

NUM-CONSULTA: V2886-17

ORGANO: SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA: 13/11/2017

NORMATIVA: Ley 37/1992 art. 4-Uno y 5; 7-1º

DESCRIPCION-HECHOS: La consultante tiene la intención de transmitir la totalidad de las plantas solares que configuran su negocio de producción de energía eléctrica. Las plantas solares disponen de sus correspondientes instalaciones fotovoltaicas, líneas de conexión, centros de entrega y transformación y líneas de conexión de generación.

CUESTION-PLANTEADA: Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones.

CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE de 29 de diciembre), establece que "Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Por su parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno.a) de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "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."

El consultante tendrá la consideración de empresario o profesional y estarán sujetos al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad empresarial cuando las mismas se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

En consecuencia, en principio, las transmisiones de plantas solares por una empresa o profesional constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Por otra parte, el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido dispone que los Estados miembros están facultados para considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no suponga la realización de una entrega de bienes.

Dicha previsión comunitaria se ha plasmado en el supuesto de no sujeción contenido en el número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) que dispone lo siguiente, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en vigor desde 1 de enero de 2015.

"1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

- a) La mera cesión de bienes o de derechos.
- b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.
- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”.

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 como establece la exposición de motivos de la Ley 28/2014 citada, “clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional incorporando, a tal efecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma.”.

Dicha jurisprudencia viene establecida fundamentalmente por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schiever.

En este sentido, el Tribunal de Justicia señaló en el apartado 40 de la sentencia Zita Modes que “el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.”.

Por lo que respecta a una “universalidad total de bienes” existen pocas dificultades. Se trata de la cesión de una empresa en su totalidad que comprenderá una serie de elementos diferentes, incluyendo tanto elementos materiales como inmateriales.

El concepto de “universalidad parcial de bienes” se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada. El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello.

Debe tenerse en cuenta que el criterio establecido por ese Tribunal ya había sido reiteradamente aplicado por este centro directivo en contestación a consultas tributarias, criterio claramente confirmado por la vigente redacción del artículo 7.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos por cada empresario sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en el propio transmitente.

3.- En la resolución vinculante de 19 de enero de 2009, nº V0069-09 este Centro directivo se pronunció sobre un supuesto similar en los siguientes términos:

“Por tanto, en el supuesto considerado será necesario determinar si los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

De la información disponible se desprende que es objeto de transmisión un conjunto de bienes y derechos que parece que no pueden desarrollarse independiente y aisladamente de los demás elementos que constituyen la actividad propia del parque solar donde se ubica la actividad económica de producción y comercialización de energía eléctrica.

Aunque del contenido de la consulta pudiera deducirse que el conjunto de plantas solares transmitidas que están conectadas individualmente a la red eléctrica, conjuntamente con la subrogación del adquirente en el contrato de mantenimiento y gestión integral de las instalaciones, le habilitaría para desarrollar por sí mismo la actividad de producción de energía eléctrica, se precisa necesariamente del conjunto de elementos y servicios comunes del propio parque solar y, asimismo, de un soporte técnico-administrativo suficiente.

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 incorporales de la totalidad del parque solar considerado éste 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.

En consecuencia, las transmisiones objeto de consulta estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada una de ellas independientemente según las normas que le sean aplicables.”.

En consecuencia, no acompañándose las transmisiones objeto de consulta de soporte técnico-administrativo alguno ni de los elementos y servicios comunes, no puede concluirse, a falta de otros elementos de prueba, que las mismas puedan ser consideradas como constitutivas de una unidad económica autónoma.

En estas circunstancias, las transmisiones objeto de consulta estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada uno de los bienes que la componen independientemente según las normas generales del mismo.

4.- Por otra parte, la consultante desea conocer si las plantas solares tienen la consideración de edificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley 37/1992 regula el concepto de edificación en los apartados uno y dos, del artículo 6, en los siguientes términos:

“Uno. A los efectos de este Impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

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

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

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

(...).”.

Es criterio de este Centro 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, las líneas de conexión de generación y las naves donde se ubican, tendrán la consideración de edificación.

5.- En relación con la aplicación de la exención prevista para la segunda entrega de edificaciones el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, establece que se encuentran exentas del Impuesto:

“A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

(...).”.

Por tanto, la entrega de las plantas solares, que de la información contenida en el escrito de consulta se deduce que constituyen edificaciones, estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, la exención descrita en los apartados anteriores puede ser objeto de renuncia en virtud de lo señalado en el apartado Dos del artículo 20 de la ley del impuesto que dispone lo siguiente:

“Las exenciones relativas a los números 20º y 22º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.”.

En caso de que esta renuncia sea posible, y siempre que se haya producido, esta operación se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido siendo el sujeto pasivo de la misma el adquirente de las plantas solares acuerdo con lo señalado en la letra e) del artículo 84.Uno.2º de la Ley del impuesto que señala que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios y profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas “cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...).”.

En consecuencia, si el consultante renunciara a esta exención, porque el adquirente tuviera derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar su adquisición, la entrega de estos parques solares se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido siendo sujeto pasivo de la misma el adquirente de las mismas de acuerdo con lo señalado en la letra e) del artículo 84.Uno.2º de la Ley del Impuesto, antes transcrito.

6.- 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.