

REFLEXIONES SOBRE LA CALIFICACIÓN CIVIL Y LA TRIBUTACIÓN DE LAS INSTALACIONES SOLARES FOTOVOLTAICAS Y AEROGENERADORES EN LOS IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO DE BIENES

JOAQUÍN MARTÍNEZ DEL FRESNO

*Licenciado en Derecho
Funcionario del Cuerpo Superior de Administradores,
Gestión Financiera. Junta de Andalucía*

Extracto:

LA creciente importancia que están adquiriendo los modos de generación ecológica de energía eléctrica, y más concretamente la derivada de las fuentes solares y eólicas, motivaron la elaboración de este artículo que se centra en la calificación de la naturaleza mobiliaria o inmobiliaria de los aerogeneradores y de las células fotovoltaicas y de su inscripción registral, la tributación por los Impuestos sobre el Valor Añadido y de las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de Actos Jurídicos Documentados, y una breve reflexión acerca de la posibilidad de crear una exacción fiscal por la obtención de dicha energía motivada por los efectos precisamente medioambientales que provoca la instalación de un parque eólico o solar.

Palabras clave: tributación, inmuebles, aerogeneradores, células fotovoltaicas y huertos solares.

Sumario

1. Introducción.
2. Naturaleza.
 - 2.1. Bienes muebles o inmuebles.
 - 2.2. Tipo de bien inmueble.
 - 2.3. Formalización del contrato e inscripción registral.
3. La tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - 3.1. Introducción.
 - 3.2. Constitución y transmisión de las instalaciones eólicas o solares.
 - 3.3. Venta de la electricidad producida y autoconsumo.
4. Una posible regulación impositiva.

1. INTRODUCCIÓN

La creciente implantación de las energías renovables en nuestro país plantea dudas que se deben resolver a fin de ajustar su desarrollo en el marco legal vigente.

Obviando cuestiones meramente técnicas en cuanto a su funcionamiento, explicaremos brevemente en qué consiste cada una de ellas.

La energía eólica es aquella generada por el viento, transformando la energía cinética procedente de las corrientes de aire. Las hélices se insertan en un eje central y este a su vez se conecta con un multiplicador, que acelera la velocidad alrededor de sesenta veces. Un transformador convierte los giros de las palas en electricidad dirigida a un convertidor a través de un cable, y de allí a la red eléctrica.

Las células fotovoltaicas producen electricidad mediante paneles con dispositivos semiconductores que reaccionan a la radiación solar. Cada placa transforma la energía solar en eléctrica a razón de entre 0,4 y 0,5 voltios, conectándose a un regulador que impide que las baterías, que acumulan la energía para momento de baja o nula exposición solar, reciban más carga cuando lleguen a un nivel del cien por cien.

Finalmente, y con relación a las energías renovables que van a ser objeto de este artículo, nos encontramos con la energía termosolar. Mediante un ciclo termodinámico, concentra la energía solar mediante espejos para producir vapor capaz de mover una turbina. Se pueden presentar como alineaciones de espejos curvos o parabólicos o como un círculo de espejos que concentran el calor del sol en una torre central. Las parabólicas concentran la energía en un motor stirling que transforma la radiación en electricidad. En los espejos curvos o parabólicos, el fluido que circula por los tubos se calienta entre cuatrocientos y quinientos grados y al llegar a un intercambiador con agua, se genera el vapor suficiente para mover una turbina, cuyo movimiento es transformado en electricidad en un generador, volcándola a la red eléctrica.

En este artículo se van a exponer dos aspectos fundamentales relacionados con estos tipos de «energías verdes»:

- La naturaleza mobiliaria o inmobiliaria de los denominados «parques eólicos» y de las «huertas solares».
- La tributación de la transmisión de las instalaciones solares fotovoltaicas o termosolares y de los parques eólicos, así como del aprovechamiento doméstico para autoconsumo o venta de la electricidad generada.

2. NATURALEZA

2.1. Bienes muebles o inmuebles.

Los artículos 334 y 335 del Código Civil clasifican los bienes en inmuebles y muebles, respectivamente.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 334, «son bienes inmuebles:

1. Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.
2. (...)
3. 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.
4. (...)».

