Roj: **STS 5887/2025** - **ECLI:ES:TS:2025:5887**

Id Cendoj: **28079130022025100329**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **15/12/2025**
Nº de Recurso: **1285/2023**
Nº de Resolución: **1639/2025**
Procedimiento: **Recurso ordinario**
Ponente: **MARIA DOLORES RIVERA FRADE**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.639/2025

Fecha de sentencia: 15/12/2025

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 1285/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/12/2025

Ponente: Excma. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 1285/2023

Ponente: Excma. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1639/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 15 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos./as. Sres./Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo núm. 1285/2023, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la Resolución núm. 97/2023, de 18 de octubre de 2023, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el expediente 1/2016, que resolvió el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) sobre la competencia de exacción del IVA e Impuesto sobre Sociedades de los años/ejercicios 2007 y 2008 del obligado tributario ALBIASA SOLAR S.L.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la EXCMA. DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA representada por el procurador de los tribunales don Jesús López Gracia, bajo la dirección letrada de D. Josune Rodríguez Parra.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade.

ANTECEDENTES DE HECHO

***PRIMERO.*-Objeto del presente recurso contencioso-administrativo, y pretensiones de la parte recurrente.**

1.El abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO (AGE) presentó recurso contencioso-administrativo contra la Resolución núm. 97/2023, de 18 de octubre de 2023, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el expediente 1/2016, que resolvió el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) sobre la competencia de exacción del IVA e Impuesto sobre Sociedades (IS) de los años/ejercicios 2007 y 2008 del obligado tributario ALBIASA SOLAR S.L.

2.En el acuerdo recurrido, la Junta Arbitral, tras el examen de la doctrina y jurisprudencia aportada por las partes, concluyó que las instalaciones fotovoltaicas individuales integradas en parques solares no constituyen una entrega de bien inmueble, y declaró 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.

3.En la demanda formalizada por la AGE termina suplicando a la Sala que se dicte sentencia anulando la Resolución 97/2023 dictada por la JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO el día 18 de octubre de 2023, en el conflicto nº de expediente 1/2016, declarando que procede el recálculo de la proporción de volumen de operaciones regularizado en las actas de IVA e IS de 2007 y 2008 en los términos interesados por la AEAT (consecuentes con apreciar que las operaciones controvertidas tuvieron por objeto bienes inmuebles situados en territorio común), con condena en costas a las parte demandada si se opusiera a esta pretensión.

***SEGUNDO.*-Contestación a la demanda de la Diputación Foral de Bizkaia.**

La representación procesal de la DFB formuló contestación a la demanda y suplica a la Sala que en su día se dicte sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo promovido por la Administración del Estado contra la Resolución dictada por la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico número 97/2023, de 18 de octubre, y se declare que la resolución impugnada es ajustada a derecho, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante.

***TERCERO.*-Escritos de conclusiones y señalamiento para la deliberación, votación y fallo del presente recurso contencioso-administrativo.**

No habiéndose solicitado el trámite de conclusiones ni la celebración de vista, por diligencia de ordenación de 5 de septiembre de 2023, se declararon conclusas las actuaciones y se dispuso que quedaran pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera.

***CUARTO.*Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

Mediante providencia de fecha 22 de octubre de 2025 se señaló el presente recurso para votación y fallo el día 9 de diciembre de 2025, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso contencioso-administrativo y hechos que han dado lugar al conflicto.

1.En el presente recurso se impugna el acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante, Junta Arbitral) que resolvió el conflicto planteado por la AEAT frente a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) cuyo objeto consistió en 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 S.L.

Este conflicto ha girado sobre la proporción de volumen de operaciones en los supuestos de tributación conjunta por el IVA e IS, y en particular, sobre la localización de las ventas de instalaciones fotovoltaicas que, según la AEAT, son "edificaciones" y por tanto bienes inmuebles, mientras que la DFB sostiene que son bienes muebles instalados fuera del País Vasco (con un coste de instalación inferior al 15% de la contraprestación total). Y en la medida en que los trabajos de preparación y fabricación se efectuaron en Bizkaia, debe entenderse que las entregas controvertidas se localizan en este Territorio Histórico, según lo indicado en los artículos 16.A.1.b) y 28.Uno.A.1.b) del Concierto Económico, relativos al IS y al IVA, respectivamente.

