

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC075293

DGT: 20-04-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0957/2020

SUMARIO:

IAE. Tarifas. Energía y agua. Producción de energía eléctrica. *Producción de energía eléctrica en parques eólicos y solares.* Una entidad se dedica a la producción de energía eléctrica en parques eólicos y solares. En la primera fase lleva a cabo actividades de desarrollo y promoción de las instalaciones (trámites administrativos, obtención de licencias y permisos, planificación del proyecto, búsqueda de financiación, etc.). En una segunda fase, procede a la construcción de las instalaciones, y una vez finalizadas, comienza la producción de energía eléctrica. Desde que se inician los primeros trámites administrativos hasta que comienza la producción de energía eléctrica pueden pasar varios años. Además, en ocasiones, la potencia instalada proyectada difiere de la potencia instalada real una vez finalizada la instalación. Por último, una vez las instalaciones dejan de producir energía se procede a su desmantelamiento y reposición del terreno a su estado original. La actividad de producción de energía eólica y fotovoltaica, clasificada en el Epígrafe 151.4, «Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc.», de la Secc. 1.ª de las Tarifas, por lo que esta entidad deberá darse de alta en el IAE, y comenzar a tributar por este impuesto, cuando inicie de modo efectivo esta actividad económica, es decir, cuando inicie la producción de energía eólica o fotovoltaica. La realización de la elaboración del proyecto, la obtención de las licencias y permisos, y la construcción por la propia entidad consultante de las instalaciones del parque eólico o solar, no implican el inicio de la tributación en este epígrafe para dicha entidad puesto que aún no ha comenzado para ella la actividad económica propiamente dicha de explotación del parque eólico o solar y la producción de la correspondiente energía eléctrica. La preparación previa de las instalaciones mediante los trámites administrativos y la construcción del parque, para que sea posible realizar adecuadamente la futura actividad, no constituye en sí misma para la entidad consultante ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, ni marca el inicio de la imposición por el IAE ni la obligación de darse de alta en el mismo. En el caso de que estas actividades se realicen para un tercero, sí tendría que darse de alta en la rúbrica correspondiente de las tarifas. Por la realización de los trámites administrativos, estudio y elaboración del proyecto, deberá darse de alta en alguna de las rúbricas del Grupo 843, «Servicios técnicos (ingeniería, arquitectura, urbanismo, etc.)» de la Secc. 1.ª de las Tarifas, en función de la concreta actividad que realice. Por la actividad de construcción, montaje, instalación y puesta en servicios de las plantas de energía eólica o solar para un tercero, deberá darse de alta en el Epígrafe 501.1 de la Secc.1.ª «Construcción completa, reparación y conservación de edificaciones». La sociedad deberá presentar la correspondiente declaración de alta a que se refiere la regla 2ª de la Instrucción cuando inicie de modo efectivo su actividad económica, esto es, la producción de energía eléctrica en parques eólicos o solares. El sujeto pasivo se dará de baja en la actividad económica cuando cese en el ejercicio efectivo de la misma, de forma que cuando cese en la producción de energía eléctrica en sus instalaciones eólicas o fotovoltaicas, presentará la correspondiente declaración de baja en el plazo de un mes. Y todo ello, aunque, con posterioridad al cese de la actividad de producción de energía eléctrica, la entidad proceda al desmantelamiento de las instalaciones., que no constituye el hecho imponible del IAE, ya que, a través de su realización, no se están prestando servicios a terceros, salvo que sean terceras personas las que lleven a efecto la clausura y desmantelamiento de dichas instalaciones.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 78 a 91.

RD Leg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc. 1.^a, Epígrafes 151.4, 501.1, 843.1 y 9 e Instrucción, reglas 1.^a, 2.^a.
RD 243/1995 (Gestión IAE), art. 7.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante se dedica a la producción de energía eléctrica en parques eólicos y solares. En la primera fase lleva a cabo actividades de desarrollo y promoción de las instalaciones (trámites administrativos, obtención de licencias y permisos, planificación del proyecto, búsqueda de financiación, etc.). En una segunda fase, procede a la construcción de las instalaciones, y una vez finalizadas, comienza la producción de energía eléctrica. Desde que se inician los primeros trámites administrativos hasta que comienza la producción de energía eléctrica pueden pasar varios años. Además, en ocasiones, la potencia instalada proyectada difiere de la potencia instalada real una vez finalizada la instalación. Por último, una vez las instalaciones dejan de producir energía se procede a su desmantelamiento y reposición del terreno a su estado original.

