amministrativ@mente
Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo
www.amministrativamente.com

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "FORO ITALICO"

Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo (Classe A)

Pubblicata in internet all'indirizzo www.amministrativamente.com

Rivista di Ateneo dell'Università degli Studi di Roma "Foro Italico"

Direzione scientifica
Gennaro Terracciano, Gabriella Mazzei, Julián Espartero Casado

Direttore Responsabile
Gaetano Caputi

Redazione
Giuseppe Egidio Iacovino, Carlo Rizzo

FASCICOLO N. 4/2021

Estratto

Iscritta nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009
ISSN 2036-7821

Comitato scientifico

Annamaria Angiuli, Antonio Barone, Vincenzo Caputi Jambrenghi, Enrico Carloni, Maria Cristina Cavallaro, Guido Clemente di San Luca, Andry Matilla Correa, Gianfranco D'Alessio, Mariaconcetta D'Arienzo, Ambrogio De Siano, Ruggiero Dipace, Luigi Ferrara, Pierpaolo Forte, Gianluca Gardini, Biagio Giliberti, Emanuele Isidori, Francesco Merloni, Giuseppe Palma, Alberto Palomar Olmeda, Attilio Parisi, Luca Raffaello Perfetti, Fabio Pigozzi, Alessandra Pioggia, Helene Puliat, Francesco Rota, Josè Manuel Ruano de la Fuente, Leonardo J. Sánchez-Mesa Martínez, Ramón Terol Gómez, Antonio Felice Uricchio.

Comitato editoriale

Jesús Avezuela Cárcel, Giuseppe Bettoni, Salvatore Bonfiglio, Vinicio Brigante, Sonia Caldarelli, Giovanni Cocozza, Sergio Contessa, Manuel Delgado Iribarren, Giuseppe Doria, Fortunato Gambardella, Flavio Genghi, Jakub Handrlica, Margherita Interlandi, Laura Letizia, Gaetano Natullo, Carmen Pérez González, Marcin Princ, Antonio Saporito, Giuliano Taglianetti, Simona Terracciano, Salvatore Villani.

Coordinamento del Comitato editoriale

Valerio Sarcone.

ISSN 2036-7821

amministrativ@mente
Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo
www.amministrativamente.com

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "FORO ITALICO"

La calificación como inmuebles de las instalaciones de energía renovable en las normas tributarias.

di Francisco José Cañal García

(Profesor titular de Derecho financiero y tributario, Universitat de Barcelona)

Sumario

1. Introducción. 2. La calificación en los impuestos sobre la renta. 2.1. Impuesto sobre la renta de las personas físicas. 2.2. Impuesto de sociedades. 3. La calificación en los impuestos sobre propiedad de los bienes. 3.1. Impuesto sobre el patrimonio. 3.2. Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). 3.2.1. Calificación de las instalaciones de energía renovable como bien inmueble. 3.2.2. Calificación de las instalaciones de energía renovable como bienes inmuebles de características especiales (BICES). 3.2.3. Elementos integrantes de los bices. 4. La calificación en los impuestos sobre la transmisión de los bienes. 4.1. Transmisiones onerosas. 4.1.1. Iva. 4.1.2 ITP. 4.2. Transmisión gratuita.

Abstract

The classification as movable or real property of renewable energy installations has important effects on their tax regime. Normally, these facilities are considered real property, unless they are transferred as separate property. But there are differences between some taxes and others.

* *Il presente lavoro è stato sottoposto al preventivo referaggio secondo i parametri della double blinde peer review.*

ISSN 2036-7821

1. *Introducción.*

En la aplicación de las leyes tributarias españolas sobre las instalaciones de energía renovable (especialmente aerogeneradores y placas solares) ha existido una larga controversia. La controversia principal ha versado sobre la calificación de estas instalaciones como bienes muebles o inmuebles. Esta calificación como bienes muebles o inmuebles tiene importantes efectos sobre su régimen fiscal.

En conjunto el régimen fiscal de las instalaciones de energía renovable es bastante coherente. Generalmente estas instalaciones se consideran bienes inmuebles, pero existen matices diferenciales entre unos impuestos y otros.

Para conocer los efectos de la calificación como inmuebles de las instalaciones de energía renovable es necesario distinguir entre los impuestos que gravan la renta, los impuestos que gravan la propiedad de los bienes y los impuestos que gravan la transmisión de los bienes.

2. *La calificación en los impuestos sobre la renta.*

2.1. *Impuesto sobre la renta de las personas físicas.*

Si el propietario de instalaciones de energía renovable es una persona física los rendimientos que obtenga se califican como rendimientos de actividades económicas. Así lo determina el art. 27.1 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF): "Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

El propietario de la instalación realiza una actividad productiva, por lo que los beneficios que obtiene nunca pueden calificarse como rentas procedentes de bienes muebles o inmuebles. Por tanto, la calificación de las instalaciones como bienes muebles o inmuebles no es relevante a efectos de determinar los porcentajes máximos de amortización de los bienes, porque las instalaciones de energía renovable tienen coeficientes de amortización específicos, que son los mismos que se aplican en el Impuesto de sociedades.

2.2. *Impuesto de sociedades.*

Si el propietario de instalaciones de energía renovable es una persona jurídica los beneficios que obtenga se gravan en el impuesto de sociedades (IS). Dentro de esta ley no se diferencian los beneficios por su origen, por lo que la calificación como bienes muebles o inmuebles de las instalaciones que se utilicen no es relevante. Tampoco lo es a efectos de determinar los porcentajes máximos de amortización de

ISSN 2036-7821

los bienes, pues el art. 12 de la Ley 27/2014, del Impuesto de Sociedades, establece un porcentaje anual máximo de amortización de 7% y un período máximo de 30 años.

3. *La calificación en los impuestos sobre propiedad de los bienes.*

3.1. *Impuesto sobre el patrimonio.*
Las instalaciones de energía renovable no merecen especial consideración en el impuesto sobre el patrimonio. Este impuesto solo grava los bienes de las personas físicas, no de las personas jurídicas. Si el propietario es una persona física disfruta de una exención en este impuesto por la propiedad de bienes dedicados a actividades económicas. Como antes se ha dicho, se considera que los titulares de estas instalaciones realizan siempre una actividad económica. Por tanto, la propiedad de instalaciones de energía renovable no es relevante a efectos del impuesto sobre el patrimonio.