La definición de los bienes muebles se hace por exclusión con respecto a cuáles son inmuebles. Así, el artículo 335 del mismo Código, dice que «se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en general todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos».

Cierto es que algunos bienes que inicialmente se calificarían como muebles mutarían su condición al incorporarse a un inmueble por naturaleza, pasando a ser complementarios o accesorios al mismo.

La instalación de un «huerto solar» o de un parque eólico requiere per se de una previa infraestructura en la que se asiente cada aparato generador de electricidad. Dichos materiales quedan integrados en la central eléctrica y son esenciales para su existencia.

De forma que su suerte va directamente ligada a la del aparato en el que se instala. Por lo tanto, la justificación de la base o cimentación desaparecería. Siguiendo este razonamiento, los aerogeneradores y las células fotovoltaicas o termosolares quedarían fácilmente clasificados como bienes inmuebles, de acuerdo con lo previsto en el artículo 335, interpretado a sensu contrario. Es decir, al producir menoscabo en la cosa inmueble a la que estaba unido, no se reputaría como bien mueble. Tal y como explica el catedrático LASARTE ÁLVAREZ, «no basta con la unión permanente o fija, sino que al mismo tiempo es necesaria una verdadera "incorporación" en sentido propio que impida una eventual separación sin daño o menoscabo, sea para el propio inmueble, sea para el bien mueble que ha sido unido a él».

2.2. Tipo de bien inmueble.

Una vez que pudiera parecer aclarada la naturaleza inmobiliaria de cada aparato, el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Cata-

tro Inmobiliario, distingue, «a los exclusivos efectos catastrales», en el apartado 4.º del artículo 6 entre bienes inmuebles de carácter rústico, urbano y de características especiales.

Los artículos 6 a 8 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, definen los bienes inmuebles a efectos catastrales. Concretamente, el artículo 8, se refiere a los bienes inmuebles de características especiales como aquellos que «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».

«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) (...)
- (...)

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.»

Dicho lo cual, parece que los aerogeneradores y las células solares fotovoltaicas que requieren un soporte físico unido con vocación permanente al suelo o construcción han de ser considerados como inmuebles.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), y con base en lo dispuesto en los apartados Uno y Dos del artículo 6 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, es interesante analizar brevemente la contestación dada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda a la Consulta Vinculante V0069-09, de 19 de enero de 2009 (NFC031713). La entidad consultante había adquirido un número de instalaciones solares fotovoltaicas incluidas dentro de las que conforman un parque solar. En la contestación a dicha consulta, podemos extraer el siguiente texto:

«En este sentido, en la documentación aportada con el texto de la consulta se establece que los elementos comunes del parque solar pertenecen de forma conjunta a todos los comuneros de la Sociedad civil particular constituida por todos los titulares de plantas solares del parque solar. Los elementos transmitidos no pueden, por tanto, funcionar de una forma autónoma e independiente sin estas instalaciones comunes, ni sin los servicios comunes que provee a los comuneros la propia sociedad civil particular. Las **placas solares** transmitidas, **conjuntamente con la subrogación en los contratos de mantenimiento y gestión integral** constituyen una serie de activos corporales e incorporeales de la totalidad del parque solar considerado este último como la verdadera unidad económica autónoma constituida por todos los elementos que la integran pertenecientes a distintos propietarios y los elementos comunes necesarios para su funcionamiento (...).

«De acuerdo con la información disponible, las placas solares pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto de las mismas a fin de que eventualmente se ubiquen en un lugar diferente de su emplazamiento original. En estas circunstancias, dichas placas solares no tendrán la consideración de edificación a efectos del Impuesto.»