2.El acuerdo de la Junta Arbitral recoge los antecedentes tomados en consideración a la hora de resolver el conflicto planteado, a saber:

2.1.ALBIASA SOLAR 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.

Esta 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.

2.2. La empresa 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 (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).

2.3. La AEAT alegó que el acta de IVA 2008, que se incluyó en el intercambio de actas únicas del 2013, no había sido remitida.

No obstante, el acta fue incluida en el escrito de alegaciones iniciales de la DFB, resultando que la fundamentación es la misma del acta de IS 2007, por lo que la Junta Arbitral entendió que la discrepancia sobre la localización de operaciones era la misma.

2.4. 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.

2.5. 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 fue tramitado por el procedimiento ordinario bajo número de expediente 1/2016.

***SEGUNDO.*-La resolución de la Junta Arbitral.**

La Junta Arbitral, en su acuerdo, analiza la doctrina y jurisprudencia citada por las partes en conflicto y, en su opinión, las sentencias del Tribunal Supremo y la doctrina de la DGT que la AEAT invocó como aplicables admiten una interpretación distinta a la defendida en su escrito de alegaciones. Tal doctrina y jurisprudencia es la siguiente: STS 1950/2013 (ECLI:ES:TS:2013:1950), relativa a los aerogeneradores incluidos en parques eólicos; la STS 2336/2013 (ECLI:ES:TS:2013:2336), que concluye que los parques eólicos tienen la consideración de BICEs; otras dos sentencias del TS, 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; 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; y 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.

Por el contrario, la Junta Arbitral expone en su acuerdo, que la DFB aportó diversa doctrina que permite concluir que su interpretación es la correcta. Así, la Consulta Vinculante 0533-18, que se refiere a la compraventa de diez instalaciones fotovoltaicas en el conjunto de una planta solar; la Consulta Vinculante V2442-20, que se refiere a la adquisición de una instalación solar ubicada dentro de un huerto solar, la cual 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. Y, 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"*.

***TERCERO.*-Posición de la AEAT en este procedimiento.**

La AEAT en su escrito de demanda alega que las operaciones a que se refiere la controversia consisten en transmisiones de "diversas instalaciones fotovoltaicas integradas en parques solares", las cuales se encuentran en territorio común y tuvieron lugar en los años 2007 y 2008. Sostiene que estos elementos fueron adquiridos como parte del parque, en atención a su destino, funcionamiento y consiguiente generación de ingresos, y que por tanto tiene la consideración de bienes inmuebles. Considera que ALBIASA vendió y el "cliente" compró: no unas "placas solares", sino un conjunto de elementos integrados física y, sobre todo, funcionalmente: Los elementos "físicos" concretos, cuya propiedad se transfiere: el generador fotovoltaico con sus dispositivos de soporte, ondulador de energía, elementos de control y medida e instalaciones de maniobra y protección, hasta llegar al cuadro de interconexión con las "instalaciones comunes". Pero ALBIASA también "suministra" -aunque no en propiedad- la parte alícuota de las instalaciones comunes, sobre las que el "cliente" adquiere un "derecho de uso". Según la AEAT, lo uno y lo otro, las instalaciones fotovoltaicas individuales y las instalaciones comunes, "se unen", precisamente *"al objeto de que puedan ser explotadas por el titular de las mismas para la generación de energía eléctrica mientras permanecen en dicho emplazamiento"*.

