Resolución: R 97/2023
Expediente: 1/2016

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 18 de octubre de 2023.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landin y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo DFB) cuyo objeto es determinar la competencia de exacción del IVA e Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo IS) de los años/ejercicios 2007 y 2008 del obligado tributario ALBIASA SOLAR SL, que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 1/2016.

I. ANTECEDENTES

1.- ALBIASA SOLAR SL es una sociedad constituida el 19 de septiembre de 2005, con domicilio social y fiscal en Bizkaia desde su constitución, que se dedica a la prestación de servicios de ingeniería y al desarrollo de proyectos destinados a la generación de energía solar.

La sociedad se encargó del diseño y de la ingeniería tanto de los parques solares como de todos los elementos que los integran, de la ejecución de los parques solares, incluyendo la obra civil, y de la instalación y montaje de las instalaciones fotovoltaicas suministradas. Además, una vez puestas en marcha las instalaciones, la compañía también prestó servicios de mantenimiento de los parques solares en cuestión.

Posteriormente, transmitió los parques solares de Casatejada II (en Cartagena) y Arjona (en Jaén) en su integridad, y diversas instalaciones fotovoltaicas

integradas en otros parques solares (también localizados en territorio común) individualmente.

Durante los años 2006-2008 ALBIASA SOLAR tributó por IVA e IS en proporción de volumen de operaciones.

2.- El obligado tributó por IS 2007 declarando una proporción del 100% a la DFB.

El 9 de septiembre de 2015 la DFB remitió a la AEAT un acta única relativa a dicho concepto y ejercicio modificando la proporción de tributación, entre otros motivos, por la venta de instalaciones fotovoltaicas.

En el acta la DFB distingue entre las operaciones de venta de parques solares en su integridad (que estaban localizados en territorio común), que califica como venta de inmuebles a efectos de localización de operaciones del art. 16.A.3º del Concierto Económico, y las operaciones de venta de instalaciones fotovoltaicas individuales integradas en parques solares, que localiza en Bizkaia al calificarlas de acuerdo al art. 16.A).1º.b) del Concierto Económico como venta de bienes muebles con instalación fuera del País Vasco (que no supera el 15% de la contraprestación).

3.- La AEAT alega que el acta de IVA 2008, que se incluyó en el intercambio de actas únicas del 2013, no ha sido remitida.

No obstante, el acta se ha incluido en el escrito de alegaciones iniciales de la DFB, resultando que la fundamentación es la misma del acta de IS 2007, por lo que puede entenderse que la discrepancia sobre la localización de operaciones es la misma.

4.- El 9 de noviembre de 2015 la AEAT requirió de inhibición a la DFB respecto del IVA e IS 2007-2008, al considerar que todas las transmisiones de instalaciones fotovoltaicas, tanto las individuales como las de la planta solar en su integridad, se localizan en territorio común.

5.- La DFB se ratificó tácitamente en su competencia, por lo que el 4 de enero de 2016 la AEAT planteó conflicto de competencias ante la Junta Arbitral, que se ha tramitado por el procedimiento ordinario bajo número de expediente 1/2016.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto de acuerdo a lo dispuesto en el art. 66.Uno.a) del Concierto Económico, que establece que son sus funciones:

> "Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido".

2.- Objeto de la controversia.

La discrepancia sobre la proporción de volumen de operaciones deriva exclusivamente de la localización de las ventas de instalaciones fotovoltaicas que, según la AEAT son "edificaciones" y por tanto bienes inmuebles, mientras que según la DFB son bienes muebles instalados fuera del País Vasco (con un coste de instalación inferior al 15% de la contraprestación total) por una empresa que no los fabrica ni transforma.

Aun cuando no se han aportado los contratos de compraventa, la AEAT no ha desvirtuado la situación fáctica referida en las actas objeto de controversia (que se transmiten individualmente instalaciones fotovoltaicas integradas en parques solares sin transmisión de elementos comunes), por lo que se presume cierta.

3.- Examen de la doctrina y jurisprudencia.

