

LA BASE IMPONIBLE DE LOS PARQUES EÓLICOS EN EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

[Comentario a la STS de 14 de mayo de 2010, rec. núm. 22/2009] *

JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS

Doctor en Derecho. Ponente en el TEAC

Extracto:

LA base imponible de los parques eólicos en el Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, ha sido una cuestión controvertida a nivel jurisprudencial y doctrinal. Concretamente, la inclusión o no en dicha base imponible del coste de la maquinaria y equipos incorporados, lo cual afecta extraordinariamente a la fiscalidad de ese tipo de instalaciones. Cuestión que ha sido resuelta en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010, en sentido favorable a dicha inclusión, lo que incrementará la tributación de las energías renovables.

Palabras clave: impuestos municipales, ICIO y fiscalidad de los parques eólicos.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en *Normacef Fiscal y Contable*, con la referencia NFJ038740.

THE TAX BASE OF WIND FARMS IN THE TAX ON CONSTRUCTION, INSTALLATIONS AND WORKS

[Commentary STS of 14 May 2010, rec. num. 22/2009] *

JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS

Doctor en Derecho. Ponente en el TEAC

Abstract:

THE tax base of wind farms in the municipal tax on Construction, Installations and Works has been a controversial issue at the jurisprudential and doctrinal. Specifically, the inclusion or not in the tax base cost of machinery an equipment, which dramatically affects the taxation of such installations. Issue has been resolved in the Supreme Court ruling of May 14, 2010, which would increase the renewable energy tax.

Keywords: municipal taxes, ICIO and taxation of wind farms.

* Véase el texto íntegro de este sentencia en *Normacef Fiscal y Contable*, con la referencia NFJ038740.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Interpretación de la Administración.
- III. Doctrina legal del Tribunal Supremo.
- IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) somete a gravamen el coste de ejecución material de cualquier construcción, instalación u obra, para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística.

Sin embargo, la interpretación de los conceptos a integrar en la base imponible de dicho impuesto ha sido objeto de controversia ¹, hasta la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 14 de mayo de 2010 (NFJ038740), ya que si estaba claro que el coste de la obra debía incluirse en la base imponible de dicho gravamen, se planteaba la duda de la inclusión en la misma de la maquinaria incorporada a la propia obra.

En efecto, el TS había excluido de la base imponible de dicho impuesto los importes correspondientes a los equipos, máquinas e instalaciones construidos por terceros e incorporados a la propia obra, aunque no el coste de su instalación, en Sentencias de 18 de junio de 1997 ² (NFJ039898) y de 5 de julio de 1999 (NFJ039895).

Sin embargo, en la Sentencia de 5 de octubre de 2004 (NFJ017982), el TS consideró que las instalaciones inseparables de la propia obra e incluidas en el mismo proyecto de ejecución, sí formaban parte de la base imponible del ICIO, ya que no podía establecerse una división simple entre el coste de la obra civil y el coste de las instalaciones.

La reciente sentencia del Alto Tribunal, de 14 de mayo de 2010, relativa al recurso de casación en interés de Ley 22/2009, ha confirmado esta segunda interpretación, al considerar que «forma parte de la base imponible del ICIO..., en el supuesto de instalación de parques eólicos, el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto a la construcción realizada».

II. INTERPRETACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

El ICIO se regula en los artículos 100 a 103 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. El hecho imponible del ICIO está constituido por la realización, dentro del término municipal, «de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición».

¹ ORTEGA MONTORO, R.J., «Los parques solares y eólicos ante el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: la determinación de la base imponible», *Quincena Fiscal*, núm. 9, mayo 2010, págs. 33 a 45.

² En la que se citan las Sentencias del TS de 3 de abril (NFJ004140), 29 de mayo (NFJ004466) y 28 de julio de 1996.

El artículo 102 del mencionado texto refundido regula la base imponible del impuesto señalando que «está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquella. No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material».

El citado artículo, por tanto, determina que la base imponible estará constituida por el coste real y efectivo de una construcción, instalación u obra, es decir, el coste de su ejecución material.

Con relación a esta problemática, concretamente sobre los parques de producción de energía solar, la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a las Consultas n.ºs V1840/07 (NFC027635) y V0203/08 (NFC028616), había incidido en que la base imponible del citado gravamen estaba constituida por el coste de ejecución material tanto de las construcciones como de las instalaciones u obras.

