

CAPÍTULO XI

Fiscalidad de las comunidades energéticas: un salto tributario cualitativo respecto del autoconsumo de energía eléctrica¹

Marta Villar Ezcurra

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad CEU San Pablo*

María del Carmen Cámara Barroso

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

SUMARIO. 1. Introducción. 2. La regulación del autoconsumo (compartido) en la Unión Europea. Especial referencia a las comunidades energéticas. 3. El levantamiento de la prohibición del autoconsumo colectivo dentro del ordenamiento jurídico español. La (tardía) transposición de las comunidades energéticas. 4. La fiscalidad del autoconsumo (colectivo) de energía renovable. Especial referencia a las comunidades energéticas. 4.1. Fiscalidad estatal. 4.1.1. *El impuesto sobre sociedades.* 4.1.2. *El impuesto sobre el valor añadido.* 4.1.3. *El impuesto especial sobre la electricidad.* 4.1.4. *El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.* 4.2. Fiscalidad autonómica. 4.3. Fiscalidad local. 4.3.1. *El impuesto sobre bienes inmuebles.* 4.3.2. *El impuesto sobre actividades económicas.* 4.3.3. *El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.* 5. Consideraciones finales. 6. Bibliografía.

1. Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación: "La determinación de precios del carbono en sectores estratégicos de la UE: utilización conjunta de instrumentos regulatorios y fiscales en la lucha contra el cambio climático" (PID2023-150137OB-I00, financiado por MCIU/AEI/10.13039/501100011033 y por FSE+).

1. Introducción

El autoconsumo de energía renovable constituye una pieza fundamental para la consecución de los ambiciosos objetivos climáticos y energéticos actuales. A nivel de la UE, se ha reforzado el derecho al autoconsumo y se han reconocido tanto el papel que juegan los consumidores (prosumidores) en la transición energética como la necesidad de establecer un marco normativo que permita a los consumidores generar, consumir, almacenar y vender electricidad sin hacer frente a cargas desproporcionadas². Entre tales cargas destacan las que son consecuencia de los impuestos que recaen sobre la producción, el suministro y el consumo de energía eléctrica³.

En este trabajo, después de revisar lo esencial de la regulación europea y doméstica del autoconsumo individual y colectivo, así como de las comunidades energéticas, entendidas estas como entidades capaces de canalizar, fundamentalmente en el ámbito local, la participación ciudadana en la transición energética, se explican cuáles son las principales figuras impositivas que recaen sobre el autoconsumo y/o sobre la actividad económica que puedan llevar a cabo estas comunidades energéticas.

2. La regulación del autoconsumo (compartido) en la Unión Europea. Especial referencia a las comunidades energéticas

La Directiva relativa al fomento de energías renovables (DER II) reconoce el derecho de los autoconsumidores de energías renovables a generar energía, incluso para su propio consumo, almacenarla y venderla, percibiendo por ello una remuneración⁴. Consagra también el derecho al autoconsumo colectivo cuando dos o más autoconsumidores que se encuentran en el mismo edificio o bloque de apartamentos actúan de forma conjunta⁵.

2. Según dispone el art. 21.2.a) de la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables (DER II), los Estados miembros deben garantizar que los autoconsumidores de energías renovables no se vean sometidos, en relación con la electricidad que consumen de la red o vierten a la red, a cargos discriminatorios o desproporcionados, y a ningún cargo en relación con la electricidad procedente de fuentes renovables autoconsumida. Ello, sin perjuicio de la posibilidad que ofrece el art. 21.3 de la DER II a los Estados miembros de aplicar cargos no discriminatorios y proporcionados en relación con la electricidad autogenerada en determinadas circunstancias.

3. Tal y como se ha destacado en el *Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación*, "la utilización de la fiscalidad como instrumento político ayudará a lograr el objetivo de neutralidad climática de aquí a 2050, así como a los demás objetivos medioambientales del Pacto Verde Europeo". COM(2020) 312 final, de 15 de julio de 2020.

4. Véase el art. 21.2 de la DER II.

5. Véase el art. 21.4 de la DER II.

Se permite, además, a los consumidores finales participar en una “comunidad de energías renovables” (CER), como alternativa al autoconsumo colectivo⁶, y a estas a “producir, consumir, almacenar y vender energías renovables” y a “compartir [en su seno] la energía renovable que produzcan las unidades de producción propiedad de dicha comunidad de energías renovables”.

Se definen las CER como personas jurídicas que presentan, resumidamente, las siguientes características⁷: (a) se basan en la participación abierta y voluntaria; (b) son autónomas y están controladas por socios o miembros situados en las proximidades de los proyectos de energías renovables propiedad de dicha entidad jurídica; (c) sus socios o miembros son personas físicas, pymes o autoridades locales, incluidos los municipios; y (d) su finalidad primordial es proporcionar beneficios medioambientales, económicos o sociales a sus socios o miembros o a las zonas locales en las que actúan⁸.

Por su parte, la Directiva sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad⁹, que se refiere a los autoconsumidores como “clientes activos”, incorpora el concepto de “comunidades ciudadanas de energía” (CCE)¹⁰, definidas también como entidades jurídicas que presentan las siguientes características¹¹: (a) se basan en la participación abierta y voluntaria; (b) el control efectivo lo ejercen socios o miembros que sean personas físicas, autoridades locales, incluidos los municipios, o pequeñas empresas¹²; (c) su objetivo principal consiste en ofrecer beneficios medioambientales, económicos o sociales a sus miembros o socios o a la localidad en la que desarrollan su actividad; y (d)

6. Véase el art. 22.1 de la DER II. Para Susana Galera Rodrigo se trata “de un planteamiento colectivo que [...] trasciende con mucho las cubiertas de los edificios o la venta de excedentes directamente a la red de distribución” (Galera Rodrigo, 2023: 66). En el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo *Cooperativas de productores-consumidores (prosumidores) de energía: oportunidades y retos en los países de la UE (2017/C 034/07)* ya se afirmaba a este respecto lo siguiente: “han surgido nuevos modelos en el consumo residencial, desde paneles fotovoltaicos en cubiertas propiedad del domicilio en cuestión o de terceros hasta proyectos llevados a cabo por cooperativas ciudadanas para la producción de energías renovables”.

