

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089122

DGT: 23-05-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1146/2024.

### SUMARIO:

**IVA. Hecho imponible. Sujeto pasivo. Batería virtual de energía eléctrica generada por las instalaciones de autoconsumo acogidas a compensación.** Una Asociación de Comercializadores de Energía Eléctrica que pretende comercializar un producto denominado «batería virtual», en el que se acumularían los excedentes de energía eléctrica generados por las instalaciones de autoconsumo acogidas a compensación que no han podido compensarse en su integridad con el valor de la energía consumida en un determinado periodo de facturación. Los excedentes de producción de energía eléctrica acumulados en la «batería virtual» se podrán utilizar no solo para compensar la energía consumida en un periodo de facturación, sino también para compensar los futuros consumos de energía, o para obtener una devolución de la comercializadora. La comercializadora facturará gastos de gestión a los consumidores con excedente de energía que se acojan a dicha batería que pueden ser empresarios o consumidores finales. Un productor acogido a la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación que suministra dichos excedentes sin contraprestación, si solamente realizara estas operaciones, no se convertiría en empresario o profesional por no realizarlas a título oneroso. Dado que no existe una intencionalidad de intervenir en la producción o distribución de energía eléctrica para el mercado, puesto que dichas entregas de energía eléctrica van a ser compensadas por el mercado, y se producen ante la imposibilidad de retener la totalidad de la producción de energía eléctrica para su autoconsumo inmediato, no está realizando una actividad económica que le otorgue la condición de empresario o profesional y no adquiere tal condición, dado que no existe intención de intervenir en el mercado y sus operaciones no estarán sujetas al IVA ni tendrán derecho a la deducción del Impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios para su realización. No obstante, la empresa comercializadora, que sí tiene la condición de empresario o profesional, será la que realice entregas de energía sujetas al IVA por las que deberá repercutir dicho impuesto sobre la base imponible determinada según el art.78 Ley IVA. Dado que las empresas comercializadoras, en el caso de la modalidad de suministro con autoconsumo con excedentes acogida a compensación conceden un descuento a los productores acogidos a la modalidad de autoconsumo con excedentes, cuyo importe se corresponde con el excedente correspondiente al periodo de facturación, dicho descuento no formará parte de la base imponible del IVA y por tanto minorará la base imponible sobre la que la comercializadora deberá repercutir el IVA, siendo ello de aplicación tanto si el productor es un consumidor final o un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este acogido a esta modalidad de autoconsumo. Esta «batería virtual» permite a los consumidores con autoconsumo y excedente de producción utilizar el valor de los excedentes de producción, más allá de para compensar la energía consumida en un periodo de facturación, para compensar con los futuros consumos de energía, o para obtener una devolución de la comercializadora.

**Impuesto sobre la electricidad. Hecho imponible.** En la «batería virtual» se acumularían los excedentes de energía eléctrica generados por las instalaciones de autoconsumo acogidas a compensación, que no han podido compensarse en su integridad con el valor de la energía consumida en un determinado periodo de facturación y acumulados en la «batería virtual», pueden compensarse en periodos de facturación posteriores de modo que la base imponible del IEE pueda llegar a ser cero. Por la energía eléctrica suministrada por un comercializador al productor que realiza la modalidad de autoconsumo con excedentes acogido a compensación, se produce el hecho imponible regulado en el art. 92.1.a) Ley II.EE por la totalidad de la energía eléctrica suministrada pero no podrán acogerse a la exención del art. 94 Ley II.EE. Siendo el contribuyente quien realice dicho suministro, debiendo repercutir al adquirente de esa electricidad suministrada el importe correspondiente del Impuesto sobre la Electricidad. En ningún caso, podrá aplicar a modo de descuento en las facturas posteriores que emita a sus clientes, el valor económico de los excedentes de energía eléctrica generados por las instalaciones de autoconsumo acogidas a compensación, que no han podido compensarse en su integridad con el valor económico de la energía eléctrica consumida en un determinado periodo de facturación, de modo que la base imponible del IEE pudiera llegar a ser cero. En relación con el autoconsumo sin compensación la «batería virtual» permite obtener una devolución de la comercializadora por el valor de los excedentes de producción. En estos casos, dependerá de las condiciones y obligaciones contractuales determinadas por las partes en la contratación del producto. En este caso, si la “devolución” se ha articulado como el método de cálculo del importe de un descuento en el pago final efectuado por el consumidor final correspondiente a las entregas de energía efectuadas por la comercializadora en el periodo en el que se aplica, sin perjuicio de que no se verá reducida la base imponible

de estos suministros, el tratamiento de este devolución o compensación financiera será equivalente a lo señalado en el punto anterior de esta contestación.

**Tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local. Base imponible.** El régimen especial de cuantificación de la tasa tiene un evidente carácter objetivo y, por ello, renuncia a calcular el valor de mercado del aprovechamiento, para sustituirlo por un importe calculado a tanto alzado, el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal; lo que excluye que puedan hacerse otros ajustes y deducciones posteriores sobre las magnitudes tomadas en consideración distintos de los regulados en el propio art.24 TRLRHL (los impuestos indirectos que graven los servicios prestados y las cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad). Dado que el art.24.1.c) del TRLRHL utiliza el término "ingresos brutos" y no el de "ingresos netos", no procede minorar el importe de los ingresos brutos procedentes de la facturación en el importe de descuentos o compensaciones aplicables en los casos de autoconsumo.

## PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 8, 78 y 79.

RD 244/2019 (Condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica), arts. 4 y 14.

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

RDLeg 2/2004 (TRLHL), arts. 220 y 24.

## Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una Asociación de Comercializadores de Energía Eléctrica que pretende comercializar un producto denominado "batería virtual", en el que se acumularían los excedentes de energía eléctrica generados por las instalaciones de autoconsumo acogidas a compensación que no han podido compensarse en su integridad con el valor de la energía consumida en un determinado periodo de facturación.

Los excedentes de producción de energía eléctrica acumulados en la "batería virtual" se podrán utilizar no solo para compensar la energía consumida en un periodo de facturación, sino también para compensar los futuros consumos de energía, o para obtener una devolución de la comercializadora. La comercializadora facturará gastos de gestión a los consumidores con excedente de energía que se acojan al producto consultado.

Los contratantes del producto pueden ser tanto empresarios y profesionales actuando como tales como consumidores finales.

## Cuestión planteada:

Se plantean las siguientes consultas:

- Tributación del producto "batería virtual" en el Impuesto sobre el Valor Añadido
- Posibilidad de poder aplicar a modo de descuento en las facturas posteriores los excedentes de energía eléctrica generados por las instalaciones de autoconsumo acogidas a compensación, que no han podido compensarse en su integridad con el valor de la energía consumida en un determinado periodo de facturación, de modo que la base imponible del Impuesto Especial de la Electricidad llegue a ser cero a pesar de lo dispuesto en el mecanismo de compensación simplificada.
- Si a efectos de la determinación del importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, los ingresos brutos de la facturación deben minorarse en los descuentos por los excedentes no compensados

## Contestación:

- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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.

(...)

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

(...).”.

El apartado dos del mismo precepto define las actividades empresariales o profesionales como aquellas "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.”.

Por otra parte, el artículo 8 de la Ley 37/1992 define en su apartado uno el concepto de entrega de bienes, considerando como tal “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.”.

En este sentido, cabe destacar que la norma sectorial aplicable en esta materia, esto es, el 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 del 6 de abril), establece en su artículo 4, lo siguiente:

“1. Se establece la siguiente clasificación de 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 24/2013, de 26 de diciembre. En estas modalidades se deberá instalar un mecanismo antivertido que impida la inyección de energía excedentaria a la red de transporte o de distribución. En este caso existirá un único tipo de sujeto de los previstos en el artículo 6 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, que será el sujeto consumidor.

b) Modalidad de suministro con autoconsumo con excedentes. Corresponde a las modalidades definidas en el artículo 9.1.b) de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre. 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 24/2013, de 26 de diciembre, que serán el sujeto consumidor y el productor.

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

a) Modalidad con excedentes acogida a compensación: Pertenece a esta modalidad, aquellos casos de suministro con autoconsumo con excedentes en los que voluntariamente el consumidor y el productor opten por acogerse a un mecanismo de compensación de excedentes. Esta opción solo será posible en aquellos casos en los que se cumpla con 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) Modalidad con excedentes no acogida a compensación: Pertencerán a esta modalidad, todos aquellos casos de autoconsumo con excedentes que no cumplan con alguno de los requisitos para pertenecer a la modalidad con excedentes acogida a compensación o que voluntariamente opten por no acogerse a dicha modalidad.”.

De acuerdo con lo anterior, el apartado 1 del artículo 4 antes transcrito recoge la modalidad de autoconsumo con excedentes y, en particular, el apartado 2, letra a) del mismo artículo regula la modalidad de con excedentes acogida a compensación. Así, un productor acogido a la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación que suministra dichos excedentes sin contraprestación, si solamente realizara estas operaciones, no se convertiría en empresario o profesional por no realizarlas a título oneroso.