¿Significa que la interpretación que hace la mencionada Consulta es contraria a lo expuesto hasta ahora? No necesariamente. Tan solo los excluye de la calificación de «edificaciones» que hace el citado artículo 6. Es evidente que no todos los inmuebles son edificaciones, aunque sí es cierto que todas las edificaciones gozan de la naturaleza de inmueble. Pero el hecho de que se fundamente en el carácter de desmontable sin menoscabar su naturaleza, hace que quizá surgieran dudas acerca de su naturaleza. A mi entender, y siguiendo la línea interpretativa del catedrático LASARTE ÁLVAREZ, es factible realizar todas las operaciones de desmontaje sin que las placas solares o los aerogeneradores sufran perjuicio o quebranto, pero la infraestructura que queda adherida al suelo así como los montajes precisos para volcar la electricidad producida en la Red Eléctrica Española perderían su esencia y justificación. Esto creo que es más claro en el supuesto de instalaciones eólicas o solares de cierta envergadura, por lo que en estos casos, las placas solares y los aerogeneradores habrían de ser considerados como inmuebles.

Más difuso queda el supuesto de instalaciones domésticas, en las que la inversión a realizar por la familia propietaria o por la comunidad de propietarios puede que sea mínima y no provoque menoscabo alguno en el inmueble al que esté incorporado, por lo que ello, unido al carácter desmontable de la instalación, supondría que se pudiera calificar como bien de naturaleza mobiliaria.

Por lo tanto, y a modo de conclusión, dado que se tratarían de bienes inmuebles por incorporación, la verdadera naturaleza del bien dependería de las obras e infraestructuras previas que se hubieran ejecutado para su puesta en funcionamiento y del menoscabo que pudiera causar su desinstalación en la infraestructura creada al respecto.

2.3. Formalización del contrato e inscripción registral.

La formalización del contrato celebrado entre el titular del terreno en el que se va a instalar la explotación y la empresa energética en cuestión y el tipo de contrato que se celebra entre las partes van a ser objeto del análisis principal en este apartado.

Examinada la práctica habitual, se contemplan básicamente tres tipos de contratos:

- Contrato de cesión en arrendamiento por el cual el propietario de la finca cede en arrendamiento durante un período limitado de tiempo la misma para que la empresa arrendataria la destine a la instalación de un huerto solar fotovoltaico o un parque eólico.
- Contrato por el cual se constituye un derecho real atípico para instalar y explotar un parque eólico o «huerto solar».

- Adquisición de la empresa explotadora de la finca en la que van a establecer el parque eólico o solar.

Con respecto al primero, se suele establecer una duración del contrato prolongada y una cuantía mensual con las actualizaciones que pacten los celebrantes.

En el caso de que se formalice como derecho real atípico, la retribución se suele establecer en función de los ingresos, brutos o netos, producidos anualmente por los generadores de electricidad. Ello conlleva una cierta problemática a la hora de fijar la base imponible a efectos impositivos que posteriormente analizaremos.

Ambas posibilidades son inscritas en el registro como arrendamiento o derecho real atípico vinculado a la finca arrendada, transcribiendo el contenido del contrato.

Sin embargo, resulta muy interesante comprobar como, si hemos llegado a la factible conclusión de que tanto los aerogeneradores como las células fotovoltaicas son bienes inmuebles, no se inscriben como tales en el Registro de la Propiedad sin que en consecuencia se les asigne inscripción catastral. De forma que, *erga omnes*, no reza ni la existencia ni el número de instalaciones generadoras de electricidad, tan solo un contrato de arrendamiento o la constitución de un derecho real atípico en el que se indica que se prevé la construcción e instalación de las mismas.

Por otro lado, y con respecto a las obras previas a la instalación de un parque solar o eólico, y como con cualquier obra, no existe obligación de formalizar la declaración de obra nueva. Supone que no existe constancia documental ni registral de su verdadera existencia ni del número. Sin embargo, y siempre que la empresa explotadora necesitara recurrir a una entidad de crédito para financiarla, en tal caso sí será preciso realizar dicha declaración por cuanto que la entidad prestataria así lo exigirá. Si así se hiciera, se abriría el camino para poder inscribir cada aparato en el Registro de la Propiedad.

También podemos plantear otro supuesto de hecho, cual es el de la empresa explotadora de unos aerogeneradores y que es también propietaria del terreno en el que se establecen. Si dicha empresa decide enajenarlos, ¿qué transmite? Registralmente lo más probable es que solo conste la finca matriz, es decir, el suelo, pero nada más, salvo que hubiera hecho declaración de obra nueva.