7. En el considerando 71 de la DER II se reconoce que “los Estados miembros deben tener la posibilidad de elegir cualquier forma de entidad para las comunidades de energías renovables”.

8. Véase el art. 2.16 de la DER II.

9. Directiva (UE) 2019/944 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019.

10. Véase el art. 2.11 de la mencionada directiva.

11. El considerando 44 de la Directiva 2019/944, aunque reconoce a los Estados miembros libertad para asignar cualquier tipo de forma jurídica a las comunidades ciudadanas de energía, sí se atreve a proponer algunos modelos: “asociación, cooperativa, sociedad, organización sin ánimo de lucro o pyme”.

12. A diferencia de lo que ocurre con las CER, donde el art. 2.16 de la DER II sí que exige que los miembros o socios sean personas físicas, pymes o autoridades locales, en la definición de las CCE el requisito es que el “control efectivo” lo ejerzan socios o miembros que sean personas físicas, autoridades locales o pequeñas empresas, pudiendo, por lo tanto, participar también grandes empresas.

participan en la generación, la distribución, el suministro, el consumo, la agregación, el almacenamiento de energía, la prestación de servicios de eficiencia energética, la prestación de servicios de recarga para vehículos eléctricos o de otros servicios energéticos a sus miembros o socios. Un listado de tareas, como vemos, bastante más extenso que el que se atribuye a las CER.

La principal diferencia entre ambos tipos de entidades jurídicas radica en que, mientras el objetivo de la CER es la realización de proyectos de cualquier naturaleza siempre que la energía sea renovable, la CEE está pensada para realizar cualquier proyecto relacionado con el sector eléctrico, con independencia de si la energía es —o no— renovable.

3. El levantamiento de la prohibición del autoconsumo colectivo dentro del ordenamiento jurídico español. La (tardía) transposición de las comunidades energéticas

En España, la primera regulación del autoconsumo se produce con la entrada en vigor de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (LSE). Su inicial desarrollo reglamentario tuvo lugar con el Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo. Esta norma prohibía el autoconsumo colectivo y fijaba la obligación de las instalaciones de autoconsumo de contribuir a la financiación de los costes del sistema eléctrico en la misma cuantía que el resto de consumidores, debiendo hacer frente, además, al llamado “impuesto al sol”, destinado a sufragar los costes del respaldo que proporcionaba el conjunto del sistema eléctrico¹³.

Posteriormente, el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, además de incorporar el derecho al autoconsumo colectivo e introducir el principio de simplificación administrativa y técnica, reconoció el derecho a autoconsumir energía eléctrica sin cargos¹⁴.

13. El precepto que prohibía el autoconsumo colectivo (art. 4.3) fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en su sentencia 68/2017, de 25 de mayo de 2017, por considerarse que incurría en exlimitación competencial.

14. El Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica, incorporó en el art. 9.5 de la LSE la exención del pago de todo tipo de peajes y cargos sobre la energía autoconsumida de origen renovable, derogando así el controvertido “impuesto al sol”.

En la actualidad, se reconocen dos modalidades de autoconsumo: el autoconsumo sin excedentes, donde los dispositivos físicos instalados impiden la inyección de energía excedentaria a la red (y donde existe un único sujeto, el consumidor), y el autoconsumo con excedentes, donde las instalaciones de generación, además de producir energía para su autoconsumo, pueden verter la energía excedentaria a la red (y donde existen dos sujetos, el productor y el consumidor). Dentro de la modalidad de autoconsumo con excedentes se distinguen dos posibilidades: la acogida al mecanismo de compensación simplificada, en la que las instalaciones de producción pueden compensar en la factura la energía consumida desde la red con la energía excedentaria no consumida (siempre que esta sea de origen renovable y la potencia instalada no supere los 100 kW); y la no acogida a compensación, a la que se aplican las mismas normas que a cualquier otra instalación de producción¹⁵.

Adicionalmente, el autoconsumo podrá ser individual o colectivo en función de si son uno (o varios) consumidores los que se asocian a las instalaciones de generación. En el autoconsumo colectivo, la energía generada se reparte entre los consumidores asociados según los coeficientes de reparto acordados¹⁶. En la modalidad de autoconsumo colectivo, todos los consumidores deberán pertenecer a la misma modalidad de autoconsumo¹⁷.

La conexión de las instalaciones de autoconsumo colectivo podrá realizarse en red interior (la instalación se conecta a la red interior de los consumidores) o a través de red (los consumidores se conectan a la instalación a través de la red pública de distribución)¹⁸, siempre que en este último caso producción y consumo se encuentren conectados a una distancia inferior a 500 metros¹⁹.

15. Véase el art. 4.2.a) y 4.2.b) del Real Decreto 244/2019.

16. En el caso del autoconsumo sin excedentes colectivo, la titularidad de la instalación de generación se comparte solidariamente por todos los consumidores asociados a la misma.

17. Véase el art. 4.3 del Real Decreto 244/2019. El tiempo mínimo de permanencia en la modalidad de autoconsumo elegida será de cuatro meses (art. 8.5 del Real Decreto 244/2019).

18. En el art. 14.2 del Real Decreto 244/2019 se reconoce que los consumidores que realicen autoconsumo colectivo sin excedentes, cuando todos los consumidores están conectados en red interior, podrán acogerse voluntariamente a un mecanismo de compensación simplificada. "Físicamente la energía no llega a cederse a la red, [...] pero será utilizada por otro consumidor que esté conectado a la misma red interior y que en ese momento esté demandando más energía de la que tiene asignada. Así, este segundo consumidor utilizará esa energía que a sus efectos será energía comprada a su comercializadora y por la que pagará su tarifa de suministro habitual, mientras que para el primero será energía excedentaria que compensará en su factura" (IDAE, 2024: 15).

19. En el caso de las instalaciones fotovoltaicas, la distancia podrá ser de hasta 2000 metros siempre que la instalación se ubique en la cubierta de una o varias edificaciones, en suelo industrial o en estructuras artificiales cuyo objetivo principal no sea la generación de electricidad.