3.1.- La AEAT defiende su postura aportando diversa doctrina y jurisprudencia, que, en opinión de esta Junta Arbitral, admite una interpretación distinta a la defendida en el escrito de alegaciones.

En primer lugar, la AEAT cita la Sentencia del Tribunal Supremo 1950/2013 (ECLI:ES:TS:2013:1950), relativa a los aerogeneradores incluidos en parques eólicos, entendiendo que es trasladable, mutatis mutandis, al objeto del conflicto de controversia.

Esta Sentencia señala que, conforme al art. 8 del Real Decreto Legislativo 1/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, "Los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma

definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble", incluyéndose singularmente "los destinados a la producción de energía eléctrica". La Sentencia señala que "los parques eólicos tienen las características requeridas por el artículo 8.1 de la Ley del Catastro Inmobiliario, en cuanto constituyen un conjunto que comprende no solo los aerogeneradores y la cimentación necesaria para anclarlos de forma estable al terreno, sino también otros elementos, como zanjas para la conducción del cableado eléctrico de distribución y transporte, zanjas de control entre las distintas turbinas eólicas, el edificio de control, mando y maniobra, la edificación de la subestación (que es interconectada con la aerogeneradores), así como los caminos y pistas de acceso y mantenimiento que se encuentran en la zona de afectación. Por otra parte, carece de sentido tratar de eludir la calificación de BICE bajo la argumentación de que pueden existir parques eólicos sin edificios de control o subestación eléctrica de transformación en ellos o en los que ésta última pertenece a otra entidad y ello porque la inexistencia de edificios no sería causa suficiente de exclusión de la calificación de BICE".

En esta sentencia, se otorga la condición de inmueble (de categoría especial) al parque eólico en su conjunto, no a los aerogeneradores individualmente considerados.

Aun en el supuesto de que la referida Sentencia hubiera considerado los aerogeneradores como BICES, hay que considerar que la misma se dicta a "los exclusivos efectos catastrales" de entender si un parque eólico es un BICE.

En idéntico sentido, la AEAT aporta también la Sentencia del Tribunal Supremo 2336/2013 (ECLI:ES:TS:2013 :2336), que también concluye que los parques eólicos tienen la consideración de BICES.

Igualmente, aunque hubiera considerado a los aerogeneradores individualmente como BICES, hay que objetar que el procedimiento se refería a la ponencia de valores especiales en la determinación del valor catastral de dichos inmuebles.

A mayor abundamiento, la AEAT añade dos Sentencias del Tribunal Supremo, la 3405/2006 (ECLI:ES:TS:2006:3405) y la 1798/2006 (ECLI:ES:TS:2006:1798), que en idéntico sentido señalan que la figura del parque eólico debe ser necesariamente contemplada desde una perspectiva unitaria, pues en otro caso quedaría desvirtuada la naturaleza y la función de este tipo de instalaciones generadoras de electricidad. Así, la instalación eléctrica es el parque como unidad y no cada uno de sus elementos singulares (entre ellos, los aerogeneradores) que lo integran. El Tribunal Supremo considera consustancial a los parques eólicos su carácter unitario, de modo que los aerogeneradores en ellos agrupados necesariamente han de compartir, además de las líneas propias de unión entre sí, unos mismos accesos, un mismo sistema de control y unas

infraestructuras comunes (normalmente, el edificio necesario para su gestión y la subestación transformadora); de tal manera que, dado que la energía resultante ha de inyectarse mediante una sola línea de conexión del parque eólico en su conjunto a la red de distribución o transporte de electricidad -pues no se cumplirían los criterios de rendimiento energético y de un mínimo impacto ambiental si cada aerogenerador pudiera conectarse independientemente, con su propia línea de evacuación de la energía eléctrica producida, hasta el punto de conexión con la red eléctrica-, no es posible descomponer, a efectos jurídicos, un parque eólico proyectado con estas características para diseccionar de él varios de sus aerogeneradores a los que se daría un tratamiento autónomo.