A los meros efectos de valorar el objeto de la venta, registralmente solo reizará una parcela pero no la construcción hecha para instalar los «molinos» o células fotovoltaicas ni estos mismos. El único reflejo registral será la mera transcripción del contrato en el que se describe el destino o explotación que se va a ejercitar sobre la finca. Sin embargo, es congruente imaginar que el adquirente querrá tener una idea fidedigna de lo que adquiere, tanto a los efectos de constancia registral, como a la hora de cuantificar el impuesto que hubiera de abonar que, entre otros, sería el de Actos Jurídicos Documentados (en adelante AJD). Es más, y retomando lo indicado anteriormente, si para dicha adquisición recurre a la financiación ajena de una entidad bancaria, las garantías que esta le exigirá serán máximas, sin perjuicio de que se encargue una tasación pericial a los meros efectos bancarios. En definitiva, nos encontraríamos en una situación en la que quizá sería muy conveniente y, al propio tiempo muy interesante, regularizar la realidad física con la registral.

3. LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

3.1. Introducción.

Para la delimitación en la tributación por los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y el IVA resulta decisiva la regulación prevista por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Dos son los aspectos que vamos a analizar:

- Las operaciones relacionadas con la transmisión de los parques eólicos o solares.
- La generación de electricidad renovable producida por empresas o por particulares o comunidades de propietarios.

En ambos supuestos, y a fin de dilucidar la tributación por IVA, conviene recordar lo dispuesto en los artículos 5 y 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en la que se fija el concepto de empresario o profesional y de entrega de bienes.

El artículo 5 define al empresario o profesional:

«Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención con-

firmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b, c y d del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA.

(...))»

En este sentido, la cuestión reside en calificar al sujeto pasivo que efectúa la explotación de un parque eólico o un «huerto solar». Visto el citado artículo, es sujeto pasivo del impuesto por cuanto que su actividad es empresarial, cual es la generación de electricidad con la cual se lucra.

En segundo lugar, hay que analizar si la producción de energía eléctrica tiene la consideración de entrega de bienes, prestación de servicios o ninguna de ellas. El número Uno del artículo 8 de la Ley del IVA dice que «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».

No cabe duda que la producción de energía se considera bien corporal, por lo que se trataría de una entrega de bienes.

Por lo tanto, la explotación tributa indudablemente por IVA, cuestión sobre la que nunca había cabido duda.

Asimismo, y en el supuesto en el que el concesionario de la explotación eléctrica decidiera transmitir, por ejemplo, un aerogenerador, al estar afecto a la explotación empresarial, su tributación estaría sujeta y no exenta al IVA.

Esta aclaración es necesaria para comprender el razonamiento que a continuación se expone.

3.2. Constitución y transmisión de las instalaciones eólicas o solares.

Muchas son las alternativas que se nos ofrecen en un campo que está en plena expansión. Vamos a intentar tratar alguno de los casos más frecuentes que se nos pueden plantear.

En el supuesto en el que el titular del bien o explotación decidiera transmitirlo individual o conjuntamente con el inmueble al que esté unido (por cuanto que, como hemos dicho, se reputaría como inmueble), al haber estado afecto a una actividad económica (y haya sido o no declarada como tal por el sujeto pasivo), debería repercutir el IVA correspondiente a la venta de dicho elemento.

Por lo tanto, y en cualquiera de las posibles transmisiones de elementos generadores de electricidad expuestas, la tributación correspondería al IVA por razón de la condición de sujeto pasivo que tiene y por tratarse de una entrega de bienes afectos a una actividad empresarial, aun cuando no se hubiese declarado. La sujeción y no exención al IVA implica la incompatibilidad con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante TPO) del Real Decreto Legislativo 1/1993,

de 24 de septiembre ¹, por lo que a priori la discusión acerca de la naturaleza mobiliaria o inmobiliaria de los elementos generadores quedaría desvirtuada, a los efectos fiscales relacionados con este último impuesto. Pero si está claro que la operación tributa por IVA, la pregunta que nos podemos hacer es si está sujeto a la cuota gradual de la modalidad de AJD.

