

Subjecció a IVA de les quotes de soci i de les quotes d'autoconsum d'una comunitat energètica



1. Concepte d'activitats subjectes a IVA.....	3
1.1. Una comunitat energètica pot realitzar activitat empresarial a efectes de l'IVA?..	3
2. Subjecció de les quotes de soci i de soci autoconsumidor a l'IVA.....	5
2.1. Subjecció de les quotes de soci a l'IVA	5
2.2. Subjecció de les quotes d'autoconsumidor a l'IVA.....	6
2.3. Possibles exempcions	6
3. Dret a deducció de despeses destinades a l'activitat empresarial consistent en el servei d'autoconsum col·lectiu.....	8
3.1. Dret a deducció	8
3.2. Regla de la prorrata.....	9
3. Conclusions	10

La qüestió de la subjecció d'una comunitat energètica a l'IVA en la realització d'una determinada activitat està subjecta a una extensa casuística que no permet fer afirmacions categòriques, sinó que s'ha d'estudiar cada cas concret. La conclusió en un o altre sentit depèn de factors diversos, com ara el tipus d'activitat que s'analitza, l'existència d'ànim de lucre o l'articulació jurídica de l'entrega/prestació dels béns i serveis als membres de l'entitat i, en el seu cas, a tercers.

En el present document s'estudia la subjecció a IVA de les **quotes de soci** i de **soci autoconsumidor** per gaudir d'un servei d'autoconsum col·lectiu gestionat per la comunitat energètica.

1. Concepte d'activitats subjectes a IVA

Conforme l'article 4.1 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit ("LIVA") estaran subjectes a IVA els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzats en l'àmbit espacial de l'impost per empresaris o professionals **a títol oneros**, amb caràcter habitual o ocasional, en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional, **fins i tot si s'efectuen en favor dels propis socis, associats, membres o partícips de les entitats que les realitzin**. La subjecció a l'impost es produeix amb independència de la finalitat o resultats perseguits en l'activitat empresarial o professional o en cada operació en particular (art. 4.3 LIVA).

De l'article transcrit s'ha de determinar:

- **Què s'entén per lliurament de béns i prestacions de serveis?** Conforme l'art. 8.1 LIVA, son lliurament de béns la transmissió del poder de disposició sobre béns corporals. A tal efecte, tenen la condició de béns corporals el gas, la calor, el fred, l'energia elèctrica i demés modalitats d'energia¹. Per prestació de servei s'entén, per regla general, tota operació que no tingui la consideració de lliurament, adquisició intracomunitària o importació de béns (art. 11 LIVA).
- **Què s'entén per empresaris o professionals?** L'art. 5.1 LIVA considera empresaris o professionals aquelles persones o entitats que realitzen activitats empresarials o professionals, excepte quan es tracti d'entitats no mercantils que ho facin a títol gratuït.
- **Què s'entén per activitat empresarial?** L'art. 5.1 LIVA considera activitat empresarial aquella que implica l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o un d'ells, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns i serveis. Es presumeix que es realitza una activitat empresarial quan l'activitat se sotmet a l'Impost d'Activitats Econòmiques (IAE).

1.1. Una comunitat energètica pot realitzar activitat empresarial a efectes de l'IVA?

¹ Aquest aspecte és rellevant en aquelles comunitats energètiques que no cedeixin potència (kW) sinó que entreguen energia (kWh).

Segons la doctrina de la Direcció General Tributària (DGT), els preceptes vistos a l'apartat anterior **son d'aplicació general**, i per tant també s'apliquen a cooperatives i altres entitats², com ara associacions sense ànim de lucre³. Per tant, el tipus de persona física o jurídica queda en un segon pla a l'hora de determinar si s'està realitzant activitat empresarial a efectes de l'IVA; no es tracta de qui ho fa, sinó de què i com ho fa.

Concretament, la DGT considera que les entregues de béns i prestacions de serveis realitzades a favor dels propis socis o a favor de tercers atorguen la consideració d'empresari quan ordenin un conjunt de mitjans personals y materials, sota la seva responsabilitat, **per realitzar una entrega continuada de béns o serveis, assumint el risc i ventura en la realització de l'activitat**.⁴

La Hacienda Foral de Navarra⁵, analitzant el supòsit d'una comunitat energètica amb forma d'associació que cobra quotes de soci als seus membres i quotes específiques per a la realització i participació en projectes d'autoconsum, va un pas més enllà i afirma que tal supòsit denota la realització d'una activitat empresarial a efectes de l'IVA, ja que:

- La CE opera en el tràfic jurídic en nom propi i amb una certa ordenació de mitjans materials i humans⁶.
- La CE és subjecte de drets i obligacions amb la finalitat d'intervenir en la producció i distribució de béns i serveis.
- La CE cobra unes quotes periòdiques als seus socis, tant genèriques com vinculades a l'autoconsum col·lectiu.