Nuevamente, ambas Sentencias tienen por objeto valorar la adecuación a derecho de sendas resoluciones autorizando la construcción de parques eólicos, en un caso por la proximidad con otra parcela y en el otro por afectar a más de una comunidad autónoma.

En el ámbito doctrinal, la AEAT aporta la Consulta Vinculante V1523-06, que tiene por objeto la valoración de los aerogeneradores como bien mueble o inmueble respecto del cumplimiento del requisito temporal del art. 115.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para la cesión de bienes muebles en contrato de arrendamiento financiero.

Pues bien, en este caso, la Dirección General de Tributos (en lo sucesivo DGT) acepta la consideración de los aerogeneradores como bienes muebles en base al art. 335 del Código Civil, conforme al cual “Se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en general, todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos”.

Por último, la AEAT aporta la Consulta Vinculante V0023-10, que tiene por objeto la sujeción al IVA y la consideración como edificación a efectos del IVA, de una operación de transmisión de dos parques solares que constituyen un complejo solar compuesto por placas solares y otros elementos auxiliares, en que el adquirente también se subroga en los contratos de mantenimiento y seguridad-vigilancia.

Respecto de la primera cuestión, la DGT considera que la instalación no constituye una unidad económica autónoma (por faltar soporte técnico administrativo).

Respecto de la segunda cuestión, el art. 6 de la Ley del IVA considera “edificación” las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

De acuerdo con ello, la DGT distingue entre “las placas solares”, que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original, por lo que no tienen la consideración de edificación efectos del IVA, de “la totalidad de los elementos que componen un parque solar” (incluidas, entre otras, las instalaciones fotovoltaicas -placas solares-, líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía, y las líneas de conexión de generación), que tendrán la consideración de edificación.

3.2.- Por el contrario, la DFB aportó diversa doctrina que evidencia la corrección de su interpretación.

Así, la Consulta Vinculante 0533-18, que se refiere a la compraventa de diez instalaciones fotovoltaicas en el conjunto de una planta solar (con la peculiaridad de que no se transmite el derecho de propiedad sobre las instalaciones comunes), establece a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que es el parque fotovoltaico el que tiene la consideración de bien inmueble (en el sentido de otras Consultas anteriores, como la V0810-10), mientras que, a efectos del IVA, determina que la transmisión de instalaciones fotovoltaicas no puede acogerse a la no sujeción (porque los elementos transmitidos no pueden funcionar de forma autónoma, dado que “los elementos comunes del parque solar pertenecen de forma conjunta a todos los comuneros de la Sociedad civil particular constituida por todos los titulares de plantas solares del parque solar”) y no constituyen una edificación (que solo es predicable del parque solar, con todos los elementos que lo conforman).

La Consulta Vinculante V2442-20, que se refiere a la adquisición de una instalación solar ubicada dentro de un huerto solar, reitera que la transmisión de instalaciones fotovoltaicas integradas dentro de un parque solar no puede acogerse a la no sujeción por no constituir una unidad económica autónoma, y que no puede acogerse a la exención derivada de la transmisión de edificaciones, por no tener tal consideración.

Por último, la Consulta Vinculante V0288-20, que se refiere a la transmisión de dos armarios de control y una estación meteorológica dentro de un parque solar, reitera que, “en la medida en que, según el escrito de consulta, se trata de una instalación consistente en dos armarios de control y una estación meteorológica, los cuales pueden desmontarse y ubicarse en un lugar diferente sin quebranto para el parque solar, no cumpliría los requisitos establecidos en la Ley para su consideración de edificación”.

4.- Postura de la Junta Arbitral.

Del examen de la doctrina y jurisprudencia aportada por las partes no puede sino concluirse que las instalaciones fotovoltaicas individuales integradas en parques solares no constituyen una entrega de bien inmueble.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que no procede el recálculo de la proporción de volumen de operaciones regularizado en las actas de IVA e IS 2007-2008 incoadas por la DFB.

2º.- Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y asimismo a ALBIASA SOLAR SL.

Fdo.: Violeta Ruiz Almendral. Fdo.: Sofía Arana Landín.

Fdo.: Javier Muguruza Arrese.