Por lo que respecta a las comunidades energéticas, a nivel interno, la Medida 1.13 del PNIIEC (2021-2030) lleva precisamente por título “Comunidades energéticas locales”²⁰, término que englobaría tanto a las CER como a las CCE. En la actualidad, estas entidades jurídicas se definen, respectivamente, en los arts. 6.j) y 6.k) de la LSE²¹. Por su parte, en el art. 4.7 del Real Decreto 244/2019²² se reconoce que, para la realización del autoconsumo colectivo, podrá constituirse una CER, que podrá ejercer como representante de los consumidores²³.

Con carácter general, las comunidades energéticas pueden actuar como productores de energía eléctrica, vendiendo en el mercado la energía generada, o como autoconsumidores de energía eléctrica. Sin embargo, de conformidad con lo previsto, respectivamente, en los apartados e) y f) del art. 6.1 de la LSE, los distribuidores y los comercializadores deben presentar, necesariamente, la forma jurídica de sociedades mercantiles o sociedades cooperativas de consumidores y usuarios²⁴. Esta última (cooperativas de consumidores y usuarios) parece ser una de las formas jurídicas más adecuadas que podrían adoptar las comunidades energéticas, aunque también la de asociación sin ánimo de lucro, para cumplir con los principios rectores que las definen²⁵.

20. Esta medida se correspondería con la Medida 1.23 del PNIIEC (2023-2030), titulada: “Comunidades energéticas”, eliminándose el calificativo de “locales”.

21. El plazo de trasposición de la DER II finalizó el 30 de junio de 2021 y el de la Directiva (UE) 2019/944 el 31 de diciembre de 2020, habiéndose iniciado con relación a la primera un procedimiento de infracción en mayo de 2022, y recibido dictamen motivado en enero de 2023. La (incompleta) trasposición de las CER se introdujo en la LSE a través del Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio de 2020, y la de las CCE a través del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, que también ha incorporado a la LSE los arts. 12 bis y 12 ter, donde se definen, respectivamente, los principios rectores de las CER y las CCE.

22. Incorporado por el Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre.

23. Las CCE también pueden actuar como representantes de los consumidores para la realización del autoconsumo colectivo, siempre que estos otorguen las correspondientes autorizaciones (art. 12 ter.g de la LSE).

24. Los distribuidores se encargan de la transmisión de energía eléctrica desde las redes de transporte o distribución para suministrarla a los consumidores. Los comercializadores adquieren la energía para su venta. Aunque la Directiva (UE) 2019/944 reconoce a los Estados miembros libertad para asignar cualquier tipo de entidad a las CCE, solo cuando estas asuman alguna de estas dos formas jurídicas podrán realizar la actividad de distribución y suministro que les reconoce el art. 2.11 de la Directiva.

25. En el art. 88 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, se define a las cooperativas de consumidores y usuarios como “aquellas que tienen por objeto el suministro de bienes y servicios adquiridos a terceros o producidos por sí mismas, para uso o consumo de los socios y de quienes con ellos conviven [...]”. Pueden ser socios de estas cooperativas personas físicas y entidades que tengan el carácter de destinatarios finales, y, siempre que lo prevean sus estatutos, podrán realizar operaciones con terceros. Otra posibilidad razonable sería que la comunidad energética adoptase la forma jurídica de cooperativa agroalimentaria. En concreto, en el art. 93.2.e) de la Ley 27/1999 se dispone que, para el cumplimiento de su objeto, estas podrán realizar actividades de consumo y servicios para sus socios y demás miembros de su entorno social y territorial, fomentando aquellas actividades encaminadas a la promoción y mejora de

Conforme a los datos ofrecidos por el IDEA, en España existen 69 comunidades energéticas con un total de 103 439 socios (de los que el 85,38 % son personas físicas, el 14,35 % pymes y el 0,27 % entidades locales). Por lo que respecta a la forma jurídica adoptada, el 46,38 % son cooperativas; el 39,13 % asociaciones; el 7,25 % empresas; el 4,35 % sociedades civiles mercantiles; y el 2,9 % ha adoptado otra forma jurídica no especificada²⁶.

4. La fiscalidad del autoconsumo (colectivo) de energía renovable. Especial referencia a las comunidades energéticas

En España, tanto la producción como el suministro y consumo de energía eléctrica han sido objeto de diversos gravámenes a nivel estatal, autonómico y local.

4.1. Fiscalidad estatal

4.1.1. El impuesto sobre sociedades

Dado que un tercio de las comunidades energéticas que existen en España han adoptado la forma de cooperativas, es interesante advertir que su régimen fiscal se rige por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

La Ley 20/1990 ofrece distinto grado de protección a las cooperativas protegidas y a las especialmente protegidas. Así, las cooperativas protegidas son las que se ajustan a los principios y disposiciones de la Ley de Cooperativas, y dentro de las especialmente protegidas, entre otras, se encuentran tanto las agrarias como las de consumidores y usuarios, siempre que asocien a personas físicas, cooperativas o entes públicos, y que, con carácter general, el volumen de operaciones con terceros no supere el 50 % del total (arts. 10 y 12 de la Ley 20/1990)²⁷.

la población agraria y el medio rural, y, en particular, la conservación, la recuperación y el aprovechamiento del patrimonio y de los recursos naturales y energéticos del medio rural, siempre que estas actividades no excedan del 25 % del volumen total de sus operaciones.

26. Los datos pueden consultarse en <https://informesweb.idae.es/visorccee/> (fecha de acceso: 2 de noviembre de 2024).

27. Debe advertirse que este límite no resulta de aplicación a las cooperativas de consumidores y usuarios que tengan un mínimo de 30 socios de trabajo y, al menos, 50 socios de consumo por cada socio de trabajo (esto es, 1500 socios de consumo). Véase el art. 12.4 de la Ley 20/1990.