En cap cas, el fet que els principals destinataris siguin els propis membres de la comunitat energètica no desvirtua aquesta consideració.

² Consulta V0042-24, de 14 de febrer de 2024, de la Secretaria General d'Impostos sobre el Consum de la Direcció General Tributària.

³ Consulta 0979-04, de 15 d'abril de 2004, de la Subdirecció General d'Impostos sobre el consum de la Direcció General de Tributs.

⁴ Consulta V0042-24, de 14 de febrer de 2024, de la Secretaria General d'Impostos sobre el Consum de la Direcció General Tributària.

⁵ Consulta HTN de 28 de juliol del 2023, de la Hacienda Foral de Navarra.

⁶ Per exemple, opera en nom propi quan participa i resulta adjudicatària d'una concessió de serveis per explotar una instal·lació fotovoltaica municipal.

2. Subjecció de les quotes de soci i de soci autoconsumidor a l'IVA

Un cop vist que una comunitat energètica pot realitzar activitats empresarials a efectes de l'IVA, i que la prestació d'un servei d'autoconsum col·lectiu als seus membres pot ser considerat activitat empresarial, cal estudiar si les diferents quotes que paguen els socis poden considerar-se com una contraprestació per una activitat empresarial.

Al respecte, és molt important tenir en compte que el concepte de *quota* pot tenir significats i finalitats diferents en funció del cas, però **a efectes tributaris el que importa és la seva naturalesa jurídica**. De fet, la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària estableix a l'art. 13 el criteri de qualificació de les obligacions tributàries:

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

2.1. Subjecció de les quotes de soci a l'IVA

Les quotes de soci poden ser concebudes de dues maneres diferents en funció del cas. Per una banda, si es considera que les quotes simplement són una aportació o donació, però no una contraprestació pel dret al lliurament de béns o entrega de serveis, es pot considerar que **no es troben subjectes a IVA**. Això es deu a que no obeeixen a una contraprestació per una activitat empresarial, no produint-se per tant el fet imposable previst a l'art. 4.1 LIVA.

Per altra banda, si el pagament de la quota implica el dret a rebre entregues o serveis, la doctrina consultada de l'administració tributària estatal es decanta per considerar que les quotes de soci, encara que estiguin destinades a sufragar les despeses fixes d'estructura i funcionament, **estan subjectes a IVA**. Això es deu a que, d'acord amb l'art. 78 LIVA, la base imposable de l'impost està constituïda per l'import total de les contraprestacions rebudes per l'entrega i prestació de serveis. Dins del concepte de contraprestació s'hi inclou qualsevol crèdit efectiu a favor de qui realitza la prestació, podent ser aquest crèdit efectiu la quota de soci⁷.

Aquesta posició és la defensada, també, per la Hacienda Foral de Navarra en la Consulta HTN de 28 de juliol de 2023. Concretament, considera que una quota que s'exigeix pel fet de pertànyer a la comunitat energètica i que serveix per cobrir despeses generals (administració, assegurances, gestió de socis i de la vida social, etc...), serveix per retribuir les prestacions i entregues que l'associació presta a tots els socis.

En la mateixa línia, la Direcció General de Tributs considera, en la Consulta V3159-23, de 5 de desembre de 2023, que "les quotes i altres ingressos percebuts per la consultant

⁷ Consulta Vinculant d'1 de juliol de 2016, de la Secretaria General d'Impostos sobre el Consum de la Direcció General Tributària.

dels seus associats podrien constituir la contraprestació d'operacions subjectes però exemptes de l'IVA".

Així doncs, la doctrina consultada es decanta per la interpretació més restrictiva sobre la subjecció a IVA de les quotes de soci d'una entitat. En tot cas, però, aquesta interpretació no exclou la possibilitat que les quotes estiguin **exemptes de tributar**.

2.2. Subjecció de les quotes d'autoconsumidor a l'IVA

En el cas de les quotes d'autoconsumidor, sembla clar que hi ha una contraprestació per un lliurament d'un bé o la prestació d'un servei, de manera que **es poden considerar subjectes a IVA**. Novament, cal estudiar si poden quedar-ne exemptes.

2.3. Possibles exempcions

La doctrina consultada⁹ remet a l'art. 20.1.12 LIVA per a eximir de tributació determinades quotes pagades pels membres d'una entitat. Aquest article estableix que estan exemptes de tribuació

*Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas **directamente a sus miembros** por organismos o entidades legalmente reconocidos **que no tengan finalidad lucrativa**, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, **siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos**.*

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.