En todo caso, cabe plantearse si el productor acogido a la modalidad de autoconsumo con excedentes acogido a compensación, que entrega dichos excedentes a cambio de una minoración del precio de su factura adquiere la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este sentido, dado que no existe una intencionalidad de intervenir en la producción o distribución de energía eléctrica para el mercado, puesto que dichas entregas de energía eléctrica van a ser compensadas por el mercado, y se producen ante la imposibilidad de retener la totalidad de la producción de energía eléctrica para su autoconsumo inmediato, no está realizando una actividad económica que le otorgue la condición de empresario o profesional y no adquiere tal condición, dado que no existe intención de intervenir en el mercado. Por tanto, sus operaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido ni tendrán derecho a la deducción del Impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios para su realización.

No obstante, en estos casos, la empresa comercializadora, que sí tiene la condición de empresario o profesional, será la que realice entregas de energía sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por las que deberá repercutir dicho impuesto sobre la base imponible determinada según el artículo 78 de la Ley 37/1992.

Por otra parte, es importante señalar que la normativa sectorial ha previsto para estos consumidores acogidos a la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación, que hayan suscrito un contrato de compensación de excedentes de autoconsumo con el productor asociado, estableciéndose en el artículo 14 del Real Decreto 244/2019, lo siguiente:

“Artículo 14. Mecanismo de compensación simplificada.

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 9.5 y con el artículo 24.4 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, se define el contrato de compensación de excedentes como aquel suscrito entre el productor y el consumidor asociado acogidos a la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación, para el establecimiento de un mecanismo de compensación simplificada entre los déficits de sus consumos y la totalidad de los excedentes de sus instalaciones de generación asociadas. En virtud de lo previsto en el artículo 25.4 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, esta modalidad de contrato estará excluida del sistema de ofertas.

El contrato de compensación de excedentes de los sujetos que realicen autoconsumo colectivo, utilizará los criterios de reparto, en su caso coincidentes con los comunicados a la empresa distribuidora, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.3.

2. También podrán acogerse voluntariamente a un mecanismo de compensación simplificada los consumidores que realicen autoconsumo colectivo sin excedentes. En este caso no será necesaria la existencia de contrato de compensación de excedentes, al no existir productor, y bastará con un acuerdo entre todos los sujetos consumidores utilizando los criterios de reparto, en su caso coincidentes con los comunicados a la empresa distribuidora, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.3.

3. El mecanismo de compensación simplificada consistirá en un saldo en términos económicos de la energía consumida en el periodo de facturación con las siguientes características:

i. En el caso de que se disponga de un contrato de suministro con una comercializadora libre:

- a. La energía horaria consumida de la red será valorada al precio horario acordado entre las partes.
- b. La energía horaria excedentaria, será valorada al precio horario acordado entre las partes.

ii. En el caso de que se disponga de un contrato de suministro al precio voluntario para el pequeño consumidor con una comercializadora de referencia:

a. La energía horaria consumida de la red será valorada al coste horario de energía del precio voluntario para el pequeño consumidor en cada hora, TCUh, definido en el artículo 7 del Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo.

b. La energía horaria excedentaria, será valorada al precio medio horario, Pmh; obtenido a partir de los resultados del mercado diario e intradiario en la hora h, menos el coste de los desvíos CDSVh, definidos en los artículos 10 y 11 respectivamente del Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo.

En ningún caso, el valor económico de la energía horaria excedentaria podrá ser superior al valor económico de la energía horaria consumida de la red en el periodo de facturación, el cual no podrá ser superior a un mes. Asimismo, en el caso de que los consumidores y productores asociados opten por acogerse a este mecanismo de compensación, el productor no podrá participar de otro mecanismo de venta de energía.

4. La energía horaria excedentaria de los consumidores acogidos al mecanismo de compensación simplificada, no tendrá consideración de energía incorporada al sistema eléctrico de energía eléctrica y, en consecuencia, estará exenta de satisfacer los peajes de acceso establecidos en el Real Decreto 1544/2011, de 31 de octubre, por el que se establecen los peajes de acceso a las redes de transporte y distribución que deben satisfacer los productores de energía eléctrica, si bien el comercializador será el responsable de balance de dicha energía.

5. Para la aplicación del mecanismo de compensación simplificada, los consumidores acogidos a dicho mecanismo, deberán remitir directamente a la empresa distribuidora, o a través de su comercializadora, el mismo contrato, o en su caso acuerdo, de compensación de excedentes entre todos los sujetos participantes, solicitando la aplicación del mismo, según lo dispuesto en el apartado 1. En el caso de autoconsumo colectivo sin excedentes, se deberá remitir un mismo acuerdo entre todos los consumidores afectados, según lo dispuesto en el apartado 2.