Cuestión planteada:

1.- ¿En qué momento debe darse de alta en el epígrafe 151.4 de la sección primera de las Tarifas? Si cuando se inicia el proyecto para la construcción de un futuro parque eólico o solar, o cuando efectivamente se inicia la producción de energía eléctrica, una vez construido y puesto en marcha el parque.

2.- En caso de que deba darse de alta en el citado epígrafe cuando inicia efectivamente la producción de energía eléctrica, ¿en qué epígrafes debe darse de alta la consultante desde su constitución hasta la puesta en marcha de las instalaciones?

3.- ¿En qué momento debe darse de baja, cuando la instalación deja de producir energía o cuando finalizan todas las labores de desmantelamiento?

Contestación:

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 78 del TRLRHL regula la naturaleza y el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, y su apartado 1 establece:

“1. El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.”.

De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:

a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica, para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito para su gravamen.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su Regla 2.^a que “El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas,

dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.”.

b) En *segundo* lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad.

c) Finalmente, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que estas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

El artículo 79 del TRLRHL concreta los términos del objeto de la imposición:

“Artículo 79. *Actividad económica gravada.*

1. Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga 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.

2. El contenido de las actividades gravadas se definirá en las tarifas del impuesto.”.

En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio, se requiere:

a) que dicha actividad suponga la ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;

b) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;

c) que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

Son sujetos pasivos de este impuesto, según el artículo 83 del TRLRHL, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.

De otro lado, en el artículo 80 del TRLRHL se establece que:

“El ejercicio de las actividades gravadas se probará por cualquier medio admisible en derecho y, en particular, por los contemplados en el artículo 3 del Código Comercio.”.

En ese sentido, la regla 1ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas ambas, Instrucción y Tarifas, por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, establece:

“Regla 1.ª Contenido de las Tarifas.

Las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas comprenden:

a) La descripción y contenido de las distintas actividades económicas, clasificadas en actividades empresariales, profesionales y artísticas.

b) Las cuotas correspondientes a cada actividad, determinadas mediante la aplicación de los correspondientes elementos tributarios regulados en las Tarifas y en la presente Instrucción.”.

En relación con la descripción y contenido de las distintas actividades económicas, hay que recordar el apartado 1 del artículo 85, “Tarifas del Impuesto”, del TRLRHL, al que se ajustó el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre:

“1. Las tarifas del impuesto, en las que se fijarán las cuotas mínimas, así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarán por real decreto legislativo del Gobierno, que será dictado en virtud de la presente

delegación legislativa al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución. La fijación de las cuotas mínimas se ajustará a las bases siguientes:

Primera. Delimitación del contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento del devengo del impuesto.

Segunda. Los epígrafes y rúbricas que clasifiquen las actividades sujetas se ordenarán, en lo posible, con arreglo a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Tercera. Determinación de aquellas actividades o modalidades de estas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero.

Cuarta. Las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada, y en su fijación se tendrá en cuenta, además de lo previsto en la base primera anterior, la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas.

Quinta. Asimismo, las tarifas del impuesto podrán fijar cuotas provinciales o nacionales, señalando las condiciones en que las actividades podrán tributar por dichas cuotas y fijando su importe, teniendo en cuenta su respectivo ámbito espacial.”.

De conformidad con lo establecido en los referidos artículos 78.1, 79.1 y 80 del TRLRHL, por la actividad de producción de energía eólica y fotovoltaica”, clasificada en el epígrafe 151.4, “Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc.”, de la sección primera de las Tarifas, la entidad consultante deberá darse de alta en el IAE, y comenzar a tributar por este impuesto, cuando inicie de modo efectivo esta actividad económica, es decir, cuando inicie la producción de energía eólica o fotovoltaica.

La realización de la elaboración del proyecto, la obtención de las licencias y permisos, y la construcción por la propia entidad consultante de las instalaciones del parque eólico o solar, no implican el inicio de la tributación (por la actividad a la que se refiere el escrito de consulta, es decir, la clasificada en el citado epígrafe 151.4) para la entidad consultante, puesto que aún no ha comenzado para ella la actividad económica propiamente dicha de explotación del parque eólico o solar y la producción de la correspondiente energía eléctrica.

Trasladando lo anteriormente expuesto a la cuestión objeto de la consulta, resulta que la sociedad consultante deberá presentar la correspondiente declaración de alta a que se refiere la regla 2ª de la Instrucción cuando inicie de modo efectivo su actividad económica, esto es, la producción de energía eléctrica en parques eólicos o solares.