Considera muy importante, realmente decisivo, que la instalación que se transmite se encuentra ya integrada en un determinado parque solar. Su valor, en parte muy importante, reside justamente en esto. La dificultad y consiguiente interés no reside en ser propietario de unas placas y de determinados elementos o mecanismos sino en reunir todos los requisitos necesarios para que ellos puedan ejecutar su función de manera productiva, lo cual acontece cuando están instalados en un parque solar, entendiendo por tal una explotación dotada de todos los elementos materiales y jurídicos que permiten no solo generar sino verter a la red, mediante contraprestación, energía eléctrica. ALBIASA también se obliga, según parece, a determinadas labores necesarias para el funcionamiento del parque, y factura servicios a sus "clientes"; esto, al margen de la operación de transmisión. El precio de la operación es único y comprende todo lo que se transmite: es decir, la propiedad de las instalaciones "físicas" hasta el punto de interconexión y el derecho sobre las partes comunes. No se transmiten dos o más cosas, sino la instalación fotovoltaica apta para generar energía y verterla a la red, considerada como un todo.

Concluye que el negocio u operación controvertida equivale a la transmisión parcial del parque solar, aunque no se instrumente como transmisión de cuotas indivisas. El resultado económico es sustancialmente equivalente. El objeto transmitido no consiste en ciertos elementos físicos sino en una instalación en funcionamiento, lo cual es consustancial a su existencia y permanencia como parte del parque solar. Y en la caracterización normativa de los bienes inmuebles, cita normas generales del Código Civil (art. 334) y del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (art. 8), y el art. 13 ter, b) del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Cita igualmente en apoyo de su tesis, sentencias de esta Sala que, según el abogado del Estado tienen utilidad, aunque se refieren a supuestos diferentes, en atención a las ideas esenciales en que se basan. Así, la STS de 6 de octubre de 2011 (recurso no 1378/2009) sentencia de 17 de noviembre de

2010 (rec. nº 185/2006), o la sentencia de la Audiencia Provincial de La Rioja (Sección 1ª) nº 188/2020, de 24 abril de 2020 (JUR\2020\160961).

***CUARTO.*-Posición de la DFB en este procedimiento.**

La DFB en su escrito de contestación a la demanda alega, en apretada síntesis, que, en la medida en que el Concierto Económico remite en este ámbito a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (de cara a establecer qué debe entenderse por entregas de bienes y por prestaciones de servicios, así como por bienes muebles o inmuebles), en los casos de entregas de placas solares individuales ubicadas en parques fotovoltaicos, ALBIASA SOLAR SL, por un lado, transmitió la propiedad de las referidas placas solares (con instalación en los parques), y, por otro lado, concedió a sus clientes un derecho de uso sobre los elementos comunes de dichos parques (en ningún caso, un derecho de propiedad sobre esos elementos comunes), por lo que repercutió en el precio la parte alícuota del coste de los repetidos elementos comunes que debía asumir cada adquirente. De modo que, en opinión de la Diputación Foral procede diferenciar dentro del precio total facturado a los compradores, por un lado, la parte del mismo imputable a las entregas de las placas solares (como entregas de bienes muebles con instalación), y, por otro lado, la parte atribuible al otorgamiento de un derecho de uso sobre las instalaciones comunes de los parques fotovoltaicos, el cual debe localizarse en territorio común, si bien, no en concepto de entrega de bienes, sino como prestación de un servicio directamente relacionado con bienes inmuebles (con los elementos comunes de los parques solares).