6. En aquellos casos de consumidores que se acojan al mecanismo de compensación simplificada y sean suministrados por un comercializador de referencia, este deberá realizar la facturación de acuerdo con los siguientes términos:

- i. Deberá efectuar la facturación en los términos previstos en el Real Decreto 216/2014, de 28 de marzo.
- ii. Sobre las cantidades a facturar antes de impuestos, deberá descontarse el término de la energía horaria excedentaria, valorada de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.ii.b del presente artículo. De acuerdo con lo previsto en dicho apartado, la cuantía a descontar será tal que en ningún caso el valor económico de la energía horaria excedentaria podrá ser superior al valor económico de energía horaria consumida de la red en el periodo de facturación.
- iii. A los consumidores vulnerables acogidos al bono social, a la diferencia entre las dos cantidades anteriores se le aplicará lo previsto en el artículo 6.3 del 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.
- iv. Una vez obtenida la cuantía final, se le aplicarán los correspondientes impuestos.”.

En este sentido, el artículo 78 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:

(...)

Tres. No se incluirán en la base imponible:

(...)

2.º Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

(...).”.

Por tanto, dado que las empresas comercializadoras, en el caso de la modalidad de suministro con autoconsumo con excedentes acogida a compensación, en los términos previstos en el Real Decreto 244/2019, conceden un descuento a los productores acogidos a la modalidad de autoconsumo con excedentes, cuyo importe se corresponde con el excedente correspondiente al periodo de facturación, dicho descuento no formará parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido y por tanto minorará la base imponible sobre la que la comercializadora deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior será de aplicación tanto si el productor es un consumidor final o un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este acogido a esta modalidad de autoconsumo.

Por otra parte, tal y como se ha señalado, la normativa sectorial indicada que incide en la tributación de la operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos señalados en los apartados anteriores de esta contestación, acota la posibilidad de compensación en esta modalidad de autoconsumo a un periodo de facturación, que no podrá ser superior a un mes, y tampoco permite que en ningún caso el valor económico de la energía horaria excedentaria sea superior al valor económico de la energía horaria consumida en el correspondiente periodo de facturación.

No obstante, el producto comercializado por los asociados de la consultante bajo la denominación de “batería virtual” permite a los consumidores con autoconsumo y excedente de producción utilizar el valor de los excedentes de producción, más allá de para compensar la energía consumida en un periodo de facturación, para compensar con los futuros consumos de energía, o para obtener una devolución de la comercializadora.

Bajo la primera modalidad, la denominada batería virtual permite compensar los excedentes de producción más allá de un periodo de facturación con los futuros consumos de energía que, como ya se ha indicado, no pueden ser objeto de compensarse en la modalidad de autoconsumo analizada. En estas circunstancias, los excedentes que se compensen en periodos futuros no podrán minorar la energía consumida en ese periodo, ni tendrán la consideración de descuento a efectos de lo establecido en el artículo 78. Tres.1º de la Ley 37/1992. En estos casos, la base imponible de las entregas de energía por la comercializadora no se verá reducida por el valor de los excedentes de periodos de facturación anteriores, sin perjuicio de que el pago económico efectuado por el consumidor sí sea inferior.

También debe tenerse en cuenta, que la contratación de la “batería virtual” por consumidores con excedente de producción que no tuviera la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, no determina que los mismos adquieran, en su caso, dicha condición y, por tanto, las entregas de los excedentes de energía a la comercializadora no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, dichas entregas estarán sujetas al Impuesto cuando los productores con excedente tuvieran la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con la segunda modalidad, la denominada “batería virtual” permite obtener una devolución de la comercializadora por el valor de los excedentes de producción. En estos casos, dependerá de las condiciones y obligaciones contractuales determinadas por las partes en la contratación del producto.

De esta forma, si la “devolución” se ha articulado como el método de cálculo del importe de un descuento en el pago final efectuado por el consumidor final correspondiente a las entregas de energía efectuadas por la comercializadora en el periodo en el que se aplica, sin perjuicio de que no se verá reducida la base imponible de estos suministros, el tratamiento de este devolución o compensación financiera será equivalente a lo señalado en el punto anterior de esta contestación.

No obstante, si de las condiciones y obligaciones contractuales determinadas por las partes en la contratación del producto puede deducirse que esta “devolución” supone la contraprestación efectiva de las entregas de los excedentes no consumidos que los consumidores con autoconsumo y excedente de producción inyectan a la red, deberá entenderse que esta entrega de excedente la realizan dichos consumidores a cambio de una contraprestación independiente de la propia compensación amparada por la normativa sectorial. En estas circunstancias, dado que los consumidores con excedentes van a percibir una contraprestación económica por la entrega de estos excedentes no consumidos que van a ser inyectados en la red eléctrica, realizan operaciones a título oneroso y adquirirán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, si no la tenían previamente, y estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En estas circunstancias, la denominada devolución constituye la contraprestación de entregas de energía eléctrica efectuada por estos productores sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

A su vez, el artículo 9. 1º de la misma Ley señala que se considerarán asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso el autoconsumo de bienes, dentro del que se incluye “las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.”.

