



APROBADAS MEDIDAS FISCALES EN IRPF E IS PARA REDUCIR LOS EFECTOS DE LA CRISIS ENERGÉTICA EN LOS CONSUMIDORES

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El 19 de octubre se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía (+SE)», así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía.

Entre otras cuestiones, este Real decreto ley contiene medidas destinadas a reducir los efectos de la actual crisis energética en los consumidores. Para ello y desde la perspectiva tributaria, introduce cambios normativos temporales en las principales figuras de la imposición directa, tendentes a fomentar el uso de las energías renovables para así reducir la dependencia de los combustibles fósiles.

Por otra parte se aprovecha este Real Decreto-ley para trasponer a nuestra normativa interna el artículo 9 bis de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, en su redacción dada por la Directiva (UE) 2017/952 de 29 de mayo de 2017 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas invertidas.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Art. 21 RD-I 18/2022)

Deducción por obras de mejora de eficiencia energética de viviendas

Con efectos **1 de enero de 2023**, se modifica la disposición adicional quincuagésima de la Ley de IRPF para **prorrogar durante un año más**, las deducciones existentes que se aplican por obras de mejora de la eficiencia energética en las viviendas (introducidas por Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia).



Como sabemos, dicha disposición adicional regula tres deducciones

- i) la deducción por obras de mejora para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración,
- ii) la deducción por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable y
- iii) la deducción por obras de rehabilitación energética de edificios de uso predominante residencial.

Las dos primeras podían aplicarse por obras realizadas entre el 6 de octubre de 2021 y el 31 de diciembre de 2022 y la tercera por obras realizadas entre 6 de octubre de 2021 hasta 31 de diciembre 2023. Pues bien, las modalidades de deducción se prorrogan ahora un año más, hasta 31 de diciembre de 2023 y 31 de diciembre de 2024, respectivamente. En consonancia con ello, también se modifican las fechas de expedición de los correspondientes certificados de eficiencia energética y la fecha límite para que las viviendas sean alquiladas -en caso de aplicar la deducción por obras realizadas en viviendas alquiladas-.

A título de recordatorio, veamos a continuación el funcionamiento de estas deducciones.

Se trata de **deducciones** que pretenden incentivar la rehabilitación de edificios, necesarios para alcanzar los retos marcados en materia de energía y clima, y como parte del desarrollo del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España.

Pueden beneficiarse de estas deducciones los contribuyentes que lleven a cabo este tipo de mejoras en su vivienda habitual o en viviendas arrendadas para uso como vivienda (según la LAU).

Las principales características de estas deducciones son las siguientes:

- Son deducciones estatales temporales.
- Se aplican sobre las cantidades invertidas en obras de rehabilitación con las que se obtengan mejoras en la eficiencia energética de los inmuebles.
- Únicamente puede aplicar la deducción los propietarios de las viviendas.
- El importe de las obras debe ser pagado mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuenta en entidad de crédito. No se aceptarán los pagos realizados en efectivo.
- Es necesario que se emita un certificado energético antes de la realización de la obra y otro después para acreditar el ahorro energético.

Deducción por obras de mejora para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración.

Tipo de vivienda en el que efectuar las obras: podrán realizarse en la vivienda habitual o viviendas arrendadas o en expectativa de alquiler y siempre que se alquilen antes del 31 de diciembre de 2024 (antes 31 de diciembre de 2023). No se aplica a las obras realizadas en segundas residencias, viviendas turísticas, partes afectas a actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, piscinas, instalaciones deportivas y elementos análogos.

Plazo para la realización de las obras: 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2023 (antes 31 de diciembre de 2022), ambos inclusive.

Importe de la deducción: 20 por ciento de las cantidades satisfechas desde el, a las personas o entidades que realicen las obras y a las que expidan los certificados de eficiencia energética.

Base máxima de la deducción: 5.000 euros. Cuando el certificado de eficiencia energética posterior a la finalización de las obras se expida en un ejercicio posterior a aquel en que se abonaron cantidades por las obras (hasta 31 de diciembre de 2023), la deducción se practicará solo en el ejercicio de su emisión sumando las cantidades satisfechas en periodos anteriores (desde el 6 de octubre de 2021) y no pudiendo superar la base de deducción en ningún caso los 5.000 euros.

Tratamiento de subvenciones recibidas: Se descontarán aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

Obras que dan derecho a esta deducción: obras que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración de

la vivienda en al menos un 7 por 100 respecto de lo establecido en el certificado de eficiencia energética expedido antes de la realización de la obra.

Se incluyen dentro de este tipo de obras la sustitución de ventanas (marco y acristalamiento) por dobles ventanas; cambio de caldera por una de biomasa.

Ejercicio en que se aplica la deducción: La deducción se aplicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética que se emita tras la realización de las obras. En todo caso, el certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2024.