La base imponible correspondiente a los resultados cooperativos (entre ellos, los procedentes del ejercicio de la actividad realizada con los propios socios y las cuotas periódicas satisfechas por los mismos) tributa al 20 % si la cooperativa es protegida, mientras que la de los resultados extracooperativos (los procedentes del ejercicio de la actividad realizada con terceros o los obtenidos por la realización de actividades económicas ajenas a los fines específicos de la cooperativa) tributa al tipo de gravamen general, 23 %, o al 25 %²⁸. Adicionalmente, las cooperativas especialmente protegidas disfrutan de una bonificación del 50 % del total de la cuota íntegra, sin distinguir entre resultados cooperativos o extracooperativos²⁹.

Aunque la cooperativa sea la forma jurídica que mejor encaje con las comunidades energéticas, el 39,13 % de las que existen en España adoptan la forma jurídica de asociaciones. Por ello, interesa apuntar que las asociaciones sin ánimo de lucro que no hayan sido declaradas de utilidad pública tienen la consideración de entidades parcialmente exentas, conforme al art. 9.3.a) de la LIS, y así, según el art. 110 de la LIS, estarán exentas las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas, y, en particular, las cuotas satisfechas por los asociados siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica³⁰.

Por último, procede apuntar que, al margen de la forma jurídica que se adopte, con efectos para las inversiones que hubieran entrado en funcionamiento en 2023 se incorporó en la DA 17.^a de la LIS un nuevo supuesto de libertad de amortización para las inversiones en instalaciones (excluidas las edificaciones y las instalaciones que tengan carácter obligatorio en virtud del Código Técnico de la Edificación) destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables (con el límite de 500 000 euros)³¹. Para su aplicación es necesario el mantenimiento de la plantilla media total dentro de los 24 meses siguientes al inicio del perio-

28. Véanse el art. 29 de la LIS y el art. 33.2 de la Ley 20/1990.

29. Véase el art. 34.2 de la Ley 20/1990.

30. Resulta interesante traer a colación la Contestación de 4 de julio de 2023 de la Hacienda Foral Navarra a una consulta sobre la tributación de una comunidad energética constituida como asociación sin ánimo de lucro, que podría extrapolarse al régimen estatal común. En ella se concluye que es necesario distinguir entre la actividad propia de la asociación y la actividad relacionada con las instalaciones fotovoltaicas generadoras de energía, tratándose esta última de una actividad económica, formando todas las rentas derivadas de la misma parte de la base imponible como rentas no exentas.

31. Se ha aprobado la prórroga de esta medida, de forma que también es aplicable en los periodos impositivos que se inicien o concluyan en 2024, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos se produzca en 2024 (Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre).

do impositivo en el que los elementos entren en funcionamiento (respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores)³².

4.1.2. *El impuesto sobre el valor añadido*

El art. 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), declara la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional³³.

En la modalidad de autoconsumo sin excedentes (individual o colectivo), no se realiza ninguna actividad económica y existe un único sujeto pasivo (consumidor), por lo que se trata de una actividad no sujeta al IVA. En el autoconsumo con excedentes acogido a compensación, aunque existen dos sujetos (productor y consumidor), dado que el art. 14.4 del Real Decreto 244/2019 dispone que “la energía horaria excedentaria de los consumidores acogidos al mecanismo de compensación simplificada, no tendrá consideración de energía incorporada al sistema eléctrico de energía eléctrica”, tampoco habrá actividad sujeta al IVA³⁴. Por ello, la modalidad con excedentes no acogida a compensación es la única que supone la realización de

32. Aunque, por supuesto, valoramos positivamente este supuesto de libertad de amortización, nos parece especialmente interesante la deducción por inversiones en instalaciones de energías renovables y en movilidad eléctrica regulada en el art. 64 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, que regula el impuesto sobre sociedades en el territorio histórico Navarra. En su apartado A contiene una deducción del 15 % sobre las inversiones realizadas en instalaciones afectas a la actividad económica de la entidad que utilicen energía procedente de fuentes renovables para uso térmico y generación de electricidad. Se precisa que únicamente serán deducibles las inversiones en instalaciones de generación de energía eléctrica que se destinen al autoconsumo. Además, en su apartado 4 se prevé la posibilidad de incrementar el porcentaje de deducción establecido (hasta el 20 %) si se trata de una inversión en un proyecto de autoconsumo compartido o de una inversión de una comunidad energética.

33. En virtud de lo establecido en el art. 8.Uno de la LIVA se considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales. A estos efectos, “tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía”.

34. En este sentido se ha pronunciado la DGT en su contestación a la Consulta Vinculante V1146-24, de 23 de mayo, donde ha afirmado que, en el caso de un productor acogido a la modalidad de autoconsumo con excedentes acogido a compensación, en la que se entregan los excedentes a cambio de una minoración del precio de la factura, “sus operaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido ni tendrán derecho a la deducción del Impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios para su realización”. Para María Pilar Bonet Sánchez, “a efectos del IVA, la inyección en la red de energía excedentaria en los casos de compensación simplificada constituye un componente negativo de la base imponible por el importe del precio fijado por el mercado horario” (Bonet Sánchez, 2022: 101). En la misma contestación (V1146-24), la DGT ha aclarado que, en la práctica, bajo esta modalidad, las empresas comercializadoras, que sí tienen la condición de empresario o profesional a efectos de IVA, conceden un descuento a los productores acogidos a

una actividad económica sujeta a IVA (con deducibilidad, por tanto, del IVA soportado por la adquisición de las instalaciones). Bajo esta modalidad, el productor de energía eléctrica podrá realizar las siguientes operaciones sujetas y no exentas de IVA³⁵: (i) entregas de bienes a título oneroso por la energía eléctrica que incorpore a la red eléctrica; y (ii) operaciones asimiladas a entregas de bienes a título oneroso por la energía producida que destinen al consumo propio, en concepto de autoconsumo externo de bienes.