En consecuencia, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 20 de abril de 2020, número V0958-20, en estos casos, los consumidores con autoconsumo y excedente de

producción que sea objeto de devolución realizarán las siguientes operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

- Entregas de bienes a título oneroso por la energía eléctrica que inyecta a la red eléctrica, en la medida en que se producirán dichas entregas a cambio de una contraprestación, operaciones como se ha señalado, sujetas al Impuesto en virtud de los artículos 4, 5 y 8 de la Ley 37/1992.

- Operaciones asimiladas a entregas de bienes a título oneroso por la energía que produce y que destine, en su caso, al consumo propio, en concepto de autoconsumo de bienes, sujetas al Impuesto en virtud de los artículos 4, 5 y 9 de la misma Ley.

En cuanto a la base imponible del autoconsumo de bienes al que se acaba de hacer referencia, cuando se trata de operaciones a título gratuito sujetas al impuesto, como las que son objeto de consulta, el artículo 79, apartado tres, de la Ley 37/1992, dispone al efecto lo siguiente:

“Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

A los efectos de lo dispuesto en la regla 3.ª precedente, se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones a que se refiere el presente apartado Tres tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.”.

De acuerdo con lo anterior, la base imponible de la energía eléctrica objeto de autoconsumo será el coste de los bienes o servicios utilizados por los productores de conformidad con la regla 2ª del artículo y apartado descritos, toda vez que se trata de energía eléctrica objeto de producción.

Además, según el escrito de consulta, los asociados de la consultante que comercialicen la denominada “batería virtual” facturarán gastos de gestión a los consumidores con excedente de energía que se acojan al producto consultado.

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.

Con base en lo anterior, parece que en el supuesto considerado se dan las circunstancias necesarias para determinar que el servicio de gestión de la “batería virtual” constituye para el destinatario un fin en sí mismo independiente del régimen de tributación de la entrega de energía efectuada por parte de la comercializadora, por lo que deberá tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido de forma autónoma según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, en relación con el tipo impositivo aplicable a las operaciones consultadas, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

En este sentido, los gastos de gestión tributarán al 21 por ciento por no resultar aplicable ningún tipo reducido, y las entregas de energía a la red eléctrica se gravarán, en principio, también al tipo impositivo del 21 por ciento al no existir ningún tipo impositivo reducido en el artículo 91 en relación con el suministro de electricidad.

No obstante, en relación con el tipo aplicable a estos suministros el Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua (BOE de 25 de junio), establece lo siguiente:

“Artículo 1. Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica.

Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2021, se aplicará el tipo del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica efectuadas a favor de:

a) 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, cuando el precio medio aritmético del mercado diario correspondiente al último mes natural anterior al del último día del periodo de facturación haya superado los 45 €/MWh.

b) 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.”.

Por su parte, en virtud de la disposición final trigésima sexta del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania (BOE de 30 de marzo), se proroga la aplicación del tipo impositivo del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica hasta el 30 de junio de 2022.

Por tanto, con efectos desde 26 de junio de 2021 hasta 30 de junio de 2022, fue de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica cuyo destinatario este dentro del ámbito subjetivo previsto en el precepto transcrito.

Por su parte, el artículo 18 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma dispuso:

“Con efectos desde el 1 de julio 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 energía eléctrica efectuadas a favor de:

a) 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, cuando el precio medio aritmético del mercado diario correspondiente al último mes natural anterior al del último día del periodo de facturación haya superado los 45 €/MWh.

b) 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 bien, la aplicación de esta medida se extendió hasta 31 de diciembre de 2023 por el artículo 3 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre. Por tanto, hasta el 31 de diciembre de 2023 resultó de aplicación el tipo impositivo del 5 por ciento a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica cuyo destinatario este dentro del ámbito subjetivo previsto en el precepto transcrito.

Por último, el Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía (BOE de 28 de diciembre) se prórroga la aplicación del tipo impositivo reducido a los referidos suministros de energía eléctrica, en las condiciones señaladas. No obstante, será de aplicación desde el 1 de enero al 31 de diciembre de 2024 el tipo reducido del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lugar del tipo del 5 por ciento aplicable hasta 31 de diciembre de 2023.

## - IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

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 entre las modalidades de autoconsumo la siguiente:

Modalidad de suministro con autoconsumo con excedentes acogida a compensación. Corresponde a las modalidades definidas en el artículo 9.1.b) de la Ley del Sector Eléctrico. En esta modalidad de autoconsumo las instalaciones de generación pueden, 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, el sujeto consumidor y el productor.

La realización de esta modalidad de autoconsumo tiene las siguientes implicaciones en el ámbito del Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE):

El 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.

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.”.

En el apartado 9 del artículo 94 de la LIE se establece el siguiente supuesto de exención:

“Estará exenta en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

(...)

9. La energía eléctrica suministrada que sea objeto de compensación con la energía horaria excedentaria, en la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación, conforme a lo establecido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica.”

Por otra parte, el artículo 97 de la LIE, establece que 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.”.

La consultante pretende comercializar un producto denominado “batería virtual”, en el que se acumularían los excedentes de energía eléctrica generados por las instalaciones de autoconsumo acogidas a compensación, que no han podido compensarse en su integridad con el valor de la energía consumida en un determinado periodo de facturación y, consulta sobre si esos excedentes no compensados generados en un periodo de facturación y acumulados en la “batería virtual”, pueden compensarse en periodos de facturación posteriores de modo que la base imponible del IEE pueda llegar a ser cero.

A la vista de los preceptos legales transcritos y del supuesto planteado en el escrito de consulta, cabe señalar que por la energía eléctrica suministrada por un comercializador al productor que realiza la modalidad de autoconsumo con excedentes acogido a compensación, se produce el hecho imponible regulado en la letra a) del apartado 1 del artículo 92 de la LIE por la totalidad de la energía eléctrica suministrada. Siendo el contribuyente de IEE quien realice dicho suministro, debiendo repercutir al adquirente de esa electricidad suministrada el importe correspondiente del IEE.

No obstante, el apartado 9 del artículo 94 de la LIE, establece un supuesto de exención para la energía eléctrica suministrada que sea objeto de compensación con la energía horaria excedentaria, en la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación, conforme a lo establecido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril.

En el citado Real Decreto se establece que “En ningún caso, el valor económico de la energía horaria excedentaria podrá ser superior al valor económico de la energía horaria consumida de la red en el periodo de facturación, el cual no podrá ser superior a un mes. “

En ningún caso los excedentes de energía eléctrica no compensados en el periodo de facturación en el que se generaron, podrán compensarse en periodos de facturación posteriores.

La conclusión anterior no se ve alterada por el hecho de que los excedentes de energía eléctrica no compensados generados por las instalaciones de autoconsumo acogidas a compensación, se hubiesen acumulado en una “batería virtual”.

El producto objeto de consulta, comercializado bajo la denominación de “batería virtual” permite a los consumidores con autoconsumo y excedente de producción utilizar el valor de los excedentes de producción, más allá de para compensar la energía consumida en un periodo de facturación, para compensar con los futuros consumos de energía, o para obtener una devolución de la comercializadora.

Bajo la primera modalidad, la denominada batería virtual permite compensar los excedentes de producción más allá de un periodo de facturación con los futuros consumos de energía.

Así las cosas, el suministro de energía eléctrica procedente de los excedentes de energía eléctrica acumulados en una “batería virtual” y utilizado para compensar consumos de energía eléctrica en periodos de facturación posteriores al periodo de facturación en que se generaron dichos excedentes, no podrá acogerse al supuesto de exención establecido en el apartado 9 del artículo 94 de la LIE, quedando por tanto sujeto al IEE, debiendo el suministrador repercutir al adquirente de esa energía eléctrica suministrada el importe correspondiente del IEE.

En consecuencia, en ningún caso, la consultante podrá aplicar a modo de descuento en las facturas posteriores que emita a sus clientes, el valor económico de los excedentes de energía eléctrica generados por las instalaciones de autoconsumo acogidas a compensación, que no han podido compensarse en su integridad con el valor económico de la energía eléctrica consumida en un determinado periodo de facturación, de modo que la base imponible del IEE pudiera llegar a ser cero.

En relación con la segunda modalidad, la denominada “batería virtual” permite obtener una devolución de la comercializadora por el valor de los excedentes de producción. En estos casos, dependerá de las condiciones y obligaciones contractuales determinadas por las partes en la contratación del producto.

De esta forma, si la “devolución” se ha articulado como el método de cálculo del importe de un descuento en el pago final efectuado por el consumidor final correspondiente a las entregas de energía efectuadas por la comercializadora en el periodo en el que se aplica, sin perjuicio de que no se verá reducida la base imponible de

estos suministros, el tratamiento de esta devolución o compensación financiera será equivalente a lo señalado en el punto anterior de esta contestación.