Centrada la cuestión controvertida, y previa cita de lo establecido en los artículos 14.Dos 16 del Concierto Económico, y los artículos 6, 8, 11 y 79 Dos de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, así como del análisis de estas reglas, efectuado por el TJUE, sostiene que las placas solares no tienen la consideración de edificaciones a efectos del IVA, en la medida en que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original, y que ALBIASA SOLAR lo que realizó son entregas de bienes muebles con instalación o montaje en las plantas solares de su propiedad, cuyos elementos comunes (los de las plantas solares) no transmitió a los clientes, junto con prestaciones de servicios de cesión del derecho de uso de dichos elementos comunes; y que, a efectos del IVA, y, por lo tanto, también del Concierto Económico, realizaba dos operaciones distintas (una de entrega de bienes, y otra de prestación de servicios), aun cuando cobrara un precio único por ambas. Cita en defensa de su tesis las consultas vinculantes de la propia Dirección General de Tributos en casos que guardan identidad de razón con el que nos ocupa, como la consulta V0533- 18, de 26 de febrero, relativa a la transmisión de instalaciones solares fotovoltaicas individuales junto con un derecho de uso de los elementos comunes de los parques en los que estaban instaladas; la consulta V2442-20, de 16 de julio, correspondiente a la transmisión de una instalación solar fotovoltaica situada dentro de un huerto solar junto con otras instalaciones fotovoltaicas que participan conjuntamente de determinados elementos comunes; y la consulta V0288-20, de 7 de febrero. Alega que todo lo anterior concuerda con lo establecido en la normativa comunitaria del IVA. Así, en lo que aquí interesa, el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) no 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Por último, la DFB alega que el conflicto arbitral interpuesto por la AEAT debió ser inadmitido en lo que hace referencia al IVA de 2007 y al IS de 2008, pues en relación con ellos, no existió ningún conflicto concreto entre las partes que le autorizara a intervenir a la Junta Arbitral, ya que la Hacienda Foral no dictó ningún acto con respecto a los mismos, ni pudo hacerlo a partir del momento en el que la AEAT le instó a que lo hiciera (utilizando, para ello, un procedimiento total y absolutamente distinto del establecido para ello), en tanto que se trataba de unos impuestos y ejercicios que estaban ya prescritos para entonces (tanto entre Administraciones como frente al contribuyente). Y, añade que la Junta Arbitral respaldó la postura de la DFB en la medida en que, única y exclusivamente se pronunció sobre los ejercicios comprobados por la Diputación Foral (en relación con los cuales formalizó las correspondientes actas de inspección). Es decir, sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2008, y el Impuesto sobre Sociedades de 2007.

Termina solicitando que se dicte Sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo promovido por la Administración del Estado contra la Resolución dictada por la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico número 97/2023, de 18 de octubre, y se declare que la Resolución impugnada es ajustada a derecho, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante.

***QUINTO.*-Marco normativo**

1.La Ley 12/2002, de 23 de mayo, aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en virtud del cual el IS se configura como un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco (artículo 14.1), y el IVA se configura como un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada

momento por el Estado; no obstante lo cual, las instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

2.A la exacción de cada uno de estos impuestos se refiere el artículo 14 del Concierto Económico, que, en sede de regulación del IS, y en la redacción originaria, establecía que:

«Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, sería de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco; importe que fue elevado a 7 millones de euros, a partir del 27 de octubre de 2007, que es la fecha en la que entró en vigor la Ley 28/2007, de 25 de octubre, de modificación de la Ley 12/2002».

Por su parte, el artículo 27, para el IVA, también en la redacción originaria, recogía, en el apartado Uno, las siguientes reglas:

«Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales, y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros tributarán, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco».

3.Las pautas necesarias para conocer el lugar de realización, o localización, de las operaciones las ofrece el artículo 16 del Concierto Económico, el cual, en lo que aquí interesa, establece lo siguiente:

«Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

2.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

3.º Las entregas de bienes inmuebles cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

B) Prestaciones de servicios:

1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúen desde dicho territorio.

2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

3.º Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 32 del presente Concierto Económico. ***(...).»***.

4.Estas normas deben de completarse con la Norma foral reguladora del IVA, a la que se remite el Concierto Económico, lo que nos conduce a la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del IVA. El artículo 8, que como ya advierte la DFB es idéntico al de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, relativo al concepto de entrega de bienes, en la redacción aplicable a este caso, establecía lo siguiente:

«Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

Dos. También se considerarán entregas de bienes:

1. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Norma Foral, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible. (...)"».

El artículo 6 de la Norma Foral 7/1994, referido al concepto de edificaciones, establece lo siguiente:

«Uno. A los efectos de este Impuesto, se considerarán edificaciones 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.

Dos. En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) *Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.*

b) *Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.*

c) *Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.*

c) *Los puertos, aeropuertos y mercados.*

e) *Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.*

f) *Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.*

g) *Las instalaciones fijas de transporte por cable.*

Tres. No tendrán la consideración de edificaciones:

(...)

c) *Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil ».*

El artículo 334.5 del Código Civil, al que se remite la Norma Foral, establece que son bienes inmuebles (naturaleza que descarta expresamente la norma foral), las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurran a satisfacer las necesidades de la explotación misma.