En dichas consultas relativas a la inclusión a efectos de tributación de la maquinaria e instalaciones, el citado órgano directivo concluía que dichos elementos formaban parte de la base imponible del ICIO, en el caso de que los citados equipos fueran incorporados como elementos estables y configuradores de un establecimiento permanente, el cual requiere el otorgamiento de una licencia de obras o urbanística.

Por lo que, en los parques de energía eólica o solar, los aerogeneradores y placas solares al integrarse en la central energética y constituir elementos inseparables de la misma y esenciales en su funcionamiento, ya que sin ellos no puede obtenerse la energía pretendida, forman parte de la base imponible de dicho gravamen.

En resumen, para la Administración los parques de energía eólica o solar son unas instalaciones con singularidad propia, de manera que en la base del citado impuesto ha de incluirse no solo el coste de la obra, sino además el coste de los elementos inseparables de la obra y que carecen de singularidad propia respecto a la construcción realizada; los cuales, han de incluirse en el proyecto para el que se solicitó la licencia de obras o urbanística, y constituyen un elemento indispensable para el cumplimiento de la función que realizan dichos parques.

Por lo que, los equipos necesarios para la producción de energía eléctrica a partir del viento (aerogeneradores) o para la captación de energía solar y su transformación en energía eléctrica (módulos fotovoltaicos), al ser elementos indispensables para el funcionamiento de un parque eólico o solar, ya que sin ellos dichos parques no pueden cumplir su finalidad que es la producción de energía eléctrica, su coste para la Administración forma parte de la base imponible del citado gravamen, como parte integrante del coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.

En definitiva, para la DGT son dos los requisitos para la incorporación de los equipos en la base imponible del ICIO, que queden incorporados con carácter permanente y que sean esenciales para la finalidad del proyecto para el que se solicitó la licencia.

III. DOCTRINA LEGAL DEL TRIBUNAL SUPREMO

La jurisprudencia del TS había ido delimitando el concepto de coste real y efectivo a integrar en la base imponible del ICIO, al señalar que no estaría constituido por todos los gastos efectuados por el dueño de la obra, sino por el presupuesto de ejecución material de la construcción, instalación u obra, quedando excluidos, los gastos ajenos al estricto concepto de obra civil, como los gastos generales, el beneficio industrial y los honorarios técnicos (de redacción del proyecto o de la dirección de la obra), ya que la dirección de la obra y los gastos referentes al estudio relativo a la seguridad e higiene en el trabajo eran ajenos a dicho concepto. Sentencias del TS, de 24 de mayo (NFJ009462), 5 y 24 de julio de 1999 (SSTS 4769/1999 y 5420/1999), y de 15 de abril de 2000 (NFJ013143), entre otras. Interpretación que fue introducida en la normativa del impuesto a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

No obstante, quedaba la duda de si la maquinaria incorporada a la obra formaba parte de dicha base imponible, ya que el TS había excluido de la misma el valor de los equipos, máquinas e instalaciones construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella, aunque debía incluirse el coste de instalación, de acuerdo a la jurisprudencia recaída en las Sentencias del TS de 18 de junio de 1997 (NFJ039898); en las que se cita las Sentencias de 3 de abril, 29 de mayo y 28 de junio de 1996, y de 5 de julio de 1999 (NFJ039895).

Sin embargo, ya el TS había ido matizando la anterior interpretación, en Sentencias de 16 y 18 de enero de 1995 (SSTS 8228/1995; 8246/1995), al incidir en que el ICIO somete a gravamen toda construcción, instalación y obra para cuya realización se exija la correspondiente licencia de obras, incluyendo en las mismas las instalaciones correspondientes a fontanería, electricidad, etc., al ser elementos *esenciales* de la propia obra y que deben figurar en el mismo proyecto que sirvió de base para obtener la correspondiente licencia.

Esta última doctrina fue desarrollada en la Sentencia del TS de 15 de marzo de 1995 (NFJ039877), al señalar que no cabe distinguir entre el coste de la obra civil y el coste de las instalaciones, sino que la base imponible del ICIO estaría formada por el coste de la obra civil y el coste de las instalaciones, para cuya realización debe obtenerse la correspondiente licencia, y además, *con independencia de la naturaleza fija o removible de las instalaciones*.