## - TASAS POR LA UTILIZACIÓN PRIVATIVA O EL APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL

El artículo 20 del texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, señala que:

“1. Las entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:

A) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

B) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

(...).”.

El apartado 3 del artículo 20 del TRLRHL enumera una serie de supuestos por los que las entidades locales podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, entre los que las letras e) y k) disponen:

“e) Ocupación del subsuelo de terrenos de uso público local.”.

“k) Tendidos, tuberías y galerías para las conducciones de energía eléctrica, agua, gas o cualquier otro fluido incluidos los postes para líneas, cables, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, transformadores, rieles, básculas, aparatos para venta automática y otros análogos que se establezcan sobre vías públicas u otros terrenos de dominio público local o vuelen sobre ellos.”.

Respecto de esta modalidad de tasas (la de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local), el artículo 23 del TRLRHL establece que son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, “que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.3 de esta ley.”.

El artículo 24 del TRLRHL regula en su apartado 1 las reglas para la determinación del importe de las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, conteniendo una regla general en la letra a) y dos reglas especiales en las letras b) y c), en los siguientes términos:

“1. El importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local se fijará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de utilidad derivada.

b) Cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, el importe de la tasa vendrá determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación.

c) Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas.

A estos efectos, se incluirán entre las empresas explotadoras de dichos servicios las empresas distribuidoras y comercializadoras de estos.

No se incluirán en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil.

Este régimen especial de cuantificación se aplicará a las empresas a que se refiere este párrafo c), tanto si son titulares de las correspondientes redes a través de las cuales se efectúan los suministros como si, no siendo titulares de dichas redes, lo son de derechos de uso, acceso o interconexión a éstas.

A efecto de lo dispuesto en este párrafo, se entenderá por ingresos brutos procedentes de la facturación aquellos que, siendo imputables a cada entidad, hayan sido obtenidos por ésta como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal.

No se incluirán entre los ingresos brutos, a estos efectos, los impuestos indirectos que graven los servicios prestados ni las partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplique este régimen especial de cuantificación de la tasa. Asimismo, no se incluirán entre los ingresos brutos procedentes de la facturación las cantidades percibidas por aquellos servicios de suministro que vayan a ser utilizados en aquellas instalaciones que se hallen inscritas en la sección 1ª. ó 2ª del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica del Ministerio de Economía, como materia prima necesaria para la generación de energía susceptible de tributación por este régimen especial.

Las empresas que empleen redes ajenas para efectuar los suministros deducirán de sus ingresos brutos de facturación las cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a sus redes.

Las empresas titulares de tales redes deberán computar las cantidades percibidas por tal concepto entre sus ingresos brutos de facturación.

El importe derivado de la aplicación de este régimen especial no podrá ser repercutido a los usuarios de los servicios de suministro a que se refiere este párrafo c).

Las tasas reguladas en este párrafo c) son compatibles con otras tasas que puedan establecerse por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia local, de las que las empresas a que se refiere este párrafo c) deban ser sujetos pasivos conforme a lo establecido en el artículo 23.1.b) de esta ley, quedando excluida, por el pago de esta tasa, la exacción de otras tasas derivadas de la utilización privativa o el aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales.”.

Por tanto, el artículo 24 del TRLRHL en su apartado 1 establece tres métodos distintos para la determinación del importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local:

- Una regla general en la letra a), que resulta de aplicación en todos aquellos casos en los que no se aplique una de las reglas especiales contenidas en las otras dos letras, y en la que el importe de la tasa se determina tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento en el supuesto de que los bienes afectados no fuesen de dominio público.

- Una primera regla especial en la letra b), que resulta de aplicación en aquellos casos en que se utilicen procedimientos de licitación pública, y en la que el importe de la tasa estará determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación.

- Una segunda regla especial en la letra c), aplicable en aquellos casos en los que se trate de la utilización privativa o aprovechamiento especial del suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales y que sea realizado por empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general o que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario del municipio, y en la que el importe de la tasa será el 1,5 por ciento de los ingresos brutos de la facturación que obtengan anualmente dichas empresas en el término municipal.