3.2. *Impuesto sobre bienes inmuebles* (IBI).
La propiedad de instalaciones de energía renovable es importante en el Impuesto sobre bienes inmuebles. Además, ha provocado una larga y múltiple controversia jurídica.
Los asuntos más destacados de esta controversia en el ámbito del IBI son:
- La calificación de las instalaciones de energía renovable como bienes inmuebles.
- Su calificación como bienes inmuebles de características especiales (en adelante BICES).
- La determinación de los elementos que forman parte del bien inmueble gravado.

3.2.1. *Calificación de las instalaciones de energía renovable como bien inmueble.*
El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LRHL) establece en el art. 61 que el hecho imponible del IBI está constituido por la propiedad y otros derechos sobre bienes inmuebles. Para la definición de los bienes inmuebles se remite al Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en adelante LCI). El artículo 6 LCI señala que los bienes inmuebles son las parcelas de terrenos y las construcciones emplazadas en ellas. Este artículo 6, apartado 2 b), señala que, además, son bienes inmuebles los de características especiales (BICES), definidos como conjuntos complejos de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora.
La problemática específica de la aplicación del IBI a las instalaciones de aprovechamiento de energía renovable cabe distinguir, en consecuencia, dos cuestiones:

ISSN 2036-7821

1) La posible consideración de dichas instalaciones como bienes inmuebles y
2) La posible calificación como bienes inmuebles de características especiales (BICES).
Las dos cuestiones que se presentan se han de resolver de modo independiente.
La primera cuestión es saber si los bienes productores de energía renovable pueden ser calificados como bienes inmuebles. En realidad, para obtener una respuesta según la normativa catastral, debe contarse con varias premisas y cada una de ellas abre nuevos interrogantes.
Las ideas que se han de tener presentes son, sintéticamente, las siguientes:

- Los bienes inmuebles son suelo y construcciones.
- Las construcciones pueden ser edificios o instalaciones.
- La maquinaria y los equipamientos reciben un tratamiento distinto si son independientes o si están incorporados a un edificio:
  - Si sirven al mismo edificio forman parte del bien inmueble.
  - No constituye bien inmueble la maquinaria colocada en un inmueble, ni por lo tanto forma parte de él. Se mostrará una excepción a esta regla en el caso de los BICES.

El interrogante inicial consiste en determinar si las instalaciones de energía renovable pueden subsumirse en el término <construcciones> empleado por el art. 6.1 LCI.
La LCI considera construcciones tanto a los edificios (art. 7.4 a) como a las instalaciones industriales, excluyéndose la maquinaria y el utillaje (art. 7.4 b)[1].
Para la interpretación del concepto de edificio se ha de tener en cuenta que el art. 7.4 a) LCI usa criterios extensivos, pero la doctrina y jurisprudencia consideran que se han de tratar de obras capaces de albergar a personas o cosas[2].
En este sentido puede descartarse totalmente la consideración de los elementos de energía renovable (p. ej. parques eólicos o fotovoltaicos) como edificios. Si no se consideran como edificios ha de plantearse entonces si son instalaciones, que son bienes inmuebles catastrales igualmente gravados por el IBI.
Para responder a esta cuestión se ha de tener en cuenta que las instalaciones de energía renovable pueden presentarse de diferentes maneras: incorporadas o no a un edificio y, en el primer caso, al servicio del mismo o no.

---

[1] Art. 7.4 LCI: "A efectos catastrales, tendrán la consideración de construcciones: a) Los edificios, sean cualesquiera los materiales de que estén construidos y el uso a que se destinen, siempre que se encuentren unidos permanentemente al suelo y con independencia de que se alcen sobre su superficie o se hallen enclavados en el subsuelo y de que puedan ser transportados o desmontados. b) Las instalaciones industriales, comerciales, deportivas, de recreo, agrícolas, ganaderas, forestales y piscícolas de agua dulce, considerándose como tales, entre otras, los diques, tanques, cargaderos, muelles, pantalanes e invernaderos, y excluyéndose en todo caso la maquinaria y el utillaje. Cfr. Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. *Boletín Oficial del Estado* (8 de marzo de 2004), pág. 10137-10154).

2 Cfr. GARCÍA NOVOA, C. (1993). *El impuesto sobre bienes inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones*. En: FERREIRO LAPATZA (dir.). *Tratado de Derecho financiero y tributario local*. Ed. Marcial Pons, pág. 604 y ss., especialmente pág. 607.

ISSN 2036-7821

En la mayor parte de los casos y los montajes de mayor valor (grandes aerogeneradores, parques eólicos, parques solares), estas estructuras son autónomas y no forman parte de otra construcción principal. Estos tipos de grandes estructuras de energía renovable no se sitúan dentro de un edificio, por lo que no pueden considerarse accesorios y deben ser analizadas teniendo en cuenta su carácter independiente.

Como importante precedente del gravamen independiente de instalaciones que no se califican de edificios se encuentran las de producción de energía hidráulica y las instalaciones portuarias, siendo interesantes las sentencias del Tribunal Supremo (en adelante STS) de 15 de enero de 1998, de 17 y 20 de julio de 2000 y 20 de abril de 2002.

En concreto, según el significado de la expresión <instalaciones> se debe responder si los bienes empleados en la obtención de energía de fuente renovable son instalaciones o si más bien son maquinaria, que no está gravada, según el art. 7.4 b) LCI (más adelante se podrá ver que este criterio, de no gravar la maquinaria, varía totalmente en caso de considerar como BICES a las instalaciones de energía renovable).

Las plantas de energía eólica y fotovoltaica merecen la calificación de instalaciones industriales, que están expresamente mencionadas en el artículo. No son simple maquinaria no gravada. Así lo reconocen distintas sentencias del Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) de Andalucía[3], del TSJ de Castilla y León[4] y de Galicia[5].

