directivo también ha venido manifestando en diversas consultas tributarias entre ellas, la consulta V1640-13 de fecha 17 de mayo de 2013, lo siguiente:

“En este sentido, el artículo 16 de la Ley 54/1997, bajo la rúbrica “Retribución de las actividades y funciones del sistema”, dispone:

“1. La retribución de la actividad de producción incorporará los siguientes conceptos:

a) La energía eléctrica negociada a través de los mercados diario e intradiario que se retribuirá sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda de energía eléctrica ofertada en los mismos.

La energía eléctrica negociada a través de los mercados de contratación bilateral o física o a plazo que se retribuirá sobre la base del precio de las operaciones contratadas en firme en los mencionados mercados.

Este concepto retributivo se definirá considerando las pérdidas incurridas en la red de transporte y los costes derivados de las alteraciones del régimen normal de funcionamiento del sistema de ofertas.

b) Los servicios de ajuste del sistema necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor.

Reglamentariamente se determinará qué servicios se consideran de ajuste del sistema, así como su régimen retributivo, diferenciándose aquellos que tengan carácter obligatorio de aquellos potestativos.

c) Adicionalmente el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio podrá establecer una retribución en concepto de pago por capacidad en función de las necesidades de capacidad del sistema.

(...)

7. La retribución de la producción en barras de central de energía de los productores en régimen especial será la que corresponde a la producción de energía eléctrica, de acuerdo con el apartado 1 de este artículo y, en su caso, una prima que será determinada por el Gobierno, previa consulta con las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 30.4.”

Este artículo abarca y enumera, todos los elementos de retribución que integran la actividad de producción de energía eléctrica, y en consecuencia lo que determina su valor, no obstante, se consulta sobre si determinados conceptos forman parte o no de la base imponible del impuesto,

en el sentido de si corresponden a remuneraciones vinculadas a la producción e incorporación de energía eléctrica al sistema eléctrico.

(...):”.

Por consiguiente, siguiendo los criterios anteriores, únicamente deben formar parte de la base imponible del IVPEE las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares.

En conclusión, este Centro Directivo considera que los ingresos procedentes de la venta de las garantías de origen al no estar incluidos en los conceptos retributivos recogidos en la normativa reguladora del Sector Eléctrico no deben formar parte de la base imponible del IVPEE.

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 Públicas.

Síguenos en...