Para abundar sobre la tributación en el IVA de las actividades realizadas por una comunidad energética resulta interesante mencionar la contestación a una consulta de la Hacienda Foral de Navarra de 28 de julio de 2023. En este caso, se trataba de una asociación sin ánimo de lucro. Entre los fines de la asociación se podía distinguir entre aquellos ligados al acceso al autoconsumo colectivo de sus miembros y otras finalidades que trascienden el interés de los mismos. La asociación contaba con tres clases de socios: consumidores y usuarios (personas físicas y jurídicas que desean obtener servicios o productos para su propio consumo); colaboradores (cuyo objetivo es contribuir a la consecución de los objetivos de la asociación mediante financiación); y asociados (que no son consumidores y usuarios, pero sí participan de las actividades de la asociación). A su vez, existían dos tipos de cuotas: cuotas de asociado (por la pertenencia a la asociación y para hacer frente a los gastos generales de la misma) y cuotas por servicio o proyecto (a satisfacer por aquellos asociados que quieren participar en los proyectos de generación de energía renovable para el autoconsumo eléctrico, y destinadas a hacer frente a los gastos derivados de los mismos). En la respuesta a la consulta, se parte de la idea de que el hecho de que los principales destinatarios de esa actividad sean los propios miembros de la asociación no desvirtúa la sujeción de sus proyectos de generación de energía renovable al IVA.

esta modalidad (cuyo importe se corresponde con el excedente correspondiente al periodo de facturación, que no formará parte de la base imponible del IVA, minorando, por tanto, la misma).

35. Dentro del ordenamiento jurídico español, el suministro de energía eléctrica se ha gravado, tradicionalmente, al tipo de gravamen del 21 %. Por primera vez (y con carácter temporal), a través del art. 1 del Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, se redujo el tipo de gravamen (del 21 % al 10 %) a las entregas de energía eléctrica efectuadas a favor de determinados contribuyentes, bajo el cumplimiento de una serie de requisitos. Esta reducción fue objeto de sucesivas prórrogas. La Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022, ha incorporado en el punto 22 del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE (al que se le podría aplicar un tipo reducido no inferior al 5 %) el suministro de electricidad. Con posterioridad a la entrada en vigor de esta directiva, el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, también con carácter temporal (aunque prorrogado), rebajó del 10 al 5 % el tipo de gravamen aplicable a determinados suministros de electricidad. Por último, el Real Decreto-ley 8/2023 ha prorrogado desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2024 la aplicación de tipos impositivos reducidos a determinados suministros de energía eléctrica que cumplan con determinados requisitos (atendiendo al precio del mercado mayorista de electricidad y la condición de vulnerable o vulnerable severo en riesgo de exclusión social del consumidor), eso sí, incrementándolo del 5 al 10 %.

Sobre la posible exención de las cuotas pagadas por los asociados, en el art. 17 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre (cuya redacción coincide con la del art. 20.Uno.12 de la LIVA) se declara la exención de “las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa [...] realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las *cotizaciones fijadas en sus estatutos*”³⁶. De conformidad con esta previsión normativa, mientras que las cuotas de asociado, que todos los socios satisfacen a la asociación, sí que estarían exentas de IVA, dicha exención no alcanzaría, por el contrario, a las cuotas abonadas por los proyectos de generación de energía renovable para el autoconsumo.

4.1.3. *El impuesto especial sobre la electricidad*

El impuesto especial sobre la electricidad (IEE) es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para su consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos³⁷.

La DGT, en su contestación a la Consulta Vinculante V3003-21, de 3 de diciembre de 2021, analizó las implicaciones fiscales de las diferentes modalidades de autoconsumo en el IEE. Resumimos, a continuación, el contenido esencial de la misma³⁸.

36. La Dirección General de Tributos (DGT), en su contestación a la Consulta V1459-22, de 21 de junio de 2022, ha interpretado el concepto “cotizaciones fijadas en sus estatutos” como todas aquellas “que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, es decir, a la que todos estos últimos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dichas entidades con el fin de conseguir el objetivo de éstas, con independencia del carácter ordinario o extraordinario que tales cantidades revistan”.

37. Con independencia de que el suministro se realice a título oneroso o gratuito, la base imponible será aquella que se habría determinado a efectos de IVA para suministros efectuados a título oneroso entre partes no vinculadas (art. 97 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales –LIE–). El tipo de gravamen de este impuesto ha sido tradicionalmente del 5,11269632 %. Con el Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, con carácter temporal, se redujo este tipo impositivo al 0,5 %. Progresivamente se ha ampliado la vigencia de este tipo de gravamen reducido hasta el 2,5 % durante el primer trimestre de 2024 y el 3,8 % durante el segundo trimestre de 2024 (Real Decreto-ley 8/2023). A partir del 1 de julio de 2024, el tipo de gravamen de este impuesto ha vuelto a ser del 5,11269632 %.

38. La DGT, en su contestación a la Consulta Vinculante V1629-21, de 28 de mayo de 2021, analizó las implicaciones fiscales en el IEE de una “comunidad solar” (grupo de personas que se juntan para compartir y facilitar la instalación de cubiertas fotovoltaicas en sus tejados) que genera electricidad a partir de instalaciones de paneles fotovoltaicos, de hasta 100 kW, situados en el tejado del propio edificio del cliente o de otros edificios próximos ubicados en un radio

En la modalidad de autoconsumo sin excedentes, por la energía autoconsumida no se produce el hecho imponible cuando la potencia instalada sea inferior a 100 kW (art. 93 de la LIE). Se produce el hecho imponible, pero estará exento, cuando la potencia instalada sea superior a 100 kW pero no supere los 50 MW, siempre que el origen de la energía sea renovable (art. 94.5 de la LIE). Cuando la potencia instalada sea igual o superior a 50 MW, el consumo por el productor de la energía eléctrica generada por él mismo quedará sujeto y no exento (art. 92.1.b de la LIE). En esta modalidad es posible que el consumidor (o consumidores) necesiten adquirir energía eléctrica de terceros (cuando la generada por sus instalaciones de producción sea insuficiente). En este caso, por la energía eléctrica que se les suministre se producirá el hecho imponible regulado en el art. 92.1.a) de la LIE³⁹.

En la modalidad de autoconsumo con excedentes acogido a compensación, por la energía autoconsumida, el tratamiento fiscal será el mismo que acabamos de describir. Sobre la parte de la energía eléctrica incorporada al sistema eléctrico, no se produce el hecho imponible, al no tener el suministro como destino el consumo final. Respecto de la energía eléctrica entregada a otros consumidores se produciría el hecho imponible regulado en el art. 92.1.a) de la LIE. Por lo que respecta a la energía eléctrica suministrada por el comercializador al productor, de conformidad con lo establecido en el art. 94.9 de la LIE, quedará sujeta y exenta.