El artículo 11 de la Norma Foral 7/1994, correspondiente a las prestaciones de servicios, dispone que:

«Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

2. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3. Las cesiones del uso o disfrute de bienes. (...)».

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Por su parte, el artículo 79. Dos de la Norma Foral 7/1994, establece lo siguiente:

«Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto».

***SEXTO.*-Decisión de la Sala.**

1.Teniendo en cuenta que ALBIASA SOLAR, sociedad con domicilio social y fiscal en Bizkaia, transmitió, por una parte, unos parques solares en su integridad (los parques solares de Casatejada II (en Cartagena) y Arjona (en Jaén), y por otra, e individualmente, diversas instalaciones fotovoltaicas integradas en otros parques solares (también localizados en territorio común), el debate queda circunscrito en determinar si todas las transmisiones de instalaciones fotovoltaicas, tanto las individuales como las de la planta solar en su integridad, se localizan en territorio común, y si por tanto, tal como defiende la AEAT, están sometidas al mismo régimen al atribuir a unas y otras la condición de bienes inmuebles; siendo así que, conforme a lo dispuesto en el artículo 16 del Concierto Económico, sólo se entenderán realizadas en el País Vasco las entregas de bienes inmuebles cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

En el escrito de demanda, la AEAT, después de señalar que las operaciones a las que se refiere la controversia consisten en transmisiones de *"diversas instalaciones fotovoltaicas integradas en parques solares"*que se encuentran en territorio común, y que tuvieron lugar en los años 2007 y 2008, sostiene que estos elementos fueron adquiridos como parte del parque en atención a su destino, funcionamiento y consiguiente generación de ingresos, y que por este motivo deben de ser consideradas como bienes inmuebles. Sobre este planteamiento giran todos los argumentos expuestos en el abogado del Estado en su escrito de demanda.

2.Por el contrario, la radical oposición a esta tesis la sostiene la DFB, cuya postura pasa por defender, muy resumidamente, que las instalaciones individuales transmitidas a los clientes incluían los generadores fotovoltaicos con sus dispositivos de soporte, los onduladores de energía, los elementos de control y medida, y las instalaciones de maniobra y protección, de forma que dichas instalaciones individuales finalizaban en el cuadro de interconexión con los elementos comunes, y era única y exclusivamente eso lo que se transmitía a los clientes (las instalaciones individuales, sin que, por lo tanto, se les entregara ninguna parte alícuota de las instalaciones comunes, ni del conjunto de los parques solares); señalando a continuación que, por su propia naturaleza, las instalaciones solares fotovoltaicas individuales, o placas solares, pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto de las mismas (y, también, sin menoscabo o quebranto de la edificación en la que se encuentren instaladas), a fin de, eventualmente, poder ubicarlas en un lugar diferente al de su emplazamiento original. En cuanto a las instalaciones comunes de los parques, de acuerdo con lo reflejado en los contratos firmados con los clientes, no se les transmitía a estos últimos ningún derecho de propiedad sobre ellas, ni separada ni indivisa, sino que, única y exclusivamente, se les atribuía un derecho de uso de las referidas instalaciones comunes; y que esto se reflejaba en el precio que ALBIASA cobraba a los clientes, incluyendo la parte alícuota del coste de las infraestructuras colectivas en concepto de derecho de uso sobre estas últimas (no de transmisión de ninguna cuota de propiedad sobre ellas).

En base a ello, la DFB mantuvo en todo momento que en relación con las entregas de las instalaciones fotovoltaicas individuales o placas solares (sobre las que recae la controversia), estamos ante entregas de bienes muebles, con instalación, que, como tales, deben localizarse en Territorio Histórico, toda vez que los trabajos de preparación de las mismas se efectuaron en Bizkaia, y que el coste de las instalaciones o de los montajes no excedió, en ningún caso, del 15 por 100 del total de la contraprestación.