La Sentencia del TS, de 21 de junio de 1999 (STS 4363/1999), profundizó en esa misma línea jurisprudencial, al señalar que las instalaciones, para formar parte de la base imponible de dicho gravamen, lo fundamental es que constituyan *elementos inseparables de la obra*. Conclusión ratificada en la Sentencia del Alto Tribunal de 5 de octubre de 2004 (NFJ017982), al señalar los dos requisitos esenciales para la inclusión de las instalaciones en la base imponible del ICIO: que las instalaciones sean inseparables de la obra y que figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras³.

Por tanto, para el TS habría que distinguir entre los equipos, maquinaria e instalaciones, construidos por terceros e incorporados a la obra, y que figuran en el proyecto que sirvió de base para obtener la licencia que sean inseparables de la obra, los cuales forman parte de la base imponible de dicho

³ CATALÁN SENDER, J., «Algunas consideraciones sobre la exclusión de las instalaciones de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones», *Tributos Locales*, núm. 7, mayo 2001, págs. 105-206.

gravamen, del resto de elementos del proyecto. Es decir, aquellos que no forman parte del proyecto, o que no constituyen un elemento indispensable para el funcionamiento de la instalación, los cuales son excluidos de la base del impuesto.

Interpretación que ha ratificado el TS en la Sentencia comentada, de 14 de mayo de 2010, al indicar que las instalaciones que se incorporan a una obra como elementos técnicos inseparables de la propia obra e integrantes del proyecto para el que se solicita la licencia de obras o urbanística, forman parte de la base imponible del ICIO. Únicamente quedan fuera de dicha base imponible, por tanto, el coste de la maquinaria e instalaciones mecánicas construidas por terceros fuera de la obra e incorporadas a la misma, que no constituyan elementos inseparables de la propia obra y que, por sí mismas, tampoco necesiten licencia de obras o urbanística. Salvo el *coste de instalación* de ese tipo de maquinaria y equipos que sí forma parte de dicha base.

Para llegar a dicha conclusión, el TS parte de la naturaleza de los parques eólicos, donde los elementos fundamentales que los componen son inseparables de la obra, se incorporan con carácter permanente a la instalación como conjunto constructivo y no constituyen equipos susceptibles de funcionamiento autónomo, y que al mismo tiempo no requieren la solicitud de licencia urbanística.

En ese sentido, la legislación autonómica define los parques eólicos como los establecimientos de producción de energía eléctrica a partir de la eólica, formados por aerogeneradores interconectados mediante sus propias redes, y que comparten instalaciones comunes con objeto de cumplir su función. De forma que, dichos aerogeneradores y el resto de equipos necesarios para el funcionamiento de los parques eólicos forman parte esencial para el cumplimiento del objetivo a que están destinados dichos parques, que constituyen un conjunto indivisible.

Esta interpretación de los parques eólicos como un conjunto organizado de elementos afectados al cumplimiento de un objetivo, aparecería confirmada por el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (LCI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, al considerar que «los bienes 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 configuran a efectos catastrales como un único bien inmueble». De modo que los equipos, maquinaria e instalaciones forman parte indisoluble de dichos bienes y de su valor, por lo que de conformidad a dicho concepto, el apartado 3 del citado artículo 8 señala que «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 aquella que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas»⁴.

La LCI incluye a los parques eólicos entre los bienes de características especiales destinados a la producción de energía eléctrica en su artículo 8.2 a); sin embargo, dichos parques no aparecen señalados en el Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales, ya que entre los bienes de características especiales destinados a la producción de energía eléctrica solamente menciona las centrales térmicas (de carbón; de tipo diésel, fuel y fuel-gas; y las de ciclo combinado)⁵. No obstan-

⁴ Modificado por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

⁵ Artículo 8 del Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre.

te, no dejan de ser los parques eólicos una instalación para la producción de energía eléctrica, en este caso mediante energías renovables. En ese sentido, el profesor CHECA ⁶ incide en que los parques de energía solar tienen la consideración de bienes inmuebles de características especiales, lo que le dota al conjunto de un carácter unitario, formado por los distintos componentes indispensables para su funcionamiento, por lo que el valor de la maquinaria integrada en este tipo de instalaciones debe incluirse a la hora de fijación del valor catastral de estas, a tenor de lo señalado en el citado artículo 8.3 de la LCI. Y, dada la vinculación existente para dicho autor entre dicho valor catastral y los impuestos locales, debería incluirse en la base imponible del ICIO el valor de dicha maquinaria así como el resto de elementos necesarios para el funcionamiento de dichos parques.