Por último, en la modalidad de autoconsumo con excedentes no acogida a compensación, respecto de la energía autoconsumida, también nos encontramos ante la misma situación descrita para la modalidad de autoconsumo sin excedentes. Por la energía eléctrica incorporada al sistema eléctrico, no se produce el hecho imponible. Respecto a la energía eléctrica entregada a otros consumidores se produciría el hecho imponible regulado en el art. 92.1.a) de la LIE. Por lo que respecta a la energía eléctrica suminis-

de 500 metros. La energía generada por los paneles fotovoltaicos es suministrada por una comercializadora a los consumidores finales, y los excedentes de energía eléctrica generada por los paneles fotovoltaicos, no consumidos por los participantes en la comunidad solar, son vertidos a la red. Respecto de la energía generada por los paneles fotovoltaicos y consumida por los participantes de la comunidad solar, es la comercializadora la que realiza el hecho imponible regulado en el art. 92.1.a) de la LIE, con independencia de que el suministro a los consumidores se realice a título oneroso o gratuito. Respecto de la energía suministrada por la comercializadora a los participantes de la comunidad solar proveniente de la red eléctrica también se produce el hecho imponible regulado en el art. 92.1.a) de la LIE. Por último, respecto de la energía eléctrica excedentaria generada por los paneles fotovoltaicos, no consumida por los participantes de la comunidad solar y vertida a la red del sistema eléctrico, el hecho imponible se producirá cuando esta electricidad sea suministrada por el correspondiente comercializador a un consumidor final.

39. Siendo el contribuyente quien realice dicho suministro, debiendo repercutir el IEE al adquirente (o adquirentes).

trada por el comercializador al productor, también se producirá el hecho imponible regulado en el art. 92.1.a) de la LIE, siendo en cada caso el contribuyente la persona que realice el suministro.

4.1.4. *El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica*

El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE) se configura legalmente como un impuesto de naturaleza directa que grava la energía eléctrica producida e incorporada al sistema eléctrico para su uso por sujetos distintos del productor⁴⁰. Este impuesto fue inicialmente concebido para financiar el *déficit tarifario*, problema recurrente del sistema eléctrico español.

La DGT, en su contestación a la Consulta Vinculante V3006-21, de 3 de diciembre de 2021, analizó las distintas implicaciones fiscales del IVPEE de las diferentes modalidades de autoconsumo de energía solar fotovoltaica⁴¹: en la modalidad de autoconsumo sin excedentes, al no incorporarse la electricidad producida al sistema eléctrico, no se produce el hecho imponible; en la modalidad de autoconsumo con excedentes acogido a compensación, dado que el art. 14.4 del Real Decreto 244/2019 señala que la energía horaria excedentaria no tiene la consideración de energía incorporada al sistema eléctrico, tampoco llega a producirse el hecho imponible; por último, en la modalidad de autoconsumo con excedentes no acogida a compensación, respecto de la energía eléctrica producida e incorporada al sistema eléctrico sí que se produciría el hecho imponible del IVPEE, siendo el contribuyente el productor.

4.2. Fiscalidad autonómica

A nivel autonómico existen diferentes impuestos propios, definidos como medioambientales, pero con una clara finalidad recaudatoria. Entre los que, de alguna manera, inciden sobre la producción de energía eléctrica podemos destacar los cánones eólicos de Castilla-La Mancha o Galicia, el impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemá-

40. Este impuesto se encuentra regulado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Tradicionalmente, el tipo de gravamen del IVPEE ha sido el 7 % (art. 8). El Real Decreto-ley 12/2021 suspendió la aplicación del IVPEE de julio a septiembre de 2021. Posteriormente, se fue prorrogando la aplicación de esta medida hasta el 31 de diciembre de 2023. A partir del 1 de enero de 2024, se ha recuperado el tipo de gravamen del 7 %.

41. Un análisis más detallado de las contestaciones a las consultas V3003-21 y V3006-21 pueden verse en Escobar Lasala (2022).

ticas de La Rioja, o el impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión de Castilla y León, pero también los impuestos sobre el desarrollo de determinadas instalaciones o actividades que inciden en el medio ambiente que existen en comunidades autónomas como Asturias, Castilla-La Mancha, Cataluña, Valencia o Extremadura⁴².

Por último, cabe mencionar que Cantabria, mediante la Ley 5/2022, de 15 de julio, ha introducido el canon por la implantación en el suelo rústico de parques eólicos y fotovoltaicos para la generación de energía eléctrica y la evacuación de dicha energía generada a la red, íntimamente relacionado con nuestro objeto de estudio, destinado, en teoría, a revertir una parte de la riqueza que se genere en aquellas zonas del territorio que resulten afectadas directa e indirectamente por el referido despliegue, con objeto de activar su economía y combatir el declive demográfico. Se define como un impuesto directo, periódico y de naturaleza personal que grava la renta derivada de la explotación de parques eólicos y fotovoltaicos obtenida por personas físicas o jurídicas⁴³. Cabe destacar que se declaran exentos los titulares de autorizaciones de explotación de instalaciones de autoconsumo y las de generación de potencia inferior a 5 MW⁴⁴.

4.3. Fiscalidad local

La construcción de instalaciones dedicadas a la captación de energía de origen renovable para transformarla en energía eléctrica tiene un importante efecto impositivo a nivel local, dado que los principales impuestos medioambientales recaen sobre la propiedad inmobiliaria.

42. En la mayor parte de estos impuestos sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente se declara la no sujeción/exención de la producción de energía eléctrica para autoconsumo, e incluso, con carácter más general, de la producción de energía eléctrica en instalaciones que utilicen energía renovable. Un análisis más detallado de esta cuestión puede verse en Puchol Tur (2023: 243 y ss.).

43. La base imponible de este canon es el valor económico de la energía eléctrica generada y entregada a la red por el titular de la autorización administrativa de explotación en cada período impositivo anual. El tipo de gravamen es del 1,5 %.