En algunos casos las instalaciones de energía renovable están unidas a edificios y se debe preguntar si están al servicio del mismo o no. En este momento se puede recordar la problemática del gravamen o no por el IBI de ciertos elementos que se encuentran en edificios y que están al servicio del mismo, como ascensores, calefacción, aire acondicionado, etc. Los tribunales opinan que las instalaciones forman parte inseparable del edificio en el que se sitúan si esos elementos son aprovechados por los mismos usuarios del edificio. En este caso el valor de las

[3] Cfr. STSJ Andalucía, de 24 de mayo y 20 de diciembre de 2005, 16 de enero, 19 de septiembre y 11 de octubre de 2006, de 8 de abril de 2008: "Los aerogeneradores, como instalaciones industriales que son, se consideran construcción en relación al fuste de los mismos a los efectos del IBI".

[4] STSJ Castilla y León, 26 de marzo de 2006, F. J. 5º: "Siendo los fustes elementos de sujeción de la maquinaria del aerogenerador a la vez que sirven de habitáculo para la instalación de otros elementos de la instalación como transformadores, cableados, sistemas de acceso para mantenimientos. Aunque es cierto que el fuste es un elemento importante de la instalación, no es una máquina sino el soporte de una máquina, de ahí que deba considerarse como construcción industrial de carácter singular". En el mismo sentido las sentencias del mismo Tribunal de 9 de junio y 23 de noviembre de 2006.

[5] Véanse las tres sentencias TSJ Galicia, nº 543, 544 y 545 de 30 de abril de 2007, F. J. 2º: "Los fustes, además de ser elementos sobre los que van montados los aerogeneradores, son al propio tiempo elementos que alojan en su interior otros elementos de la instalación industrial, tales como transformadores, cuadros de potencia y control y cableado. No se trata por eso de un elemento más de las instalaciones industriales que son los aerogeneradores, sino de elementos que soportan y albergan artilugios necesarios para la correspondiente actividad industrial".

ISSN 2036-7821

instalaciones se incluye en la valoración de los edificios; por tanto, se gravan mediante su integración en la base imponible del IBI.

Por el contrario el IBI no grava las maquinarias que se localizan en el interior de un edificio pero que tienen un uso totalmente independiente del edificio[6].

La redacción del art. 396 del Código civil confirma el gravamen de las instalaciones de energía renovable situadas sobre edificios porque menciona expresamente las placas solares como elementos comunes en el caso de los edificios divididos en forma de propiedad horizontal.

Un caso distinto, ya frecuente, es el de las instalaciones de aprovechamiento energético colocadas sobre tejados de instalaciones industriales que no estén sometidas previamente a la división horizontal. En estos casos el titular de la instalación energética tiene un derecho de sobreedificación[7].

Estos casos de instalaciones de energía renovable que no estén al servicio del edificio (cuya energía se venda a las compañías distribuidoras) y cuyo propietario no lo sea de ningún otro elemento del edificio tendrían que configurarse como inmueble independiente para su gravamen por el IBI. Puede tomarse como modelo inspirador el de la tributación de las plazas de garaje y trasteros, cuyo gravamen independiente está contemplado por el art. 6.2 a) LCI y, más claramente, por el art. 21 de su reglamento de desarrollo[8]. Sería necesaria la modificación de estos dos artículos, para incluir en ellos la mención, junto con las plazas de estacionamiento y los trasteros, las instalaciones de energía renovable.

Las instalaciones de energía renovable se califican como BICES – cuestión que se analizará más adelante – pero si no lo fueran habría de determinarse, a efectos de la aplicación del IBI, si son bienes rústicos o urbanos.

En caso de no ser considerados BICES se ha de advertir en primer lugar que su naturaleza de bien urbano o rústico depende, según señala la actual regulación del art. 7.1 LCI, de la naturaleza del suelo donde se emplacen.

---

[6] *"No se conoce que haya prosperado ningún recurso (si es que se hubiera presentado) en el que un tribunal ordenara descontar el valor de los ascensores, por entender que se habían incluido máquinas, pero sí han prosperado recursos en los que se han obligado a descontar la maquinaria o parte de la misma que, formando parte de una instalación industrial, estuviera albergada en un edificio"*. Cfr. AGUADO FERNÁNDEZ, M. D. (2005). En AA.VV. *Guía de las Haciendas Locales*. Valencia: Ed. CISS, pág. 137-138.

[7] Cfr. FERNÁNDEZ-PICAZO Y OTROS (2010). *Financiación de proyectos de energías renovables. Aspectos inmobiliarios propios de los proyectos de energías renovables*. En: AA.VV. *Tratado de energías renovables. Vol. II Aspectos jurídicos*. Ed. Thomsom-Aranzadi e Iberdrola, pág. 421.

[8] Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, que desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. Artículo 21: "Condiciones para la consideración como bien inmueble independiente de trasteros y plazas de estacionamiento en pro indiviso. De acuerdo con el artículo 6.2.a) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, tendrán la consideración de bienes inmuebles independientes, a efectos catastrales, los trasteros y las plazas de estacionamiento en pro indiviso adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular mediante escritura pública en la que se incluya su descripción pormenorizada".

ISSN 2036-7821

Las instalaciones de energía renovable, en la mayor parte de los casos, se asientan sobre suelo de naturaleza rústica, y esta naturaleza se comunicaría al resto del bien. Este criterio de la naturaleza del suelo para la calificación de los bienes, que ha cambiado con respecto al aplicable en la regulación anterior, se ha introducido con la modificación llevada a cabo por la Ley 48/2002 del Catastro, con efectos en este punto a partir de 1 de enero de 2006 (misma fecha en que entra en vigor la categoría de BICES).

Antes la naturaleza del bien se determinaba por la del elemento principal, ya fuera el suelo o la construcción.

Así los parques eólicos recibían la calificación de bienes urbanos, por serlo la construcción; de igual modo que lo eran las centrales hidroeléctricas, calificadas como bienes urbanos por muchas STS (véase p. ej. la de 22 de julio de 2000). Como sentencias que califican como urbanos a los parques eólicos cabe citar: STSJ de Castilla y León de 31 de marzo de 2006 (F. J. 5º) y de 9 de junio de 2006 (F. J. 3º) y STSJ Galicia de 24 de julio de 2007. Calificaciones todas estas que hoy en día se han de considerar superadas, porque los parques eólicos se consideren BICES y, si no lo fueran, porque según la ley actual ordinariamente serían bienes rústicos.

3.2.2. *Calificación de las instalaciones de energía renovable como bienes inmuebles de características especiales* (BICES).