3.No existe controversia en cuanto a la calificación de las placas solares como bienes muebles. Tampoco existe controversia, pues así resulta de la normativa de aplicación, en que, en el ámbito del Concierto Económico, las entregas de bienes muebles con instalación se localizan en el territorio en el que se realizan las labores de fabricación o preparación, salvo que el coste de la instalación o del montaje exceda del 15 por 100 del total de la contraprestación (en cuyo caso, se localizan en el lugar de la instalación o del montaje). Por el contrario, las entregas de bienes inmuebles se localizan en el territorio en el que estén situados. Y las prestaciones de servicios directamente relacionadas con los bienes inmuebles se entienden efectuadas en el territorio en el que radiquen dichos inmuebles.

El conflicto que enfrenta a las partes en este procedimiento radica en la calificación de las instalaciones fotovoltaicas integradas en parques solares, y en concreto, si han de calificarse como bienes muebles o como bienes inmuebles.

4.Como punto de partida, hemos de decir que las placas solares, como elemento físico, son los dispositivos que permiten captar la energía que proviene de la radiación solar y transformarla en electricidad que pueda aprovecharse.

En este caso ALBIASA no solo vendió los elementos "físicos", placas solares, esto es, generadores fotovoltaicos con sus dispositivos de soporte, ondulador de energía, elementos de control y medida e instalaciones de maniobra y protección, hasta llegar al cuadro de interconexión con las "instalaciones comunes", sino que en el mismo contrato se comprometió a prestar servicios de cesión del derecho de uso de dichos elementos comunes, quedando integradas en los parques solares.

5.El destino y funcionamiento de las placas solares, o de las instalaciones fotovoltaicas, no condiciona su calificación como bienes muebles o inmuebles, pues el destino y funcionamiento es el mismo, generación de energía eléctrica. Para que las placas solares puedan cumplir esta función necesitan servirse de una instalación. Si lo es mediante su emplazamiento en parques solares, donde aprovecha las instalaciones comunes para la generación de la energía, no por ello se convierten en bienes inmuebles.

El artículo 16 del Concierto Económico es claro a la hora de establecer que se entenderán realizadas en el País Vasco las *"entregas con instalación"*de elementos industriales fuera del País Vasco, si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 % del total de la contraprestación.

Este precepto se corresponde con lo dispuesto en el artículo 2 bis. Cuatro. 1 A) de la Norma Foral 7/1994, al disponer que, a los efectos del IVA, las operaciones sujetas se entenderán realizadas en Bizkaia de acuerdo con las siguientes reglas: Las entregas de bienes muebles corporales cuando desde el Territorio Histórico de Bizkaia se realice la puesta disposición del adquiriente. En el supuesto de que los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta disposición del adquiriente, cuando aquellos se encuentren en Bizkaia al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones: b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Bizkaia, si los trabajos de preparación y fabricación se hubieran realizado en este territorio y el coste de la instalación o montaje no excede el 15 % del total de la contraprestación. Correlativamente, no se entenderán realizadas en Bizkaia las entregas de elementos industriales con instalación en este territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan fuera del mismo y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 % del total de la contraprestación.

6.El abogado del Estado cita en defensa de su tesis preceptos del Código Civil, y entre ellos, el artículo 334 del Código civil, según el cual:

«1. Son bienes inmuebles: [...]

3.º Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.

[...]

5.º Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurran a satisfacer las necesidades de la explotación misma. [...]».

Ahora bien, las placas solares, o las instalaciones fotovoltaicas individualmente consideradas, no pueden ser calificadas de edificaciones ya que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto del parque solar que constituya su emplazamiento original. Y, a la vista de la normativa tributaria de aplicación, las instalaciones fotovoltaicas integradas en parques solares encajan en mayor medida en el concepto de bienes muebles con instalación (artículo 6 de la Norma Foral 7/1994), o inmuebles por destino (artículo 334.5 del Código Civil), a los que esta norma les retira la consideración de inmuebles a los efectos fiscales previstos en ella.

