

# Fiscalidad de la inversión en instalaciones de producción y distribución de energía solar fotovoltaica



**LANDWELL**

*Abogados y Asesores Fiscales*

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

11 de noviembre de 2009

## 1.- Inversión en la instalación

- a. Esquema de la inversión.
- b. Obligaciones formales: altas, registros, etc.
- c. IVA soportado, ICIO e IBI.

## 2.- Gestión de la inversión

- a. Planificación tributaria: IRPF / IS
- b. Tratamiento operaciones en IVA
- c. Régimen de Impuestos Especiales (IIEE)

## 3.- Desinversión o salida

- a. Tratamiento fiscal para las personas físicas.
- b. Tratamiento fiscal para las personas jurídicas.



# SUMARIO

## 1.- Inversión en la instalación

- a. Esquema de la inversión.
- b. Obligaciones formales: altas, registros, etc.
- c. IVA soportado, ICIO e IBI.

## 2.- Gestión de la inversión

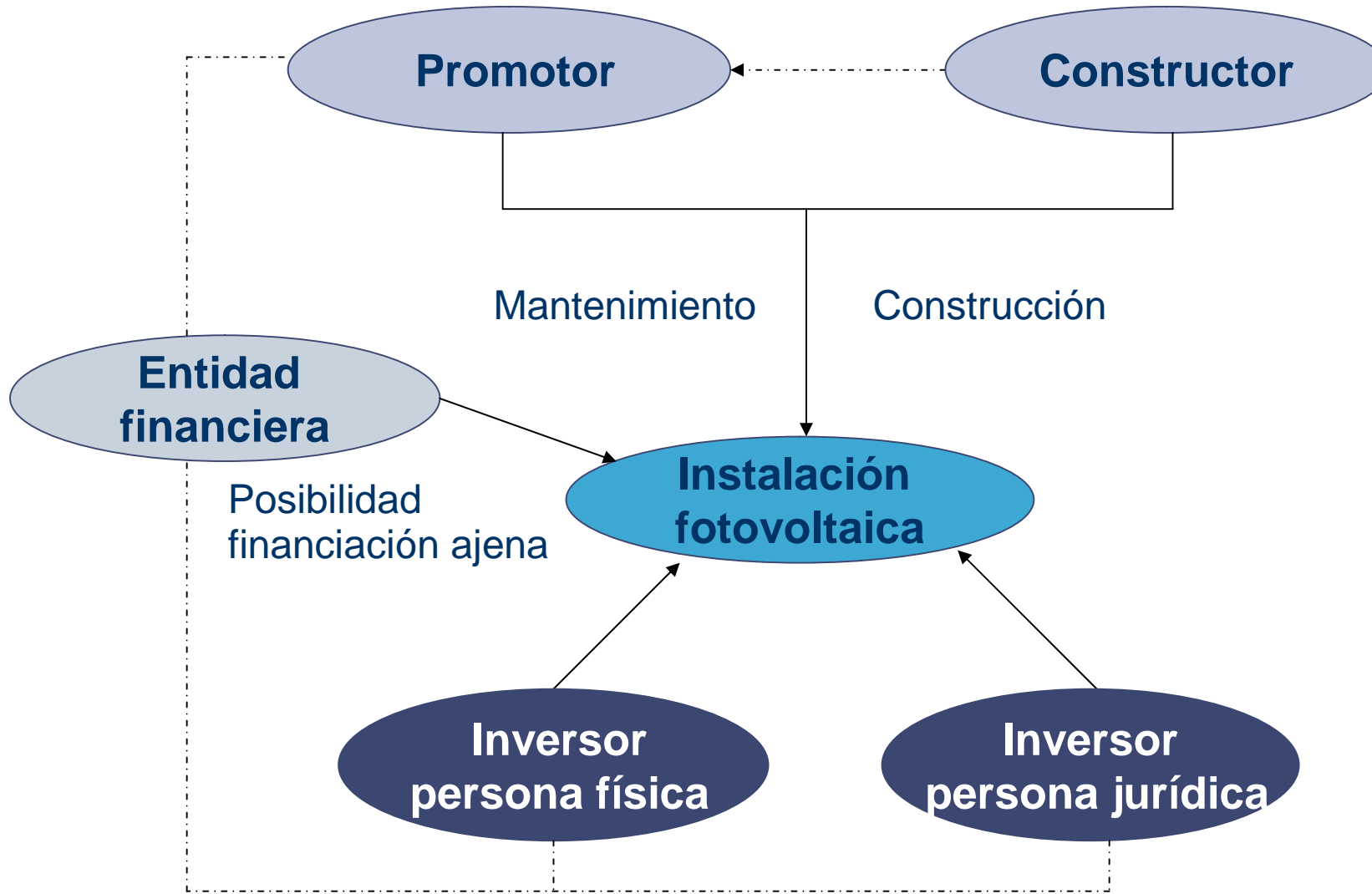
- a. Planificación tributaria: IRPF / IS
- b. Tratamiento de operaciones en IVA
- c. Régimen de Impuestos Especiales (IIEE)

## 3.- Desinversión o salida

- a. Tratamiento fiscal para las personas físicas.
- b. Tratamiento fiscal para las personas jurídicas.