La categoría de los BICES fue introducida por la Ley 48/2002, en vigor a partir del 1 de enero de 2006. A partir de dicha fecha se debió determinar si las instalaciones de energía renovable son o no BICES. El criterio administrativo y jurisprudencia se han dado una respuesta afirmativa.

La Ley 48/2002 de modificación de la Ley del Catastro inmobiliario añadió la categoría de bienes de características especiales (BICES) a las anteriormente existentes de bienes inmuebles urbanos y rústicos, resultando una clasificación tripartita.

Los BICES quedan definidos en el artículo 8.2 del Texto refundido de la LCI[9].

[9] Art. 8 LCI: 1. 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.

2. Se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos, conforme al apartado anterior, en los siguientes grupos: a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares. b) Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego. c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje. d) Los aeropuertos y puertos comerciales.

3. A efectos de la inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquélla que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas. Cfr. Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. *Boletín Oficial del Estado* (8 de marzo de 2004), pág. 10137-10154).

ISSN 2036-7821

Varias razones pueden expresarse para justificar la creación de esta nueva categoría, como la dificultad para subsumir ciertos inmuebles complejos en las categorías clásicas (urbanos y rústicos) y los problemas de valoración a efectos de cuantificar el tributo, etc. Pero la razón predominante, según opinión doctrinal extendida, es recaudatoria[10], al poder soportar estos bienes la mayor carga tributaria que se les impone en los arts. 67.2 y 72.2 LRHL, sin que surjan protestas de ciudadanos hacia los gobiernos locales. La oposición a esta nueva categoría fue manifestada por las empresas titulares de los bienes incluidos en ella, y expresada en particular a través de diversos recursos que propiciaron varias Sentencias del Tribunal Supremo (véase en particular la de 16 de febrero de 2009) en las que se declara no apreciar incompatibilidad entre la regulación de los BICES -hecha por la LCI y la LRHL- y los principios constitucionales de igualdad y capacidad contributiva.

La LCI delimita a los BICES por dos medios: en primer lugar los define con un concepto descriptivo y después realiza una enumeración taxativa de los bienes que pueden recibir esta calificación. Es decir, un bien ha de cumplir un doble requisito para ser considerado BICE: encajar en la descripción legal y además estar contenido en la lista que figura en la LCI. Así, el art. 8.1 LCI los define como "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".

Se debe destacar que el BICE viene dado por un conjunto complejo de elementos, no siendo necesario que cada uno de ellos haya de ser calificado separadamente como bien inmueble. En el caso de las instalaciones de aprovechamiento de energía renovable (que sean independientes de un edificio, pues de las incorporadas a un edificio ya se ha tratado en el epígrafe anterior) se puede prescindir totalmente del debate acerca de si la estructura energética es o no construcción, si es instalación o maquinaria, si está al servicio o no de un inmueble principal. De entrada, pues, cabe apreciar que las instalaciones de energía renovable cumplen el primer requisito exigido por la LCI: son conjuntos de elementos con un fin especializado.

Después en la enumeración taxativa del art. 8.2 LCI se mencionan como BICES: "a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares". El fin especializado de las instalaciones de energía renovable es la producción de energía eléctrica, por lo que –en principio- puede considerarse que también cumplen el segundo requisito de la inclusión en la lista recogida en la LCI.

Hito relevante para el análisis de la eventual inclusión de las instalaciones de energía renovable en la citada lista ha sido el desarrollo reglamentario de la LCI, realizado

[10] Cfr. CARBAJO VASCO, D. (2009) Una nota sobre la jurisprudencia del TS que ratifica la categoría de BICES en el IBI. *Tributos Locales*, nº 92, diciembre, pág. 83 y ss.

ISSN 2036-7821

por el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, cuyo art. 23 clasifica en cuatro grupos (A, B, C y D) a los BICES y detalla su regulación. El mismo artículo en el apartado 2 establecía que forman parte del grupo A.1 "Los destinados a la producción de energía eléctrica que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico deban estar incluidos en el régimen ordinario". La norma sectorial correspondiente es la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico, en la que se divide la producción de energía eléctrica en dos regímenes: el ordinario y el especial. Este último está integrado, entre otros casos, por las instalaciones de energía renovable cuya potencia instalada no superen los 50 MW (art. 27 de la citada Ley 54/1997).

En consecuencia las instalaciones de energía renovable (eólica, fotovoltaica), cuya potencia no suele superar la antes indicada y no pertenecen al régimen ordinario de producción, quedaban excluidos del grupo A de los BICES y tampoco aparecían integrados en ninguno de los otros grupos: es decir, según el reglamento del Catastro las instalaciones de energía renovable no eran BICES. Este reglamento fue recurrido por la Federación Gallega de Municipios y Provincias, pues los municipios estaban interesados en que los aerogeneradores se pudiesen calificar como BICES y aplicarles el mayor gravamen previsto para ellos en el IBI. El caso fue resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 30 de mayo de 2007. El Tribunal Supremo recuerda (F. J. 4º) que el reglamento ejecutivo, como es el caso, está subordinado a la ley a la que complementa y en la LCI no aparece ningún criterio que permita eliminar a los parques eólicos de la categoría de BICES, pues el art. 8.1 LCI no especifica ningún criterio de exclusión para los bienes de producción de energía eléctrica (ni que superen determinada potencia, ni que pertenezcan al régimen ordinario). En consecuencia declara la nulidad de pleno derecho del citado inciso del art. 23 del Real Decreto 417/2006[11] por contravenir el principio de jerarquía normativa. Hasta el presente no hay norma, ni legal ni reglamentaria, que haya introducido una nueva regulación de esta materia.

No obstante de la mencionada STS no se desprende que las instalaciones de energía renovable sean necesariamente BICES, sino que no están fuera de la lista taxativa contenida en el art. 8.2 LCI. Para su consideración como BICE las instalaciones de energía renovable han de cumplir el otro de los requisitos indicados para la existencia de un BICE: que se puedan subsumir en su definición genérica que realiza el art. 8.1 LCI. Sobre esta cuestión el Tribunal Supremo no se pronuncia en la citada sentencia, pues esta cuestión no entra en el objeto del recurso y así lo pone expresamente de manifiesto[12]. Por tanto el Tribunal Supremo no se ha pronunciado

[11] "Los destinados a la producción de energía eléctrica que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico deban estar incluidos en el régimen ordinario".