7.El carácter de bienes muebles con instalación no se ve desnaturalizado por el hecho de que su entrega vaya acompañada de la cesión de un derecho de uso sobre los elementos comunes de los parques solares en los que se encuentran ubicados. En el presente caso, ALBIASA no transmitió a sus clientes cuotas de titularidad sobre esos elementos comunes, sino un derecho de uso sobre ellos.

Desde el momento en que la normativa reguladora del IVA considera a las cesiones de uso como una prestación de servicios, no se puede afirmar categóricamente, como hace el Abogado Estado, que la operación realizada (entrega de bienes: placas solares, más cesión de uso de instalaciones comunes) sea equiparable a una transmisión parcial del parque solar.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Como hemos visto, las instalaciones individuales, o placas solares, tienen la consideración de bienes muebles, al igual que las instalaciones integradas en parques solares, al no poder considerarse edificaciones, sino bienes muebles con instalación.

Junto a la entrega de estos bienes se concertó la prestación de servicios, cesión de derechos de uso de los elementos comunes de los parques solares. Esta prestación de servicios no representa una transmisión de cuotas de titularidad sobre dichos elementos. Además, la contraprestación económica por esta prestación supone un 15,73% del precio total, lo que hace descartar el carácter principal de la misma, y determina a su vez la aplicación de lo dispuesto en el artículo 79.Dos de la Norma Foral 7/1994, sin alterar la localización de la operación de venta de las instalaciones fotovoltaicas en territorio foral.

Tal como defiende la DFB, la descomposición del precio en las actas ha sido para diferenciar, por una parte, la entrega de las instalaciones fotovoltaicas individuales (de las placas solares), y, por otra parte, la prestación del servicio de concesión de un derecho de uso sobre los elementos comunes de los parques.

8.En definitiva, la normativa fiscal nos ofrece las pautas necesarias para llegar a la solución del conflicto, sin necesidad de acudir a la normativa civil y a la jurisprudencia que la interpreta, lo que hace inadecuada la normativa y jurisprudencia que invoca el abogado del Estado.

La cita que hace el abogado del Estado es llamativa respecto de sentencias que se refieren a instalaciones de diferente naturaleza (parques acuáticos o estaciones de servicio), o que interpretan normas jurídicas también diferentes a las que son objeto de análisis en este recurso (artículo 41.I.B.25 de la Norma Foral 18/1987, o el artículo 108 LMV, a efectos del ITP y AJD (sentencias de esta Sala de 17 de noviembre de 2010 - ECLI:ES:TS:2010:6053, y de 6 de octubre de 2011 - ECLI:ES:TS:2011:6407-), o a efectos de comprobar la conformidad a derecho de una ponencia de valores en las que se analiza la consideración de parques eólicos como BICES, con interpretación del artículo 6.1 *"a los exclusivos efectos catastrales"*del Texto Refundido de la Ley de Catastro inmobiliario (sentencias de esta Sala de 3 y 6 de mayo de 2013 - ECLI:ES:TS:2013:1950 y ECLI:ES:TS:2013:2336-).

Pero más llamativa es, si cabe, la cita de las consultas vinculantes de la DGT V1523-06 y V0023-10, pues en la primera de ellas, de fecha 14 de julio de 2006, lo que se planteaba era si el plazo de duración de los contratos de arrendamiento financiero a través de los cuales la entidad consultante iba a ceder unos aerogeneradores de parques eólicos podía ser inferior a diez años, a efectos de lo dispuesto en el artículo 115.2 del TRLIS, y cuál sería el coeficiente de amortización lineal máximo de acuerdo con las tablas de amortización oficialmente aprobadas. En esta consulta la propia DGT consideró que los aerogeneradores en cuanto susceptibles de desmontaje y traslado sin menoscabo del propio aerogenerador, ni del terreno sobre el cual se halle instalado, pueden calificarse como bien mueble. Y en la segunda consulta, de fecha 18 de enero de 2010, la DGT sostiene, a efectos de IVA, que es lo que aquí interesa, que las placas solares, en cuanto pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original, no tienen la consideración de edificación efectos del Impuesto. Sí la tiene *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.