44. Por su parte, Aragón ha incorporado recientemente dos nuevos impuestos: el impuesto medioambiental sobre parques eólicos y el impuesto medioambiental sobre parques fotovoltaicos (aprobados por la Ley 2/2024, de 23 de mayo), destinados a gravar las afecciones medioambientales y visuales adversas sobre el medio ambiente generadas por estas instalaciones, donde también se prevén supuestos de exención para el autoconsumo. Destaca también en este sentido la creación del canon de energías renovables del País Vasco (Ley 1/2024, de 8 de febrero), que recae, con una regulación similar, sobre los parques eólicos y solares fotovoltaicos, y cuya entrada en vigor se prevé para el 1 de enero de 2025.

4.3.1. El impuesto sobre bienes inmuebles

A efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) tienen la consideración de bienes inmuebles rústicos, urbanos o de características especiales (BICES) los definidos como tal en la normativa del catastro inmobiliario.

En el art. 8.1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI) se definen los BICES como “un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble”⁴⁵. En particular, “los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares” (art. 8.2 del TRLCI)⁴⁶. Se trata, en definitiva, de un conjunto de elementos (tanto bienes inmuebles como bienes muebles) que tienen una finalidad específica (como puede ser, por ejemplo, la producción de energía renovable). Sería, por ejemplo, el caso de una planta de energía eólica o fotovoltaica. El valor catastral de este tipo de bienes inmuebles se obtiene mediante la suma del valor del suelo y de las construcciones sin perjuicio de la aplicación del coeficiente de referencia al mercado correspondiente a esta clase de inmuebles (0,5 según la Orden HAC/3521/2003, de 12 de diciembre)⁴⁷.

45. Con carácter general, no se van a considerar como bien inmueble las placas solares ubicadas en una construcción, ni, por lo tanto, formará parte de la misma, salvo que podamos concluir que nos encontramos ante BICES. Es criterio consolidado de la DGT 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 efectos del IVA. Véase, en este sentido, por ejemplo, la contestación a la consulta vinculante V2798-17, de 30 de octubre de 2017.

46. Este artículo fue objeto de desarrollo reglamentario a través del art. 23 del Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. En el Grupo A del art. 23.2 del Real Decreto 417/2006 se concreta qué bienes inmuebles relacionados con la producción de energía eléctrica tienen la consideración de BICES: “A.1 Los destinados a la producción de energía eléctrica *que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico deban estar incluidos en el régimen ordinario.* [...]”. El Tribunal Supremo, en su sentencia de 30 de mayo de 2007, declaró la nulidad del inciso destacado en cursiva, por considerar que también debían incluirse dentro de esta categoría los bienes destinados a la producción de energía eléctrica en régimen especial, los parques eólicos y las centrales de energía solar.

47. Según lo establecido en el art. 73.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), el tipo de gravamen aplicable a los BICES, que tendrá carácter supletorio, será del 0,6 %. Los ayuntamientos podrán establecer para cada grupo de ellos existentes en el municipio un tipo diferenciado que, en ningún caso, será inferior al 0,4 % o superior al 1,3 %. Siendo así, tal y como afirma Laura Martín Santana, no hay margen para gravar con distintos tipos impositivos los BICES, teniendo en cuenta si la producción de energía deriva de fuentes renovables o fósiles, ya que la diferenciación de tipos se permite sólo para cada grupo de BICES y en los pertene-

Resulta especialmente interesante hacer referencia a la bonificación potestativa (de hasta el 50 % de la cuota íntegra) contenida en el art. 74.5 del TRLRHL y que resulta aplicable a los inmuebles con instalaciones para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.

4.3.2. *El impuesto sobre actividades económicas*

El impuesto sobre actividades económicas (IAE) es un tributo directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de cualquier actividad empresarial, profesional o artística, se ejerzan o no en local determinado y se encuentren o no especificadas en las tarifas del impuesto, con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad⁴⁸. En concreto, el Grupo 151 regula la producción, el transporte, la distribución y la comercialización de energía.

Por lo que respecta al autoconsumo, la DGT, en su contestación a la Consulta Vinculante V2756-17, de 25 de octubre de 2017, afirmó que, “si la empresa realiza la actividad de montaje y mantenimiento de instalaciones solares fotovoltaicas para sí misma y la energía producida es para consumo de dicha empresa, sin que en ningún caso vierta a la red energía alguna, dicha actividad no está sujeta al IAE, por no producirse el hecho imponible del citado impuesto, ya que, aunque en el ejercicio de la actividad se ordenan medios de producción y recursos humanos, no interviene en el mercado”.

En el art. 88.2.c) del TRLRHL se contiene un incentivo fiscal, una bonificación potestativa (de hasta el 50 % de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal), para aquellos contribu-

ciente al Grupo I, se encuentran desde una refinería de petróleo, una central nuclear, hasta un parque de energía renovable” (Martín Santana, 2017: 214). Adicionalmente, tal y como se establece en el art. 74.3 del TRLRHL, “los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 90% de la cuota íntegra del impuesto a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales. La ordenanza deberá especificar la duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales relativos a esta bonificación”.

48. El art. 82.1.b) del TRLRHL declara exentos del IAE a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella. Igualmente, quedan exentos del pago de este impuesto todas las personas físicas y los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades (comunidades energéticas), las sociedades civiles y las entidades del art. 35.4 de la LGT que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 000 000 de euros. Si tenemos en cuenta que, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 6.j) y k) LSE, el principal objetivo de las comunidades energéticas no será el de obtener rentabilidad financiera, las mismas estarán exentas en el IAE.

yentes que utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración⁴⁹.

4.3.3. *El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*

Por último, el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) es un impuesto indirecto, potestativo, cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija licencia de obras o urbanística o presentación de declaración responsable o comunicación previa⁵⁰.

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 14 de mayo de 2010, rec. núm. 102/2010, llegó a la conclusión de que formaba parte de la base imponible de este impuesto, 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 de la construcción realizada”. En su sentencia de 23 de noviembre de 2011, rec. núm. 102/2010, dada la identidad de razón existente entre los parques eólicos y las plantas de energía solar, el Tribunal Supremo extendió la doctrina de su sentencia de 14 de mayo de 2010 a las instalaciones fotovoltaicas.