[12] STS 30 de mayo de 2007, F. J. 4º: "Los bienes destinados a la producción de energía eléctrica solamente pueden quedar excluidos de la condición de bienes inmuebles de <características especiales> si no concurren en ellos los

ISSN 2036-7821

expresamente sobre el problema de si, tanto un aerogenerador aislado como un parque eólico, se subsumen en esa definición y si, en definitiva, se califican o no de BICE. Para llegar a una conclusión al respecto es necesario realizar una exploración más amplia.

Se ha de tener en cuenta que el art. 23.3 LCI prevé la publicación de un reglamento con las normas técnicas (conceptos, reglas y otros factores) de valoración catastral. Este reglamento es el Real Decreto 1464/2007 de 2 de noviembre, que hace referencia a los BICES, pero no establece ningún criterio sobre las instalaciones eólicas u otras de energía renovable, al haber sido publicado antes que la STS de 30 de mayo de 2007 citada más arriba (que lo fue el 18 de diciembre). Por tanto, esta ausencia de criterios en el reglamento de normas técnicas de valoración no es un argumento en contra de la calificación como BICE de las instalaciones de energía renovable, si bien es alegado con frecuencia por los recurrentes para defender la falta de cobertura normativa de sus valoraciones catastrales.

Por otra parte, en la gestión tributaria, los Ayuntamientos han calculado el IBI de las instalaciones de energía renovable, especialmente de los parques eólicos, incluyéndolos en la categoría de BICES. Esta práctica ha dado lugar a muchos recursos que resuelven los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) y la Audiencia Nacional. En el ámbito de estas resoluciones judiciales se constata que hay muchas sentencias favorables a la calificación como BICE de las instalaciones de energía renovable.

En todo caso el punto de partida para resolver la cuestión es la definición de BICE en el art. 8.1 LCI, según el cual son "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".

Se ha de observar que esta definición contiene una larga enumeración de elementos que han de concurrir en el bien para ser calificado como BICE. Se ha de comprobar si estos elementos concurren en las instalaciones de energía eólica y fotovoltaica que existan de modo independiente de un edificio.

Estas son las conclusiones que se pueden obtener:

1. Suelo: para implantar las instalaciones de energía renovable es necesario proceder a la adaptación de los terrenos.

---

caracteres delimitadores de los mismos que se especifican" en el art. 8.1 LCI. (…) Añade el Tribunal que puede que un generador eólico no deba considerarse bien inmueble de características especiales porque, para alcanzar aquella consideración, hace falta que se trate de un conjunto complejo y unitario de uso especializado, en el que haya edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora; lo cual no puede entenderse cumplido por superar una determinada potencia o pertenecer a un régimen de producción eléctrica.

ISSN 2036-7821

2. Edificios: en algunos casos es necesario construir edificios convencionales al servicio de la planta energética. En otros casos los equipos necesitan cimentaciones y otras obras que se consideran edificaciones.
3. Instalaciones: no cabe duda de que los dispositivos técnicos necesarios (aerogeneradores y placas), que son los elementos esenciales para el aprovechamiento energético, son correctamente denominados <instalaciones>.
4. Obras de urbanización y mejora: también es necesaria para el uso de plantas de energía renovable la construcción de accesos, viales y otros componentes, como vallados, elementos de seguridad, etc.

Es necesario probar que en cada caso concreto concurren todos los elementos de la definición para concluir que la instalación de energía renovable es un BICE.

En realidad todos estos elementos se encuentran en las instalaciones independientes de energía renovable. Por otra parte, en caso de que no exista lo que se llama un parque eólico sino una sola instalación, por ejemplo un único aerogenerador, cabe cuestionarse si se está en la presencia de un BICE o no; pero también en este caso se puede reconocer que son necesarios todos aquellos elementos (suelo, edificios, instalaciones, obras de urbanización) y que el aerogenerador constituye de por sí un conjunto complejo de elementos.

Las sentencias emitidas sobre este punto por distintos Tribunales son favorables a la calificación como BICE de las instalaciones de energía renovable. Así hay sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que examinan si se dan en el caso concreto los elementos requeridos por la LCI para calificar a un parque eólico como BICE. En este sentido hay dos sentencias muy similares del TSJ Aragón, de 15 y 22 de septiembre de 2008, que llegan a una conclusión afirmativa[13].

También el TSJ de Castilla y León (Burgos) expresa su criterio favorable en general a admitir la calificación de BICE para los parques eólicos por encajar éstos en la definición de la LCI. Lo hace en particular en la sentencia nº 191/2011 de 15 de marzo[14], especialmente interesante por el detenimiento con el que resuelve ésta y otras cuestiones.

[13] STSJ Aragón, de 15 de septiembre de 2008, F. J. 4º: "Del expediente administrativo se desprende que se da el supuesto de hecho previsto en el referido artículo, comprendiendo la instalación 30 aerogeneradores con sus correspondientes centros de transformación ubicados en el interior de los mismos y el tendido de los conductores que constituyen los distintos circuitos que unen los aerogeneradores y la subestación transformadora, siendo las zapatas de 10,1 metros de lado y de 1,1 metros de espesor, existiendo a pie de cada aerogenerador una explanada de una dimensión de 15x12 metros aproximadamente, construida con materiales seleccionados de las excavaciones compactados adecuadamente, existiendo viales con una longitud total de 4.929 metros, con una anchura de 5 metros, y estando conectado a la subestación transformadora Bayo situada en el mismo término municipal".