Al respecte, la doctrina administrativa consultada¹⁰ coincideix a assenyalar que per "cotitzacions fixades als estatuts" s'han d'entendre aquelles contraprestacions per les prestacions de serveis i entregues de béns accessoris als mateixos que s'efectuïn en interès col·lectiu dels membres de l'entitat, és a dir, a les que tots tinguin dret per igual en tant que integrants de l'entitat amb la finalitat d'aconseguir l'objectiu d'aquesta, amb independència del caràcter ordinari o extraordinari que tals quantitats revesteixin¹¹. Conseqüentment, la doctrina considera que **les quotes de soci estan subjectes i**

⁹Qüestió Vinculant V2815-21, de 16 de novembre de 2021; Consulta HTN de 28 de juliol de 2023, Consulta V3159-23 de 5 de desembre de 2023.

¹⁰ Entre d'altres, Qüestió Vinculant V3228-15, de 21 d'octubre de 2015, de la Direcció General de Tributs, Subdirecció General d'Impostos sobre el consum.

¹¹ Qüestió Vinculant V2815-21, de 16 de novembre de 2021, de la Subdirecció General d'Impostos sobre les Persones Jurídiques de la Direcció General Tributària.

exemptes de tributació perquè poden ser considerades cotitzacions fixades als estatuts.

Per contra, les quotes pagades per determinats socis com a contraprestació per un servei prestat que satisfà interessos individuals o particulars dels socis receptors no queden incloses en el concepte de cotitzacions fixades als estatuts. Per tant, **les quotes d'autoconsum estan subjectes i no exemptes de tributar a l'IVA**.¹²

Al respecte, és interessant atendre a la distinció entre quotes de socis i quotes d'autoconsum que fa la Hacienda Foral de Navarra en un supòsit que afecta una comunitat energètica:

«(...) Dado que la consultante es una asociación sin ánimo de lucro cuyo objetivo general es ofrecer beneficios medioambientales, económicos y sociales a sus miembros y en su ámbito de actuación, con el fin de conseguir un modelo energético más sostenible, se puede afirmar que aquellos servicios que pueda prestar a todos sus socios por el mero hecho de serlo, servicios a los que todos ellos tengan derecho en tanto integrantes de la asociación, prestados con el fin de conseguir el objetivo de la misma, se encontrarán amparados por la citada exención.

En aplicación de este precepto, y en la medida en que se puede entender que retribuyen las prestaciones de servicios que la asociación presta a todos sus socios en cumplimiento de sus específicas finalidades de carácter cívico, las llamadas cuotas de asociado, que todos los socios -colaboradores, Asociados y consumidores-, pagan a la asociación, se encontrarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.-Dicha exención no alcanza, por el contrario, a las cuotas a abonar por los proyectos de generación de energía renovable para el autoconsumo. Como se ha señalado, la asociación actúa en nombre propio en la promoción y desarrollo de dichos proyectos, por lo que esas cuotas en realidad vienen a retribuir los servicios que la asociación presta a los socios consumidores y usuarios, que se concretan en posibilitar ese consumo eléctrico más beneficioso, mediante la generación de energía y su reparto entre esos miembros.

Aunque con ellas se vaya a hacer frente a las inversiones y gastos asociados a dichos proyectos, no se configuran como el mero reintegro de un suplido o pago efectuado por cuenta de los miembros de la asociación, sino como la retribución de la actividad que, en nombre propio, desarrolla la asociación en favor de los miembros consumidores y usuarios. Por tanto, se considera que las cuotas a abonar por servicio o proyecto se encontrarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Si el valor de la quota inclou el conjunt d'operacions realitzades per a possibilitar l'autoconsum, la Hacienda Foral de Navarra considera que el tipus aplicables és del 21%.

Dit això, val a dir que aquest raonament és adaptable a cada supòsit concret. La mateixa Hacienda Foral de Navarra afirma que, quan es tracti de serveis als quals tinguin dret tots els socis pel simple fet de ser-ho, i busquin complir la fi de l'entitat, estaran emparats per l'exempció. Segons aquesta afirmació, podria haver-hi casos en què l'autoconsum

¹² Consulta HTN de 28 de juliol del 2023

col·lectiu estigui a disposició de tots els membres i compleixi la fi de l'entitat, de manera que estaria exempt d'IVA.»

3. Dret a deducció de despeses destinades a l'activitat empresarial consistent en el servei d'autoconsum col·lectiu

3.1. Dret a deducció

Si es considera que una entitat sense ànim de lucre que presta un servei d'autoconsum col·lectiu als seus socis està realitzant una activitat empresarial a efectes de la subjecció a l'IVA, la següent qüestió a resoldre és si l'entitat pot deduir-se i sol·licitar la devolució de les despeses associades a l'activitat empresarial.