La preparación previa de las instalaciones mediante los trámites administrativos y la construcción del parque, para que sea posible realizar adecuadamente la futura actividad, no constituye en sí misma para la entidad consultante ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en el sentido que disponen los artículos 78.1 y 79.1 del TRLRHL, ni marca el inicio de la imposición por el IAE ni la obligación de darse de alta en el mismo.

Respecto de la segunda cuestión planteada, la entidad consultante estará sujeta al IAE en función de las actividades que efectivamente realice y cuando dichas actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Por ello, la realización del proyecto para la construcción de una instalación de energía eólica o solar, así como la construcción de la misma, siempre que sea por la propia entidad consultante y para sí misma, es decir, para la explotación por la propia consultante de las instalaciones una vez construidas, no constituye actividad económica sujeta al IAE, ya que no se cumple el requisito establecido en el artículo 79.1 del TRLRHL de que la ordenación de los medios de producción y/o recursos humanos se realice con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios,

Así pues, por no concurrir en dichas actividades el requisito exigido en el apartado 1 del artículo 79 del TRLRHL anteriormente indicado, aquella no tiene la consideración de actividad económica a efectos del impuesto.

En el caso de que estas actividades se realicen para un tercero, sí tendría que darse de alta en la rúbrica correspondiente de las tarifas. Así:

- Por la realización de los trámites administrativos, estudio y elaboración del proyecto, deberá darse de alta en alguna de las rúbricas del grupo 843, "Servicios técnicos (ingeniería, arquitectura, urbanismo, etc.)" de la sección primera de las Tarifas, en función de la concreta actividad que realice. Así, el epígrafe 843.1 clasifica los "Servicios técnicos de ingeniería", el epígrafe 843.3 los "Servicios técnicos de prospecciones y estudios geológicos", y el epígrafe 843.9, "Otros servicios técnicos n.c.o.p."

- Por la actividad de construcción, montaje, instalación y puesta en servicios de las plantas de energía eólica o solar para un tercero, deberá darse de alta en el epígrafe 501.1 de la sección primera "Construcción completa, reparación y conservación de edificaciones".

Esta clasificación se realiza en aplicación de lo dispuesto en la regla 8ª de la Instrucción, ya que la construcción y montaje de plantas de aprovechamiento de energía eólica o solar no se encuentra clasificada expresamente en las Tarifas, siendo dicho epígrafe 501.1 al que, por su naturaleza, más se asemeja. El alta en dicha rúbrica corresponderá tanto si realiza la empresa personalmente la actividad de construcción, como si subcontrata su ejecución material con terceros para que la realice según sus especificaciones.

Respecto de la tercera cuestión planteada, el artículo 7 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, dispone en su apartado 1:

"1. Los sujetos pasivos del impuesto que cesen en el ejercicio de una actividad, por la que figuren inscritos en la matrícula, estarán obligados a presentar declaración de baja en la actividad, mediante el modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda."

Por ello, el sujeto pasivo se dará de baja en la actividad económica cuando cese en el ejercicio efectivo de la misma.

Así, en el caso planteado, la entidad consultante, cuando cese en la producción de energía eléctrica en sus instalaciones eólicas o fotovoltaicas, presentará la correspondiente declaración de baja en el plazo de un mes. Y todo ello, aunque, con posterioridad al cese de la actividad de producción de energía eléctrica, la entidad consultante proceda al desmantelamiento de las instalaciones.

La realización de las operaciones de desmantelamiento de las instalaciones eólicas o solares, si dichas operaciones son realizadas por el titular de la explotación, no constituye el hecho imponible del IAE, ya que, a través de su realización, no se están prestando servicios a terceros.

Por consiguiente, la titular de la explotación de las instalaciones para la producción de energía eléctrica referida, no está obligada a formular declaración de alta por rúbrica alguna de las Tarifas del citado Impuesto por la realización de tales operaciones de desmantelamiento de las instalaciones.

En el caso de que sean terceras personas ajenas a la empresa titular de las instalaciones eólicas o fotovoltaicas las que lleven a efecto la clausura y desmantelamiento de dichas instalaciones, dichas actividades de acuerdo con lo previsto en los artículos 78.1 y 79.1 ambos del TRLRHL, sí que están sujetas al IAE y los sujetos pasivos que las realicen están obligados a formular alta y tributar por dicho tributo en las rúbricas correspondientes de las Tarifas.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.