También en el art. 103.2.b) del TRLRHL se contempla una bonificación potestativa de hasta el 95 % a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.

5. Consideraciones finales

No cabe duda de que el consumidor es un actor principal de la transición energética, y de ahí el reconocimiento legal, tanto a nivel europeo como interno, del derecho al autoconsumo (individual y colectivo) y a su participación en comunidades energéticas, CER o CCE. En España, el desarrollo que ha ex-

49. Sobre esta bonificación, Pedro Manuel Herrera Molina y Ada Tandazo Rodríguez consideran que sería conveniente que la ley modulara la bonificación en función del porcentaje que suponga la energía renovable sobre el total de energía consumida por el sujeto pasivo en un periodo determinado (Herrera y Tandazo, 2021: 367).

50. En el art. 102.1 del TRLRHL se indica que “la base imponible del impuesto 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”.

perimentado el autoconsumo de energía renovable es destacado, no estando ya demasiado lejos (7 GW en 2023) del objetivo de potencia total instalada de autoconsumo (19 GW en 2030) definido en el PNIEC 2023-2030. A ello han contribuido favorablemente las medidas contempladas en el sistema fiscal, especialmente a nivel estatal, aunque también a nivel autonómico, donde la mayor parte de los impuestos propios que recaen sobre la realización de actividades que inciden en el medio ambiente declaran no sujeto o exento el autoconsumo, pero menos a nivel local, si bien las ordenanzas fiscales pueden incorporar la aplicación de determinadas bonificaciones.

A nivel estatal, en línea con lo dispuesto en el art. 21.2 de la DER II, la energía autoconsumida no se ve, por regla general, sometida a gravamen, sino que únicamente se grava por el IEE cuando la potencia instalada supera los 50 MW⁵¹. Y es que, en la práctica, únicamente la modalidad de autoconsumo con excedentes no acogida al mecanismo de compensación simplificada, al constituir una actividad económica, resulta sometida a gravamen. Además, por lo que respecta a las comunidades energéticas, que aproximadamente en un 85 % de los casos parecen adoptar la forma jurídica de asociaciones o cooperativas, podrán beneficiarse en el ámbito del impuesto sobre sociedades de los incentivos fiscales previstos para este tipo de entidades.

A la vista de los distintos incentivos fiscales aplicables al autoconsumo y a las comunidades energéticas sigue planteándose una cuestión de calado: ¿Hasta dónde, a qué ritmo y con qué instrumentos técnicos interesa que siga creciendo el autoconsumo? Aunque la sostenibilidad medioambiental es un objetivo fundamental, no menos importante es el de asegurar la sostenibilidad financiera del sistema eléctrico o el de justicia tributaria. Parece necesario valorar el conjunto de incentivos fiscales y regulatorios, de los que también se beneficia esta actividad⁵², para dirigir o redirigir nuestras normas

51. En el art. 21.3 de la DER II se permite a los Estados miembros gravar la energía autoconsumida si se produce en instalaciones donde la potencia instalada supere los 30 kW.

52. Todo esto sin perder tampoco de vista que la proliferación de este tipo de instalaciones de producción (o comunidades energéticas) puede llevar aparejadas otras implicaciones medioambientales. En este sentido, nos parece interesante hacer referencia a la Ley 1/2024, de 24 de enero, que ha suspendido en La Rioja todos los procedimientos administrativos de otorgamiento de autorizaciones de uso y actividades en suelo no urbanizable relativos a instalaciones eléctricas de generación de energía eléctrica y sus infraestructuras de evacuación (quedando excluidas las instalaciones de autoconsumo), argumentando en su exposición de motivos que “la proliferación de estos elementos sin una planificación previa constituye un elemento distorsionador de los bosques, montes, campos y valles propios de nuestra comunidad autónoma, donde conviven las explotaciones agrarias y ganaderas con los parajes naturales y otros elementos singulares del entorno espacial que nos rodea”. Compartimos la opinión de Gracia M.^a Luchena Mozo cuando afirma que el diseño de proyectos para la descarbonización del sistema energético (que, añadimos, en su gran mayoría proceden de iniciativas privadas) debe tener en cuenta “no solo la rentabilidad económica, sino también la la protección de la

en la buena dirección, de manera que se aseguren objetivos medioambientales y financieros con criterios de justicia en el reparto de las cargas tributarias.

6. Bibliografía

- Bonet Sánchez, M.^a P. (2022). El IVA en las cooperativas agroalimentarias que actúan como comunidades energéticas. En M.^a P. Alguacil Marí (coord.), *Comunidades energéticas en el cooperativismo agroalimentario* (pp. 97-104). Madrid: Cooperativas Agro-alimentarias de España.
- Escobar Lasala, J. J. (2022). Tratamiento tributario (IEEL e IVPEE) del “autoconsumo solar”. Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 3 de diciembre de 2021 (V3003-21 y V3006-21). *Carta Tributaria*, 86.
- Galera Rodrigo, S. (2023). Autoconsumo colectivo: (mucho) más allá de los tejados. *QDL (Cuadernos de Derecho Local)*, 61, 55-81.
- Herrera Molina, P. M. y Tandazo Rodríguez, A. V. (2021). La protección ambiental en los tributos locales (situación actual y propuestas de reforma). En M.^a L. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.), *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la justicia fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- IDAE (Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía). (2024). *Guía de autoconsumo colectivo* (julio de 2024).
- Luchena Mozo, G. M.^a (2024). Comunidades de energía renovable y comunidades ciudadanas de energía: aspectos fiscales. En G. Patón García (dir.), *Fiscalidad y economía circular. Sectores estratégicos de vivienda y transporte* (pp. 43-78). Barcelona: Atelier.
- Martín Santana, L. (2017). *Fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables* [tesis doctoral]. Universidad Carlos III de Madrid.
- Puchol Tur, T. (2023). Impuestos Energéticos que inciden en una comunidad energética. *Nueva Fiscalidad*, 4, 223-261.

biodiversidad y el equilibrio socio-económico de las zonas donde se van a desplegar los proyectos” (Luchena Mozo, 2024: 75).