Deducción por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable

Tipo de vivienda en el que efectuar las obras: podrán realizarse en la vivienda habitual o viviendas arrendadas o en expectativa de alquiler y siempre que se alquilen antes del 31 de diciembre de 2024 (antes 31 de diciembre de 2023). No se aplica a las obras realizadas en segundas residencias, viviendas turísticas, partes afectas a actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, piscinas, instalaciones deportivas y elementos análogos.

Plazo para la realización de las obras: 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2023 (antes hasta 31 de diciembre de 2022), ambos inclusive.

Importe de la deducción: 40 por ciento de las cantidades satisfechas, a las personas o entidades que realicen las obras y a las que expidan los certificados de eficiencia energética.

Base máxima de la deducción: 7.500 euros.

Tratamiento de subvenciones recibidas: Se descontarán aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

Obras que dan derecho a deducción: aquellas que reduzcan en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, consigan una mejora de la calificación energética de la vivienda que permita obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación. Estas mejoras se acreditarán mediante sendos certificados de eficiencia energética expedidos, por el técnico competente, antes y después de la realización de las obras, comparando los indicadores contenidos en los mismos.

Se incluyen dentro de esta categoría de obras la instalación de paneles aislantes (trasdosados) en las paredes y de aislamiento térmico en los falsos techo o sistemas de calefacción y de aire acondicionado por aerotermia.

Ejercicio en que se aplica la deducción: La deducción se aplicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética que se emita tras la realización de las obras. En todo caso, el certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2024.

Deducción por obras de rehabilitación energética de edificios de uso predominante residencial

Tipo de vivienda en el que efectuar las obras: podrán realizarse tanto en la vivienda habitual, como en segundas residencias o en viviendas arrendadas. Se asimilan a viviendas las plazas de garaje y trasteros adquiridas con éstas. No se aplica a las obras realizadas en la parte de la vivienda afecta a actividad económica.

Plazo para la realización de las obras: 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2024 (antes hasta 31 de diciembre de 2023), ambos inclusive.

Importe de la deducción: 60 por ciento de las cantidades satisfechas, a las personas o entidades que realicen las obras y a las que expidan los certificados de eficiencia energética.

Base máxima de la deducción: 5.000 euros. Las cantidades satisfechas no deducidas (bases pendientes de deducción) por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros (límite máximo plurianual).

Tratamiento de subvenciones recibidas: Se descontarán aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

Obras que dan derecho a deducción: aquellas que reduzcan en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, consigan una mejora de la calificación energética de la vivienda que permita obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación. Estas mejoras se acreditarán mediante sendos certificados de eficiencia energética expedidos, por el técnico competente, antes y después de la realización de las obras, comparando los indicadores contenidos en los mismos.

Se incluyen dentro de esta categoría de obras mejoras el aislamiento de las fachadas, mejoras en la envolvente térmica, cubiertas y en la rotura de los puentes térmicos, así como la integración en el edificio de sistemas o instalaciones de energías renovables (placas solares).

Ejercicio en que se aplica la deducción: La deducción se practicará en los períodos impositivos 2021, 2022, 2023 y 2024 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el certificado de eficiencia energética. El certificado expedido después de las obras debe ser expedido antes del 1 de enero de 2025.

Entidades en régimen de atribución de rentas

Con efectos 1 de enero de 2023 se modifica el artículo 87.3 de la LIRPF para establecer que las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades, excepto lo dispuesto en el apartado 12 del art. 15.bis de la LIS.

Téngase en cuenta que este nuevo apartado 12 se incorpora al art. 15.bis) de la LIS para incorporar el mandato del artículo 9 bis de la Directiva (UE) 2016/1164, en la redacción dada por la Directiva (UE) 2017/952 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, de modo que las entidades en régimen de atribución de rentas situadas en territorio español se consideran contribuyentes del IS cuando se den las condiciones y respecto de las rentas señaladas en dicho apartado 12.

El artículo 9 de la citada Directiva regula el caso de las asimetrías híbridas invertidas obligando a los Estados miembros a tratar fiscalmente como residentes a las entidades fiscalmente transparentes que sean consideradas por la legislación de los países de residencia de sus partícipes mayoritarios como entidades sujetas a imposición personal sobre la renta para evitar una situación de asimetría híbrida en la que determinadas rentas no tributen en ningún país o territorio, esto es, no tributen ni en sede de las entidades en régimen de atribución de rentas ni en sede de sus partícipes ni de la entidad pagadora de dichas rentas. Y, esto es lo que se ha incorporado al nuevo apartado 12 del art. 15, bis de la LIS.

Impuesto sobre Sociedades (Art. 22 y DF 2ª RD-I 18/2022)

Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables (DA 17ª LIS)

El artículo 22 del RDL, introduce con efectos desde el 1 de enero de 2023, una nueva disposición adicional 17ª en la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la que los contribuyentes podrán amortizar libremente las inversiones que se efectúen en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio, siempre que utilicen energía procedente de fuentes renovables y sustituyan

instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles. Se trata por tanto de un nuevo régimen temporal y opcional de libertad de amortización cuyas características son las siguientes:

Activos susceptibles de la libertad de amortización:

Pueden ser amortizadas libremente los siguientes activos:

- Inversiones en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables.
- Instalaciones para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles.
- Que sean puestas a disposición del contribuyente a partir del 20 de octubre de 2022 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 18/2022), y entren en funcionamiento en 2023.