[14] STSJ Castila y León (Burgos) nº 191/2011 de 15 de marzo, F. J. 8º: "Los parques eólicos, para llevar a cabo la función que les es propia, constituyen un conjunto complejo de uso especializado que supone la adaptación y acondicionamiento de los terrenos en que se enclavan (por ejemplo, su nivelación, excavación, relleno de zanjas, cimentación) y el montaje y edificación de los equipos, elementos y construcciones, comprendiendo, por lo tanto,

ISSN 2036-7821

Por su parte la Audiencia Nacional ha dictado 233 sentencias, que admiten la calificación de parques eólicos como BICE, entre mayo de 2010 y finales de 2012.
Antes de 2010 no se encuentran sentencias de este Tribunal con este objeto.
Se pueden citar desde la sentencia de 12 de mayo hasta la de 11 de julio de 2012, todas favorables a la calificación como BICE de los parques eólicos.
En realidad todas estas sentencias son bastante repetitivas.
Sin embargo en la mayoría de estas sentencias no se encuentra una argumentación sobre el cumplimiento por parte del parque eólico de los requisitos exigidos por la definición de la LCI; más bien se limitan a citar la STS de 30 de mayo de 2007 cuando señala que los parques eólicos no están excluidos de este concepto, y concluyen: "Por tanto los parques eólicos pueden ser calificados como BICES". Es decir, el Tribunal Supremo indicó que los parques eólicos pueden ser BICE o no serlo. Sorprendentemente la Audiencia Nacional ha tomado en muchas sentencias sólo la primera parte de la conclusión (que pueden serlo) y dice: los parques eólicos pueden ser BICE, luego lo son[15]. No obstante algunas sentencias, como la 20 de julio de 2010, F. J. 4º (repetida en otras posteriores, por ejemplo SAN 22 de julio de 2010, F. J. 3 y SAN 19 de julio de 2011) dan una argumentación más elaborada y concreta favorable a la calificación de los parques eólicos como BICE[16].
La consolidación del criterio de calificar como BICE a las instalaciones de energías renovables también ha debido vencer otros argumentos. Así por ejemplo numerosos recurrentes pretendían derivar, del silencio normativo sobre la calificación como BICE de los parques eólicos, su exclusión de este concepto. La Audiencia Nacional, a partir de la sentencia de 28 de septiembre de 2010, señala que no es necesaria una

---

en los términos que, a los exclusivos efectos catastrales, determina la legislación catastral, no solo suelo, sino también edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora, e incluso, maquinaria, por resultar necesaria para la producción de energía y estar todos ellos ligados de manera definitiva para el funcionamiento del complejo".

[15] Así en la SAN de mayo de 2010, F. J. 5º, después de reproducir párrafos de la STS 30 de mayo de 2007 -en los que se señala que "puede que un generador eólico, como dice el Abogado del Estado, no deba considerarse bien inmueble de características especiales, pero no porque su potencia no supere los 50 Mw, (...) sino porque (...) para alcanzar aquella consideración, hace falta que se trate de un conjunto complejo y unitario de uso especializado, en el que haya edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora"-, a continuación la Audiencia Nacional simplemente afirma: "Por tanto los parques eólicos pueden ser calificados como BICES" y desestima sin más motivación el recurso que pedía que no fueran así calificados.

[16] SAN de 22 de julio de 2010, F. J. 3º: "Un parque eólico cumple las características citadas en dicho artículo para considerarlo como un bien inmueble de características especiales ya que no es una agrupación de aerogeneradores sino un conjunto complejo y unitario de uso especializado integrado por los siguientes elementos: 1) los aerogeneradores que actualmente llevan incorporado generalmente su propio centro de transformación, 2) la infraestructura eléctrica de media tensión que conduce la electricidad de cada aerogenerador al centro de interconexión, 3) el centro de interconexión y control de los aerogeneradores que puede estar en la misma subestación 4) la línea de conexión (habitualmente a 20 o 30 kW) del centro de interconexión con la subestación eléctrica, 5) la subestación eléctrica de transformación de media a alta tensión para la evacuación de la electricidad producida, 6) la línea de evacuación e interconexión con el sistema eléctrico general y las instalaciones auxiliares y complementarias (estaciones meteorológicas, sistemas de puesta a tierra, accesos)".

ISSN 2036-7821

calificación expresa de los parques eólicos como BICE en las normas reglamentarias, pues pueden subsumirse en la categoría que establece el art. 8.2 LCI de bienes destinados a la producción de energía eléctrica[17].

3.2.3. *Elementos integrantes de los* BICES.

La regulación de los BICES ha introducido una importante novedad con respecto a la regulación anterior de los bienes inmuebles. De modo general, en la delimitación de los elementos que forman parte de los bienes inmuebles, rústicos y urbanos, el art. 7.4 b) LCI excluye expresamente a la maquinaria y el utillaje. Recordemos que, en la interpretación de este precepto, los tribunales incluyen en la base imponible del IBI el valor de instalaciones (podrán también denominarse maquinarias) que forman parte inseparable del edificio en el que se sitúan; por el contrario, solo quedan fuera de la base imponible del IBI las maquinarias que se encuentran en el edificio pero que tienen un uso independiente del mismo. Sin embargo, la LCI introduce una importante diferencia entre los BICES y los demás bienes inmuebles, cuando establece que en la valoración de los BICES se incluye el valor de la maquinaria instalada en ellos. Así la LCI contiene una regla especial para la valoración de los BICES, recogida en el art. 8.3 LCI: "A efectos de la inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquélla que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas".

La aplicación de estos preceptos a los parques eólicos ha sido analizada especialmente por la SAN de 15 de julio de 2010.

Los recurrentes del caso plantearon la posible inconstitucionalidad del precepto por ir contra el principio de igualdad (dado que en los BICES se grava la maquinaria que queda excluida en otro tipo de bienes).

También alegaban la lesión del principio de capacidad económica, pues el impuesto se aplica a los bienes inmuebles y la regla de valoración de los BICES hace que el IBI se aplique también a la maquinaria, que es bien mueble.

La Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo ya habían respondido estos argumentos en sentencias sobre valoraciones de BICES de otra naturaleza[18]. Así el

[17] SAN de 28 de septiembre de 2010, F. J. 4º: "El hecho de que la STS de 30 de mayo de 2007 un pronunciamiento anulatorio del inciso del artículo 23.2 Grupo A.A.1 del Real Decreto 417/2006 de 7 de abril no implica que deba realizarse por parte del titular de la potestad reglamentaria un pronunciamiento expreso y positivo en orden a la inclusión de los Parques Eólicos dentro de la categoría de bienes inmuebles de características especiales. (…) La sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010 que señala que "la Ley del Catastro Inmobiliario no contiene ninguna referencia expresa a los aerogeneradores de forma individual ni a los parques eólicos, en su conjunto, aunque pueden incluirse en el apartado general de los destinados a la producción de energía eléctrica, si cumplen los requisitos que justifican esta categoría de bienes". No puede hablarse por tanto de que la calificación de los parques eólicos como BICE suponga una aplicación analógica de las normas tributarias". Argumentos reiterados en otras muchas sentencias; por ejemplo, véase SAN 30 de enero de 2012, F. J. 3º.