El apartado segundo del artículo 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, señala las condiciones que se han de dar para que tributen por dicha modalidad las primeras copias de escrituras y actas notariales:

- Que tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Que contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles
- Que no esté sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a TPO u Operaciones Societarias.

En este caso, nos volvemos a topar con el problema existente de la inscripción registral o no de las instalaciones generadoras de electricidad. Es evidente que si no está inscrito o no se va a inscribir, no tributará por AJD por faltar este requisito.

Otra posibilidad es que, tal y como hemos visto con anterioridad, la forma jurídica que adoptara la instalación de dicha explotación fuera a través de un contrato de arrendamiento. Al tratarse de una operación en la que al menos una de las partes tiene la condición de empresario y profesional, es preciso que nos remitamos a lo dispuesto en la letra a) del apartado 23.º del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 diciembre, del IVA, en el que se reconoce la exención al arrendamiento de terrenos. Como sabemos, las relaciones entre el IVA y TPO son complejas. El artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, señala que «no obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Es decir, los contratos de arrendamientos tributarán como TPO, siéndole de aplicación la tabla prevista en el 12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, si la Comunidad Autónoma en la que se haya devengado el impuesto no ha hecho uso de la facultad de aprobar una tarifa propia.

¹ Según el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, «no estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

También se celebran estos contratos bajo la forma de un derecho real atípico. En estos supuestos, el precio se suele establecer por un porcentaje de los ingresos que produzcan las empresas explotadoras. Al intervenir un empresario profesional en la operación, esta queda sujeta y no exenta a IVA. La cuestión vuelve a ser su tributación por AJD. El precio es indeterminado, por cuanto el cedente del derecho real atípico percibirá una remuneración indeterminada a la firma del contrato, siendo cuantificable al final de cada período que hubieran establecido y en función de los kilowatios producidos. La dificultad en la fijación de la base imponible requerirá la presentación de una autoliquidación periódica o/y la diligencia debida de la Administración en controlar cuáles han sido los criterios que han servido para determinar la base a efectos del Impuesto en la modalidad de AJD.

3.3. Venta de la electricidad producida y autoconsumo.

Como hemos dicho, no existen dudas de que las empresas dedicadas a la producción de electricidad realizan una actividad empresarial por la cual repercuten el IVA por cada kilowatio vendido al precio que marque la regulación del Sector Eléctrico.

Sin necesidad de ser exhaustivos, podemos plantear otros supuestos ahora habituales:

- Instalación por un particular en su vivienda o por una comunidad de propietarios de un pequeño aerogenerador o de una célula fotovoltaica de producción de energía eléctrica.
- Cesión del derecho de uso de una azotea de un particular o de una comunidad de propietarios a una empresa instaladora y explotadora de placas solares fotovoltaicas.
- Instalación de una placa solar para disponer de agua caliente sanitaria.

A su vez, la actividad que pueden realizar se podría clasificar en:

- Explotación de los ya citados medios de generación de electricidad para uso propio.
- Explotación para la venta de la energía producida a una empresa eléctrica.

Resulta conveniente recordar parte de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 37/1992, del IVA:

«Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- a) (...)
- b) (...)
- c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.
- d) (...)

(...)

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra solo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b, c y d del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

De la lectura de este artículo, la producción de energía eléctrica por un particular para su propio autoconsumo no constituiría una actividad empresarial por cuanto que no realiza entrega de bienes por la explotación de un bien corporal como lo es la energía.

Tampoco podríamos pensar que se da dicha entrega de bienes en el caso en el que la instalación de las placas solares la realice la comunidad de propietarios para provecho y beneficio exclusivo de sus comuneros.