Es verdad que en la consulta V0023-10 la DGT llega a calificar las instalaciones fotovoltaicas como bienes inmuebles, pero lo ha sido a efectos de valorar si la segunda transmisión estaba exenta del IVA y, por lo tanto, quedaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas en virtud del artículo 7.5 del texto refundido del Impuesto.

9.La consideración contraria a que las instalaciones fotovoltaicas integradas en parques solares sean consideradas como edificaciones, esto es, como bienes inmuebles, se sostiene en las consultas vinculantes que cita la DFB en su escrito de contestación, y la Junta Arbitral en su acuerdo.

Este dato es de especial relevancia pues corrobora el acierto de la tesis que defiende la DFB, y nos obliga a recordar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 89.1 LGT, los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Y si en el presente caso la AEAT ha defendido que las instalaciones fotovoltaicas tienen la consideración de bien inmueble, la DGT en consultas posteriores a las señaladas por dicha Administración, que se refieren específicamente a estos elementos físicos, ha concluido lo contrario.

Así, la consulta V0533-18, de 26 de febrero, sostiene que:

«Las placas solares no tienen la consideración de edificaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original. Lo cual es coherente con lo indicado en la letra c) del apartado Tres del artículo 6 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (mismo precepto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), donde se señala, de forma expresa, que los inmuebles por destino a los que se refieren los números 4 y 5 del Código Civil no tienen la referida consideración de edificaciones (...)».

La segunda, es la consulta V2442-20, de 16 de julio, según la cual:

«Es criterio de este Centro directivo considerar que las placas solares, que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original, no tienen la consideración de edificación efectos del Impuesto.

Sin embargo, 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, las líneas de conexión de generación y las naves donde se ubican, tendrán la consideración de edificación.

De acuerdo con la información disponible, y a falta de más elementos de prueba, el consultante no va a transmitir un parque o huerto solar integrado por los elementos expuestos en el párrafo anterior sino únicamente un conjunto de placas solares que, en su caso, podrían ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente del emplazamiento original. En estas circunstancias, dichas placas no tendrían la consideración de edificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (...)».

Y la tercera, es la consulta V0288-20, de 7 de febrero, que se refiere a unos armarios de control y una estación meteorológica instalados en un parque solar, respecto de los cuales la DGT considera que pueden desmontarse y ubicarse en un lugar diferente sin quebranto para el parque solar, y no cumplirían los requisitos establecidos en la Ley para su consideración de edificación.

10. Por todo ello, convenimos con la Junta Arbitral, y con la DFB, en que, en la medida en que la operación litigiosa, al menos la principal, ha consistido en la entrega de unas instalaciones fotovoltaicas integradas en parques solares, o placas solares con instalación, cuyos trabajos de preparación y fabricación tuvieron lugar en territorio foral, y cuyo coste de instalación y montaje no superó el 15 % del total de la prestación, las entregas se localizaron en este territorio, según lo dispuesto en los artículos 16. A. 1. b) y 28.1. A. Uno. A.1 b) del Concierto Económico.

En consecuencia, el recurso ha de ser desestimado, sin necesidad de entrar en el análisis de si el conflicto arbitral interpuesto por la AEAT tendría que haber sido inadmitido en lo que hace referencia al IVA del ejercicio 2007, y el IS del 2008, respecto de los cuales la hacienda foral no dictó ningún acto al respecto, y que, a juicio de la DFB estaban prescritos.

***SEXTO.*-Pronunciamiento sobre costas.**

Conforme dispone el artículo 139.1 de la LJCA, procede imponer las costas a la parte recurrente. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende su imposición, por todos los conceptos, la de 4.000 euros.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 1285/2023, presentado por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO (AGE) contra la Resolución núm. 97/2023, de 18 de octubre de 2023, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el expediente 1/2016, que resolvió el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) sobre la competencia de exacción del IVA e Impuesto sobre Sociedades (IS) de los años/ejercicios 2007 y 2008 del obligado tributario ALBIASA SOLAR S.L.

Segundo. Imponer las costas a la parte recurrente, en los términos previstos en el Fundamento de Derecho sexto.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