ISSN 2036-7821

Tribunal Supremo ya había resuelto este punto en varias sentencias referidas a refinerías de petróleo (STS de 1 de febrero de 2002 y otras posteriores): el art. 62.b.1 LRHL trata de gravar toda clase de construcciones en sentido amplio, comprendiendo, "las instalaciones industriales integradas en los complejos correspondientes y en general cuantas otras instalaciones sirvan para satisfacer adecuadamente el uso industrial al que estén adscritas".

El Tribunal Supremo considera coherente la regulación del art. 62.b.1 LRHL con el concepto de bien inmueble recogido en el art. 334.3 del Código civil, según el cual es inmueble: "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" y en el número 5 del mismo artículo: "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".

En otras sentencias posteriores el Tribunal Supremo ha precisado aun más el significado del término <instalaciones> para dilucidar cuáles forman parte de los BICES. Así, en el caso de valoración de una central eléctrica, resuelto por la STS de 23 de febrero de 2011, los recurrentes pretendían que se excluyera de las instalaciones toda maquinaria que formara parte de ellas, basándose en la posibilidad de una diferenciación total entre los elementos que constituyan maquinaria y los que constituyan instalaciones. El Tribunal Supremo rechaza esta pretensión alegando que, en el caso de las instalaciones, también la maquinaria forma parte ellas. Así señala que las instalaciones necesitan tanto de las máquinas como del utillaje y no es posible la existencia de instalaciones sin máquinas ni utillaje[19].

De esta forma el Tribunal Supremo reconoce que los BICES son una nueva categoría de bienes inmuebles, en los cuales el tratamiento de la maquinaria difiere del régimen que tiene en el resto de bienes inmuebles, pues los BICES se caracterizan, entre otras cosas, por integrar en ellos instalaciones, de las que también forma parte la maquinaria[20].

---

[18] Cfr. SAN, de 19 de noviembre de 2009, sobre las presas y embalses. Cfr. STS, de 1 de febrero de 2002, sobre refinerías de petróleo.

[19] STS de 23 de febrero de 2011, F. J. 4º: "Según el Diccionario de la Real Academia el término instalación en su segunda acepción significa: "Conjunto de cosas instaladas", lo que demuestra que en el término instalación se comprende algo más que las meras estructuras de algo. Por lo que se refiere a la maquinaria la tercera acepción alude al "mecanismo que da movimiento a un artefacto", lo que está aludiendo a un mecanismo "incorporado" a un artefacto. Con respecto al utillaje se caracteriza por ser el "conjunto de útiles necesarios para una industria". De estas definiciones gramaticales se infiere la idea de que las instalaciones no son ajenas, sino que necesitan, tanto de las máquinas como del utillaje. Conclusión que se opone a la tesis del actor que incompatibiliza las instalaciones, de un lado, con las máquinas y utillaje, de otro, pues no parece posible la existencia de instalaciones sin máquinas y utillaje".

[20] STS de 23 de febrero de 2011, F. J. 5º: "Ya en nuestra sentencia de 30 de junio de 2010, decidiendo la impugnación del Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre afirmábamos: "Es evidente que la concepción de los

ISSN 2036-7821

Sobre estos argumentos, pero referidos a los parques eólicos, la Audiencia Nacional considera (SAN de 15 de julio de 2010, F. J. 8º) que la diferencia de criterios para delimitar los BICES y otros bienes no lesiona los principios constitucionales, pues las situaciones comparadas no son iguales y la inclusión de la maquinaria como parte integrante del inmueble es coherente con el concepto de bienes inmuebles dado por el Código civil.

De esta manera la Audiencia Nacional concluye, en la sentencia de 15 de julio de 2010 –aunque sin hacerlo totalmente explícito en el texto-, que los dispositivos o elementos de un aerogenerador o un parque eólico constituyen en su conjunto una instalación que forma parte integrante de un bien inmueble de características especiales[21].

En el mismo sentido se expresa, aunque de modo más claro que la Audiencia Nacional, la STSJ Castilla y León, de 15 de marzo de 2011, F. J. 20º.

Analizando los preceptos legales antes transcritos concluye: "El hecho de que sea un conjunto complejo e indivisible para su funcionamiento es lo que le confiere la condición de BICE. La maquinaria es parte constitutiva del inmueble pues sin su existencia no existiría el propio BICE".

Esta sentencia también hace alguna otra observación interesante: sobre el concepto general de bien inmueble "el legislador puede efectuar diferencias o introducir matices a la hora de delimitar el concepto a fines tributarios".

Se indica asimismo que la inclusión de ciertos elementos necesarios para la actividad industrial, en la delimitación de las centrales hidroeléctricas, ya se producía con la normativa anterior a la regulación de los BICES. El TSJ Castilla y León añade, ya en relación con los parques eólicos que: "En este sentido puede precisarse que el legislador ha optado en la actualidad por incluir en el concepto de bien inmueble que nos ocupa, así como en su valoración catastral, no toda maquinaria incluida en este tipo de instalaciones, sino únicamente la esencial e indisolublemente unida a las mismas".

En la aplicación del IBI a las instalaciones de energía renovable se obtienen las siguientes conclusiones:

- Las instalaciones son BICES.
- En la valoración del bien inmueble se incluye la maquinaria que contienen.

BICES establecida en el apartado primero del artículo octavo de la LCI en conexión con lo dispuesto en su apartado tercero: <A efectos de la inscripción de estos inmuebles en el catastro y de su valoración no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquélla que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas>, conforma una nueva categoría con respecto a lo que hasta ahora eran los bienes inmuebles, categoría que incorpora a los mismos la maquinaria que se integra en las instalaciones de esos bienes".

[21] Cabe señalar que los mismos razonamientos fueron seguidos por la Audiencia Nacional en la sentencia de 19 de noviembre de 2009 (F. J. 6º) si bien en este caso referida a las presas y embalses de agua.

ISSN 2036-7821

- Se aplica una tarifa de gravamen más elevada que la que se aplica a los demás bienes inmuebles, rústicos y urbanos.