No obstante, debe indicarse con relación a este punto, que el hecho imponible del ICIO es la realización de cualquier construcción, instalación u obra ⁷, mientras que en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) lo constituye la titularidad de bienes inmuebles. E igualmente la base imponible del primer gravamen está constituida por el coste de ejecución material de una construcción, instalación u obra, mientras que en el IBI por el valor catastral. Por lo que la consideración como un bien inmueble de características especiales en la LCI, no debería influir decisivamente a la hora de determinar la base imponible del ICIO. En ese sentido, MARTÍN SAMANIEGO ⁸ alude a que dadas las diferencias entre los hechos imponibles de ambos impuestos, no puede aludirse a la base imponible del IBI para la inclusión de las instalaciones incorporadas a los parques de energías renovables en la base imponible del ICIO.

De ahí que, el TS en la sentencia comentada se limita a enunciar el apartado 3 del artículo 8 de la LCI, pero sin basarse en su contenido a la hora de fundamentar su fallo, aunque sigue el hilo argumental manifestado en las consultas de la DGT, antes citadas, considerando, en primer lugar, que los parques eólicos constituyen una instalación en conjunto, donde alguno de sus elementos son inseparables de ese todo para el cumplimiento del objetivo pretendido, la producción de energía eléctrica.

Por otra parte, siguiendo la argumentación del Alto Tribunal, los parques eólicos están sometidos a la normativa general urbanística, y su instalación requiere la oportuna licencia de obras. En efecto, los proyectos de energías renovables deben obtener, con carácter previo, los correspondientes permisos urbanísticos, tanto autonómicos como locales. Así el artículo 28.3 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, señala que la autorización de instalaciones que utilicen energías renovables requieren la autorización de la correspondiente Administración autonómica, concretamente aquellas cuya potencia instalada sea inferior a 50 MW ⁹, sin perjuicio de las autorizaciones relativas a la legislación relativa a la ordenación del territorio y del medio ambiente.

Por lo que, a parte de la autorización general de la comunidad autónoma para el establecimiento de estas instalaciones, las cuales han dictado su propia normativa para racionalizar dicho establecimiento, también se requieren los correspondientes permisos urbanísticos, al localizarse los parques eólicos en suelo rústico.

⁶ CHECA GONZÁLEZ, C, «Sobre la inclusión de los equipos necesarios para la captación de energía en los parques solares, a efectos de la base imponible del ICIO», *Impuestos*, núm. 4, tomo I, 2010.

⁷ Artículo 100.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

⁸ MARTÍN SAMANIEGO, V.C., «Algunas cuestiones fiscales relativas a los parques de instalaciones fotovoltaicas», *Revista de Derecho de Extremadura*, núm. 4, 2009, pág. 303.

⁹ Las de potencia superior a 50 MW corresponde al Estado, artículo 21 de la Ley 54/1997.

Así, el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo, señala en el artículo 13 respecto a la utilización del suelo rústico que «los terrenos que se encuentren en el suelo rural se utilizarán de conformidad con su naturaleza, debiendo dedicarse, dentro de los límites que dispongan las leyes y la ordenación territorial y urbanística, al uso agrícola, ganadero, forestal, cinegético o cualquier otro vinculado a la utilización racional de los recursos naturales. Con carácter excepcional y por el procedimiento y con las condiciones previstas en la legislación de ordenación territorial y urbanística, podrán legitimarse actos y usos específicos que sean de interés público o social por su contribución a la ordenación y el desarrollo rurales o porque hayan de emplazarse en el medio rural». Esta excepción determina que cada legislación urbanística autonómica haya determinado una autorización especial por el órgano urbanístico competente de la comunidad autónoma para la construcción de instalaciones de energías renovables en suelo no urbanizable.

Finalmente, una vez obtenida la autorización general y urbanística de los órganos autonómicos, es necesario la licencia municipal de obras del correspondiente ayuntamiento, a través de la cual los ayuntamientos verifican si el proyecto de instalación se ajusta a las determinaciones urbanísticas¹⁰, para lo que se tendrán en cuenta las normas urbanísticas que sean de aplicación directa, con el fin de conseguir una armonización de las construcciones de la zona en que se va a proceder a la instalación del parque eólico.

Por lo que, los elementos integrantes de los parques eólicos forman parte del proyecto para el que se solicita la licencia urbanística o de obras.