Pero si en ambos casos, el particular o la comunidad de propietarios vendiera a terceros parte de lo generado, sí estarían efectuando una actividad empresarial. En tal caso, la generación de electricidad para uso propio podría ser calificado como un supuesto de autoconsumo.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1.º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre ², consideraríamos que estamos ante un supuesto de autoconsumo. La producción de electricidad convertiría al titular de la instalación en un empresario, por cuanto que obtendría electricidad tanto para consumo propio como para vender los kilowatios producidos a la Red Eléctrica.

Ello supondría que dichos propietarios deberían darse de alta en la CNAE ³ y cumplir con las correspondientes obligaciones tributarias formales y materiales relacionadas con el ejercicio de cualquier actividad empresarial.

² Artículo 9.1.º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre: «Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso: El autoconsumo de bienes. A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación: a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo (...).»

³ *Vid.* Anexo de la División de la CNAE del Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009, división número 35.

Es frecuente que complejos de viviendas con una gran superficie disponible en las azoteas mediten la posibilidad de alquilar dicha superficie para la instalación de placas solares generadoras de electricidad. Este no es un caso excepcional ni novedoso, pues resulta habitual la cesión de las azoteas de los edificios para la instalación de antenas para teléfonos móviles o para la instalación de carteles publicitarios. En dichos casos, la comunidad de propietarios pasaría a ser sujeto pasivo del IVA por realizar una actividad económica, debiendo declarar por el IVA repercutido como consecuencia de la cesión de la superficie para la instalación correspondiente y por el IVA soportado por aquellas operaciones directamente relacionadas con la actividad empresarial que ejercería.

En la actualidad, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 del Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de Edificación (CET), desde el 29 de marzo de 2006 se exige la instalación de paneles solares para la obtención de «acs» y de energía eléctrica ⁴.

Por ello, no es desdeñable estudiar con detalle este tipo de operaciones dada la creciente demanda en la adquisición de medios generadores de electricidad ecológicos que ayuden al autoabastecimiento o a un lucro derivado de la venta, así como por las exigencias legales impuestas para las

⁴ Artículo 15 del Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo. Exigencias básicas de ahorro de energía (HE).

1. El objetivo del requisito básico *Ahorro de energía* consiste en conseguir un uso racional de la energía necesaria para la utilización de los edificios, reduciendo a límites sostenibles su consumo y conseguir asimismo que una parte de este consumo proceda de fuentes de energía renovable, como consecuencia de las características de su proyecto, construcción, uso y mantenimiento.
 2. Para satisfacer este objetivo, los edificios se proyectarán, construirán, utilizarán y mantendrán de forma que se cumplan las exigencias básicas que se establecen en los apartados siguientes.
 3. El Documento Básico *DB-HE Ahorro de Energía* especifica parámetros objetivos y procedimientos cuyo cumplimiento asegura la satisfacción de las exigencias básicas y la superación de los niveles mínimos de calidad propios del requisito básico de ahorro de energía.
- 15.1 Exigencia básica HE 1: Limitación de demanda energética: los edificios dispondrán de una envolvente de características tales que limite adecuadamente la demanda energética necesaria para alcanzar el bienestar térmico en función del clima de la localidad, del uso del edificio y del régimen de verano y de invierno, así como por sus características de aislamiento e inercia, permeabilidad al aire y exposición a la radiación solar, reduciendo el riesgo de aparición de humedades de condensación superficiales e intersticiales que puedan perjudicar sus características y tratando adecuadamente los puentes térmicos para limitar las pérdidas o ganancias de calor y evitar problemas higrotérmicos en los mismos.
 - 15.2 Exigencia básica HE 2: Rendimiento de las instalaciones térmicas: los edificios dispondrán de instalaciones térmicas apropiadas destinadas a proporcionar el bienestar térmico de sus ocupantes. Esta exigencia se desarrolla actualmente en el vigente Reglamento de Instalaciones Térmicas en los Edificios, RITE, y su aplicación quedará definida en el proyecto del edificio.
 - 15.3 Exigencia básica HE 3: Eficiencia energética de las instalaciones de iluminación: los edificios dispondrán de instalaciones de iluminación adecuadas a las necesidades de sus usuarios y a la vez eficaces energéticamente disponiendo de un sistema de control que permita ajustar el encendido a la ocupación real de la zona, así como de un sistema de regulación que optimice el aprovechamiento de la luz natural, en las zonas que reúnan unas determinadas condiciones.
 - 1.5.4 Exigencia básica HE 4: Contribución solar mínima de agua caliente sanitaria: en los edificios con previsión de demanda de agua caliente sanitaria o de climatización de piscina cubierta, en los que así se establezca en este CTE, una parte de las necesidades energéticas térmicas derivadas de esa demanda se cubrirá mediante la incorporación en los mismos de sistemas de captación, almacenamiento y utilización de energía solar de baja temperatura adecuada a la radiación solar global de su emplazamiento y a la demanda de agua caliente del edificio o de la piscina. Los valores derivados de esta exigencia básica tendrán la consideración de mínimos, sin perjuicio de valores que puedan ser establecidos por las administraciones competentes y que contribuyan a la sostenibilidad, atendiendo a las características propias de su localización y ámbito territorial.
 - 15.5 Exigencia básica HE 5: Contribución fotovoltaica mínima de energía eléctrica: en los edificios que así se establezca en este CTE se incorporarán sistemas de captación y transformación de energía solar en energía eléctrica por procedimientos fotovoltaicos para uso propio o suministro a la red. Los valores derivados de esta exigencia básica tendrán la consideración de mínimos, sin perjuicio de valores más estrictos que puedan ser establecidos por las administraciones competentes y que contribuyan a la sostenibilidad, atendiendo a las características propias de su localización y ámbito territorial.