La aplicación de la regla especial del artículo 24.1.c) del TRLRHL requiere de la concurrencia simultánea de las siguientes circunstancias:

a) Que se ocupe el suelo, subsuelo o vuelo de dominio público municipal.

b) Que el obligado al pago de la tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local sea una empresa explotadora de servicios de suministros y no cualquier otra clase de persona o entidad.

c) Que dicha empresa preste sus servicios de suministro a la generalidad del vecindario o, cuando menos, a una parte importante del mismo. Debe significarse a este respecto que el término vecindario utilizado por el legislador debe ser entendido, ante la falta de precisión en esta cuestión del precepto objeto de análisis, como comprensivo de toda clase de personas físicas o jurídicas con independencia de su naturaleza pública o privada y de la actividad a que se dediquen.

d) Que la directa y efectiva prestación de los servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario se realice utilizando las redes, conducciones, canalizaciones o demás

infraestructuras que precisamente son las que dan lugar a la utilización privativa o aprovechamiento especial del suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales.

La regla especial del artículo 24.1.c) del TRLRHL se sustancia en la determinación del importe de la tasa a abonar por las empresas explotadoras de servicios de suministro aplicando, en todo caso, el 1,5 por ciento a los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas.

De lo establecido en el artículo 24.1.c) del TRLRHL se determina que:

1º.- Son ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal aquellos que, siendo imputables a cada entidad, hayan sido obtenidos por la misma como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal.

El concepto legal de ingresos brutos comprende todos los ingresos que puedan y, en su caso, deban percibir las empresas que presten el servicio considerado en cada caso, conforme a la legislación que lo regule; y ello, en todo caso y sin exclusión de ninguna clase, es decir, de ningún ingreso o concepto que según dicha legislación sectorial deban percibir las empresas y abonar los consumidores para o por la prestación del servicio de suministro.

2º.- En consonancia con lo anterior, por no ser imputables a las empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, no se incluirán entre los ingresos brutos, a estos efectos:

- los impuestos indirectos que graven los servicios prestados
- ni las partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplique este régimen especial de cuantificación de la tasa.

3º.- Asimismo, al considerarse imputables a la entidad explotadora las cantidades satisfechas por otras empresas en concepto de acceso o interconexión a las redes de las mismas, estas cantidades se incluyen en los ingresos de facturación, si bien, esas empresas explotadoras que empleen red ajena deducirán esas cantidades satisfechas a la hora de cuantificar la cuota de la tasa.

Así, a título aclaratorio, cabe señalar lo siguiente:

a) Forman parte de los ingresos brutos de facturación a estos efectos las cantidades facturadas a los usuarios por el arrendamiento y conservación, tanto de los aparatos de medición, equipos o instalaciones que sean propiedad de la misma empresa suministradora, como de la conservación de los que sean propiedad de los usuarios utilizados para prestar servicios, así como por la puesta en marcha, conexión, desconexión, verificación y sustitución de uno y otros.

b) También deben integrarse en el concepto de ingresos brutos de facturación las facturaciones por derechos de acometida, extensión, enganche y verificación.

c) Igualmente se integrarán en el concepto de ingresos brutos las cantidades facturadas a los usuarios por los suministros efectivamente realizados computando el importe realmente facturado.

d) Los suministros gratuitos a terceros no se computan al no representar ingreso de cantidad alguna.

e) No se computarán los ingresos que no procedan de la facturación realizada en el término municipal por servicios que constituyan la actividad propia de la empresa suministradora.

f) Los ingresos brutos de facturación se minorarán en las partidas correspondientes a importes indebidamente facturados por error y que hayan sido objeto de rectificación o anulación.

g) Por último, no formarán parte del concepto de ingresos brutos de facturación las cantidades que no puedan ser consideradas como ingresos de las empresas suministradoras, sino que son cantidades cobradas por cuenta de terceros, ni las cuotas de aquellos tributos indirectos que graven los suministros realizados y respecto de los cuales la empresa suministradora que legalmente los repercute y cobra a los usuarios, es sujeto pasivo por lo que debe proceder a su ingreso en la Administración pública exactora.

Este régimen especial de cuantificación de la tasa tiene un evidente carácter objetivo y, por ello, renuncia a calcular el valor de mercado del aprovechamiento, para sustituirlo por un importe calculado a tanto alzado, el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal; lo que excluye que puedan hacerse otros ajustes y deducciones posteriores sobre las magnitudes tomadas en consideración distintos de los regulados en el propio artículo 24 del TRLRHL (los impuestos indirectos que graven los servicios prestados y las cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad).

Dado que el artículo 24.1.c) del TRLRHL utiliza el término “ingresos brutos” y no el de “ingresos netos”, no procede minorar el importe de los ingresos brutos procedentes de la facturación en el importe de descuentos o compensaciones como los que se refiere el escrito de consulta.

En consecuencia, no procede minorar el importe de los ingresos brutos procedentes de la facturación por el suministro de energía eléctrica en el valor económico de los descuentos aplicados por excedentes no compensados.

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