En definitiva, el TS se basa en la normativa autonómica que define este tipo de instalaciones y en la legislación urbanística, para señalar, que las instalaciones que incorporan elementos estables y configuradores de una instalación permanente (no de un montaje sustituible) y dentro de una estructura determinada, en ese caso una central eólica, que requiere el necesario otorgamiento de una licencia de obras (aparte de las autorizaciones especiales), forman parte de la base imponible del ICIO. Es decir, forman parte de dicha base el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía eólica.

En resumen, los equipos, la maquinaria y las instalaciones de los parques eólicos necesarios para la producción de energía eléctrica forman parte de ese tipo de establecimientos, sin que pueda considerarse como que tengan singularidad propia, debiendo formar parte del proyecto para el que se solicita la licencia de obras, por lo que su coste forma parte de la base imponible del ICIO.

IV. CONCLUSIONES

Había dudas a la hora de interpretar los elementos a integrar en la base imponible del ICIO, ya que si el hecho imponible de este gravamen está constituido por la realización de cualquier instalación (construcción u obra), para la que se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística, la jurisprudencia, sobre todo de determinados Tribunales Superiores de Justicia, había interpretado que dicha base imponible estaría formada por el coste de ejecución material de la obra y el coste de instalación de la maquinaria incorporada.

¹⁰ En desarrollo del artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, el cual señala los criterios básicos de utilización del suelo.

Podría, por tanto, interpretarse con relación a los parques eólicos, que la base imponible del citado impuesto estaría formada por el coste real y efectivo de la construcción (u obra), el coste de ejecución material, así como el coste de instalación de la maquinaria construida por terceros e incorporada a dichos parques, ya que con relación a dicha maquinaria (construida por terceros) no existe coste de ejecución material, sino únicamente el coste de instalación.

Sin embargo en los parques eólicos, el hecho imponible del ICIO es la realización de la instalación, que está constituida fundamentalmente con la incorporación de forma permanente a este tipo de parques de la maquinaria y equipos indispensables para su funcionamiento, donde el coste de la obra civil es mínimo con relación al valor del conjunto del proyecto, a efectos del ICIO.

Por lo que la base imponible, constituida por la valoración de la capacidad contributiva manifestada con la realización del hecho imponible, debería incluir el coste de la maquinaria y equipos indispensables para su funcionamiento.

Por otra parte, los parques eólicos constituyen una construcción, levantada o erigida sobre un terreno, a la que se han incorporado unos equipos indispensables para su funcionamiento, formando una instalación que en conjunto requiere la correspondiente licencia urbanística o de obras. Por lo que, dada la particularidad de este tipo de instalaciones, la base imponible no solamente está formada por la construcción, sino por los elementos instalados e incorporados a la obra con carácter permanente e indispensables para el cumplimiento de la finalidad del conjunto del proyecto.

La Sentencia del TS de 14 de mayo de 2010 ha disipado definitivamente las dudas relativas a los elementos a integrar en la base imponible de los parques eólicos, ya que todos los elementos necesarios para el funcionamiento de dichos parques han de integrarse en la citada base.

La citada sentencia se refiere exclusivamente a los parques eólicos, aunque no existiría inconveniente alguno en la aplicación de la doctrina emanada de la citada sentencia a los parques de energía solar. El propio TS, en la Sentencia de 25 de marzo de 1995, hace hincapié en la inclusión de las instalaciones necesarias para la producción de energía, con independencia de la naturaleza fija o removible de dichas instalaciones; si se han incorporado a dichos parques de forma más o menos permanente. Por lo que las placas fotovoltaicas, aunque son removibles, forman parte de la base imponible del citado gravamen, al igual que el resto de equipos necesarios para la producción de energía eléctrica en los parques de energía solar.

No obstante, esta interpretación puede afectar a la expansión del sector de las energías renovables ¹¹, impulsadas por importantes tipos de incentivos de las Administraciones públicas, sobre todo a la eólica que no puede beneficiarse de la deducción prevista en el artículo 39.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ¹², al mismo tiempo que incrementar los ingresos de los pequeños núcleos rurales, afectados por la despoblación y la falta de servicios.

¹¹ GUTIÉRREZ LUOSA, M., «Deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades» en la obra *El Impuesto sobre Sociedades*, Dir. RODRÍGUEZ ODARZA, J.A., Ed. Thomson, Civitas, Cizur menor, Navarra, 2006

¹² CARBAJO VASCO, D., «La deducción por inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, 9/2009, págs. 21 a 44.