Activos no susceptibles de la libertad de amortización:

- Los edificios no podrán acogerse a la libertad de amortización.
- Instalaciones que tengan carácter obligatorio en virtud de la normativa del Código Técnico de la Edificación, aprobado por el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, salvo que la instalación tenga una potencia nominal superior a la mínima exigida, en cuyo caso podrá ser objeto de la libertad de amortización aquella parte del coste de la instalación proporcional a la potencia instalada por encima de ese mínimo exigido.

Cuantía máxima de la inversión: podrán beneficiarse del régimen de libertad amortización inversiones hasta los 500.000 euros.

Requisitos (mantenimiento de plantilla): Se exige que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

Consideración de energía renovable: A efectos de este nuevo régimen de libertad de amortización, se consideran fuentes renovables:

- Las procedentes de fuentes renovables no fósiles, es decir, energía eólica, energía solar (solar térmica y solar fotovoltaica) y energía geotérmica, energía ambiente, energía mareomotriz, energía undimotriz y otros tipos de energía oceánica, energía hidráulica y energía procedente de biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, y biogás, tal y como se definen en la Directiva (UE) 2018/2001, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.
- En el caso de las instalaciones de producción de energía eléctrica, solo se considerará energía renovable aquella que proceda de instalaciones de la categoría b) del artículo 2.1 del Real Decreto 413/2014, de 6 de junio, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos.
- En el caso de instalaciones que empleen bombas de calor accionadas eléctricamente solo se considerará energía renovable su uso para calor a partir de un rendimiento de factor estacional (SCOPnet) de 2,5 de acuerdo con la Decisión 2013/114/UE de la Comisión de 1 de marzo de 2013.
- En el caso de que tales bombas se usen para frío, solo se considerará que producen energía renovable cuando el sistema de refrigeración funcione por encima del requisito de eficiencia mínimo expresado como factor de rendimiento estacional primario y este sea al menos 1,4 (SPFplow), de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento Delegado (UE) 2022/759 de la Comisión de 14 de diciembre de 2021.
- En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable cuando se reduzca al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien se consiga una mejora de la calificación energética de las instalaciones para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación

Incumplimiento de requisitos: En el supuesto de que se incumpliese la obligación de mantenimiento de la plantilla se deberá ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará junto con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido la obligación.

Empresas de reducida dimensión: Las entidades a las que sea de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión podrán optar entre aplicar el régimen de libertad de amortización por creación y mantenimiento de empleo o aplicar el régimen de libertad de amortización regulado en esta disposición.

Requisitos formales: Para la aplicación de esta libertad de amortización, los contribuyentes deberán estar en posesión, según proceda, de la siguiente documentación que acredite que la inversión utiliza energía procedente de fuentes renovables:

- En el caso de generación de energía eléctrica, la Autorización de Explotación y, en el de las instalaciones con excedentes, la acreditación de la inscripción en el Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica (RAIPREE) o, en el caso de instalaciones de menos de 100kW, el Certificado de Instalaciones Eléctricas (CIE) de acuerdo con el Reglamento Electrotécnico de Baja Tensión.
- En el caso de sistemas de producción de gases renovables (biogás, biometano, hidrógeno renovable), la acreditación de inscripción en el Registro de instalaciones de producción de gas procedente de fuentes renovables.
- En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) industrial o de proceso, acreditación de la inscripción en registro o informe del órgano competente en la Comunidad Autónoma.
- En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria, certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de las inversiones, que indique la incorporación de estos sistemas respecto del certificado expedido antes del inicio de las mismas.

Asimetrías híbridas (Art. 15 bis LIS)

La Disposición final segunda del RDL 18/2022 introduce un nuevo apartado 12 en el artículo 15 bis LIS para, desde el 1 de enero de 2022, convertir en contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades a determinadas entidades en régimen de atribución de rentas, siempre y cuando:

- una o varias entidades, vinculadas entre sí, participen directa o indirectamente en cualquier día del año, en el capital, en los fondos propios, en los resultados o en los derechos de voto en un porcentaje igual o superior al 50 por ciento; y
- sean residentes en países o territorios que califiquen a la entidad en régimen de atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta.

Estas entidades en atribución de rentas tributarán como contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades para **ciertas rentas positivas** que corresponda atribuir a todos los partícipes residentes en países o territorios que consideren a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal sobre la renta. Estas rentas son:

- Rentas obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Rentas de fuente extranjera que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.

El **período impositivo** coincidirá con el año natural en el que se obtengan tales rentas.

El **resto de rentas** obtenidas por la entidad en atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes y tributarán de acuerdo con el régimen especial de atribución de rentas contenido en la sección 2.ª del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.