L'art. 92.1 LIVA determina els supòsits que permeten deduir quotes tributàries de l'IVA. A efectes d'aquest informe, interessa destacar que es podran deduir les entregues de béns i prestacions de serveis efectuades per un altre subjecte passiu de l'Impost (art. 92.1.1^{er} LIVA). És a dir, per un subjecte considerat empresari i que realitza activitat empresarial a efectes de la LIVA.

Tot seguit, l'art. 92.2 LIVA estableix que el dret a deducció de les quotes suportades per empresaris o professionals només procedeix en la mesura que els béns i serveis amb l'adquisició dels quals se suporten les quotes s'utilitzin en la realització d'operacions d'entrega de béns i prestació de serveis subjectes i no exemptes d'IVA, d'acord amb l'art. 94.1 LIVA:

Artículo 94. Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.

Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior¹³ podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

En resum, un **subjecte passiu A** pot deduir aquelles quotes tributàries meritades en l'entrega de béns i prestacions de serveis per part d'un **subjecte passiu B** (és a dir, un altre empresari que estigui realitzant activitat empresarial a efectes de la LIVA). I això,

¹³ Es refereix a l'art. 93.1 LIVA, el qual estableix que podran fer ús del dret de deducció els subjectes passius de l'impost que tinguin la condició d'empresari o professional d'acord amb l'art. 5 LIVA i hagin iniciat la realització habitual d'entregues de béns i prestacions de serveis.

sempre que els béns i serveis que hagin generat la quota tributària objecte de deducció s'utilitzin pel **subjecte passiu A** per a l'entrega de béns i la prestació de serveis (és a dir, que els utilitzi per realitzar una activitat empresarial subjecta i no exempta d'IVA).

Això significa que una comunitat energètica podrà deduir aquelles quotes tributàries meritedes en l'adquisició de béns i serveis destinats a la realització de l'activitat empresarial subjecta a IVA (per exemple, podrà deduir-se l'IVA que hagi pagat pels subministraments i serveis necessaris per prestar el servei d'autoconsum col·lectiu als seus membres).

D'aquesta manera, l'**IVA a ingressar a Hisenda** en cada exercici fiscal per part de la comunitat energètica serà el resultat de restar l'**IVA repercutit** als socis i a tercers (aquell IVA inclòs en serveis i entregues realitzades per la comunitat energètica) a l'**IVA deduïble** (aquell IVA suportat per la comunitat energètica en l'adquisició de béns i serveis destinats a realitzar l'activitat empresarial).

$$IVA \text{ a ingressar a Hisenda} = IVA \text{ repercutit} - IVA \text{ deduïble}$$

En el supòsit de les comunitats energètiques que realitzen una activitat empresarial consistent a oferir un servei d'autoconsum col·lectiu, les quotes de soci autoconsumidor (subjectes i no exemptes d'IVA) seran considerades IVA repercutit, de manera que només podran ser minorades per l'IVA deduïble.

3.2. Regla de la prorrata

Si un subjecte passiu de l'IVA factura activitats exemptes i activitats no exemptes de forma simultània (seria el cas de les quotes de soci -exemptes- i les quotes d'autoconsum -no exemptes-), a l'hora de fer la declaració de l'IVA no es podrà deduir la totalitat de l'IVA suportat, ja que el dret a deducció total només es genera quan tota l'activitat del subjecte passiu està subjecta a l'impost.

La idea subjacent és que només es pot deduir l'IVA en la mateixa mesura que es repercuteix. Per tant, cal realitzar un càlcul de la proporció que representen el volum d'ingressos que generen IVA repercutit, sobre el total d'ingressos exempts i no exempts.

3. Conclusions

- Les comunitats energètiques poden ser considerades empresàries a efectes de la llei de l'IVA, independentment de la seva forma jurídica i de l'existència o no d'ànim de lucre. El que és rellevant és quines activitats realitzen, si duen a terme una ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o un d'ells, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns i serveis, i si perceben una contraprestació a canvi. Això és aplicable a la prestació d'un servei d'autoconsum col·lectiu als membres de la comunitat energètica.
- La doctrina consultada es decanta per considerar que les quotes de soci i les quotes d'autoconsumidor estan subjectes a IVA:
 - Les quotes de soci estan subjectes i exemptes d'IVA, d'acord amb l'exempció prevista a l'art. 20.1.12 LIVA.
 - Les quotes d'autoconsumidor, estan subjectes i no exemptes, en no encaixar dins del concepte de "cotització fixada als estatuts" del supòsit de l'art. 20.1.12 LIVA.
- En tant que empresària a efectes de la LIVA i subjecte passiu de l'impost, una comunitat energètica pot deduir-se aquelles quotes tributàries meritedes per béns i serveis adquirits amb l'objectiu de dur a terme l'activitat empresarial que li correspongui.