nuevas edificaciones que estén provistas de medios para obtener «acs», y de las indudables repercusiones fiscales que se pueden producir.

4. UNA POSIBLE REGULACIÓN IMPOSITIVA

La actividad humana provoca un efecto medioambiental inevitable. En mayor o menor medida, el ser humano, desde que nace hasta que muere, deja una huella en el planeta.

La investigación en el modo de obtener una energía denominada limpia está motivada por el evidente cambio climático debido principalmente al desarrollo de la civilización basado en un modelo de consumo de materias primas contaminantes.

Los modelos de obtención de energía que hemos explicado en este artículo son dos de las más importantes fuentes de energía renovable. Sin embargo su implantación, y concretamente la de la energía eólica, genera en determinados lugares motivos de disputas. Los principales problemas que causa son:

- Provocan un impacto visual en el entorno. Ciertos lugares de belleza natural o incluso parques protegidos se pueden ver alterados por la instalación de aerogeneradores, cuya altura y tamaño de las palas es considerable y evidente a kilómetros de distancia.
- La localización de los aerogeneradores en lugares que son vía principal para aves migratorias o para especies protegidas de alto valor faunístico se ven amenazadas por las hélices, aumentando su mortandad. En estos casos, y a fin de evitarlo, requiere la dotación de personal especializado en medio ambiente que advierta a las empresas propietarias de los molinos para que paralicen la producción, con el consiguiente perjuicio para las mismas, o para las aves para el caso en el que no se paralice la generación de energía. Este caso es de relevante interés en la zona próxima al Estrecho de Gibraltar, por cuanto que es paso de aves migratorias. En esta área, y debido a la regularidad e intensidad del viento, se han instalado gran número de aerogeneradores.

En el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y a través de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas, se crea una cesta impositiva denominada «Impuestos Ecológicos», y que recoge cuatro modalidades directamente relacionadas con la protección del medio ambiente. Tal y como indica su Exposición de Motivos, «la fiscalidad ecológica está llamada a desplegar sus efectos en dos planos claramente diferenciados: por una parte, la prevención y, por otra, la restauración de los daños ocasionados en el entorno natural».

El artículo 15 de dicha Ley prevé que «los ingresos procedentes de los impuestos ecológicos se destinarán a financiar las actuaciones de la Administración de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales».

La naturaleza y finalidad de dichos impuestos queda clara. A la vista de lo cual, quedaría justificada la posible implantación de un impuesto que paliara el perjuicio medioambiental que crea y los recursos económicos, materiales y humanos precisos para amortiguar, tan solo en cierta medida, el efecto que provoca.