4. *La calificación en los impuestos sobre la transmisión de los bienes*.
Se deben diferenciar en primer lugar las transmisiones realizadas *inter vivos* de las realizadas *mortis causa*.

4.1. *Transmisiones onerosas*.
Las transmisiones *inter vivos* pueden ser realizadas por empresarios, que están sujetas a Impuesto sobre el valor añadido (IVA), o bien por no empresarios, que están sujetas a Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP).

4.1.1. *IVA*.
En principio todas las trasmisiones de instalaciones de energía renovable están sujetas a IVA y no a ITP, pues siempre las realiza un empresario. El instalador de las estructuras es siempre empresario, a efectos de IVA. Si la transmite posteriormente el propietario de los elementos ya instalados y en funcionamiento, este propietario se considera también siempre empresario porque realiza una actividad productiva.
La calificación de las instalaciones de energía renovable como bienes inmuebles tiene relevancia en varios puntos de la aplicación de este impuesto. El criterio para determinar si se deben calificar como bienes inmuebles a efectos de IVA se contiene en el art. 6 de la Ley 37/1992 del IVA: "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."
En la aplicación de este precepto la Administración española distingue dos posibilidades: las placas solares que pueden ser desmontadas para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original -en cuyo caso no las considera edificaciones- y la transmisión de la totalidad de los elementos que componen un parque solar -caso en que sí les da el tratamiento de edificaciones-.
El criterio para el primer caso se expresa en la contestación a la consulta V0069-09, de fecha 19 de enero de 2009, que se refiere a una entidad mercantil titular de instalaciones solares fotovoltaicas (placas solares) incluidas dentro de un parque solar, titular de un derecho de superficie sobre los terrenos que ocupan y que realiza el mantenimiento y gestión integral de las placas solares.
Una contestación más completa, conteniendo ambos casos, se da en la consulta V0271-12, de fecha 8 de febrero de 2012, según la cual: "Es criterio de este Centro

ISSN 2036-7821

Directivo 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 a 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, y las líneas de conexión de generación, tendrán, conforme al supuesto reproducido, la consideración de edificación." Este criterio se reitera en la contestación a la consulta del contribuyente de 30 de octubre de 2017 (CV 2798-17).

Criterio similar se establece para los aerogeneradores.

En la consulta V1921-09, de 1 de septiembre de 2009 se contesta a una empresa que realiza actividades de intermediación en la compraventa de aerogeneradores usados y también desmontaje cuando el aerogenerador puede reutilizarse o demolición cuando solo puede ser utilizado como chatarra. En ella se dice: "De acuerdo con la doctrina de este Centro directivo (consultas de 16-05-2002, nº 0731-02 y de 30-03-2004, nº 0837-04), los aerogeneradores tienen la consideración de bienes inmuebles. En consecuencia, se pone de manifiesto que los aerogeneradores, que constituyen instalaciones especiales para la producción de electricidad y que se encuentran unidas al terreno donde se cimientan de forma fija constituyen una edificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante lo anterior, los elementos que conforman un aerogenerador una vez desmontado o demolido el mismo, considerados de forma independiente o en su conjunto, no tienen la consideración de bien inmueble ni, consecuentemente, una edificación."

La consideración como inmuebles de los parques eólicos y solares tiene una importante consecuencia en la liquidación del IVA, pues le resulta aplicable la exención a la segunda transmisión del bien inmueble (art. 20.Uno 22 ley de IVA). Esta exención produce la sujeción a ITP. Si bien se puede renunciar a la exención, pagando IVA en vez de ITP. Por el contrario, a la placa solar desmontada, bien mueble, se le aplica siempre IVA, sin posibilidad de exención.

Por otra parte, la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial está exenta de IVA (art. 7.1 ley IVA). Pero en el caso de los parques eólicos o solares la exención no se aplica en caso de trasmisiones solamente de placas solares o aerogeneradores, sino que se precisa la transmisión del conjunto de elementos y servicios comunes del propio parque solar y, asimismo, de un soporte técnico-administrativo suficiente. Este criterio se expresa en las contestaciones de la Dirección General de Tributos de España a consultas de contribuyentes de 19 de enero de 2009 (CV 0069-09) y de 30 de octubre de 2017 (CV 2798-17).

4.1.2. *ITP*.

ISSN 2036-7821

La calificación jurídica de los bienes sujetos a ITP se realiza según lo dispuesto por el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo. Por tanto, se aplican los mismos criterios ya expresados en la aplicación de IBI, por aplicación del Código civil y de la LCI.
Las transmisiones de instalaciones de energía renovable, consideradas como inmuebles, están generalmente sujetas a IVA no están sujetas a ITP. Pero las que quedan sujetas a ITP son las siguientes:

- La segunda transmisión de las instalaciones, cuando no se renuncie la exención de IVA.
- La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial está exenta de IVA y también de ITP. Pero en este caso se grava por ITP la transmisión de inmuebles del patrimonio empresarial (art. 7.5 ley de ITP, Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre).
- La transmisión de acciones de una sociedad está exenta de IVA y de ITP. Pero si el 50% de los bienes de la sociedad son bienes inmuebles, la transmisión de estos bienes, realizada a través de la transmisión de acciones de la sociedad, está gravada por ITP, según el art. 118 de la Ley del mercado de valores (Ley 24/1988 de 24 de julio).

4.2. *Transmisión gratuita*.
La transmisión gratuita de bienes, tanto *mortis causa* como *inter vivos*, está gravada por el Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD).
Para reconocer la existencia de bienes inmuebles, a los efectos de esta ley, se aplican los mismos criterios, ya expresados, del Código civil y de la LCI. Por tanto, los huertos solares y parques eólicos tienen la consideración de bienes inmuebles.
La calificación de estos bienes como inmuebles tiene consecuencias en la determinación del lugar de la donación. En el caso de donaciones de bienes inmuebles, se considera realizada en el territorio de la Comunidad Autónoma donde estén situados. Por tanto, se aplica la normativa de esta Comunidad y se paga en dicha Comunidad.
En caso de donaciones de bienes muebles, la donación se entiende realizada en el lugar de residencia de quien recibe la donación. La aplicación de estos criterios se constata en las contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas de contribuyentes de 30 de octubre de 2017 (CV 2798-17) y de 6 de noviembre de 2018 (CV 2880-18).

ISSN 2036-7821