## 1.a. ESQUEMA DE LA INVERSIÓN



Posible inversión directamente por una persona física o a través de una sociedad.



## 1.b. OBLIGACIONES FORMALES ANTES INICIO ACTIVIDAD

- ✓ Alta en el Censo de Obligados Tributarios (modelo 036) mediante el que se comunicará:
  - Alta como empresario o profesional a efectos de IVA
  - Alta a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas y superficie afecta (\*)
    - a. Exentas las personas físicas (contribuyentes IRPF)
    - b. Todos los sujetos pasivos durante los 2 primeros periodos de actividad.
    - c. Personas jurídicas con Importe Neto de Cifra de Negocio < 1M
  - Acogimiento al Régimen de Estimación Directa Simplificada para determinar el rendimiento neto de actividades económicas en el IRPF (personas físicas < 0,6 M).
  - Inscripción definitiva en el Registro de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica en el Régimen Especial.
  - Obtención del CAE (Código de Actividad y Establecimiento) en la Oficina Gestora de Aduanas e IIEE, que acredite la inscripción de la instalación como fábrica de electricidad en régimen suspensivo.

(\*) IAE: Epígrafe 151.4: Producción de energía no especificada en epígrafes anteriores, abarcando la energía solar.



## 1.c. IVA SOPORTADO, ICIO e IBI (I)

- ✓ IVA soportado en la adquisición y la construcción de la instalación.
  - Adquirida condición de empresario o profesional → SP IVA → Obligación de repercutir IVA.
  - Derecho a la deducción del IVA soportado (importante durante el periodo de inversión inicial) → posibilidad de inscripción en el REDEME.
  
- ✓ ICIO: Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
  - HI: Construcciones, instalaciones y obras que exijan licencia de obras o urbanística
  - BI: Coste de ejecución material de la obra.
    - a. DGT: SI inclusión del valor de las instalaciones.
    - b. Tribunales: Inclusión del coste de la instalación (coste del montaje), NO inclusión del valor de instalaciones y de la maquinaria.
  - Sujeto pasivo: quien soporte los gastos o el coste de la instalación.
  - Coste o cuota: será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo previsto por cada ayuntamiento (max. 4%).

(\*) ICIO: Existen bonificaciones potestativas para cada ayuntamiento (ordenanzas fiscales) de hasta el 95% para los inmuebles destinados a la producción de energía eléctrica. Normalmente, se regula para viviendas o edificios.



## 1.c. IVA SOPORTADO, ICIO e IBI (II)

- ✓ IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
  - BICES: Las instalaciones de producción de energía eléctrica son consideradas bienes inmuebles de características especiales. STS 30/05/2007 → deben estar gravadas todas las instalaciones de generación, incluidas las de régimen especial.
  - HI: Grava determinados derechos sobre bienes inmuebles, como son el derecho de propiedad o derechos reales de superficie o usufructo, concesiones administrativas.
  - BI: Valor catastral: valor del suelo + valor de la instalación (\*)
    - a. Aprobación previa de los valores catastrales (1 año antes de la exigencia).
    - b. 50% sobre el valor de la construcción = valor catastral
  - Coste o cuota: será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo previsto por cada ayuntamiento (min. 0,4% - max. 1,3%).

(\*) IBI: Los art.67 y 68 del TRLHL, dispone una reducción para los BICES que hayan sido revisados (nuevas ponencias de valores) duplicando su valor catastral.



# SUMARIO

## 1.- Inversión en la instalación

- a. Esquema de la inversión.
- b. Obligaciones formales: altas, registros, etc.
- c. IVA soportado, ICIO e IBI.

## 2.- Gestión de la inversión

- a. **Planificación tributaria: IRPF / IS**
- b. **Tratamiento de operaciones en IVA**
- c. **Régimen de Impuestos Especiales (IIEE)**

## 3.- Desinversión o salida

- a. Tratamiento fiscal para las personas físicas.
- b. Tratamiento fiscal para las personas jurídicas.



## 2.a. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA: IRPF / IS (I)

- ✓ **Persona física → Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**
  - Producción y venta de energía solar: RAE (rendimientos de actividades económicas) → Base imponible general → **Tipo máximo = 43%**.
  - Régimen de estimación directa simplificada (Importe neto cifra negocios año anterior < 600.000 euros) y no ejercicio de otras actividades en estimación directa normal.
  - Cálculo del rendimiento neto de la actividad (Ingresos – gastos):

### Ingresos íntegros:

- a. Ingresos de explotación (ventas de electricidad en red): criterio de devengo.
- b. Otros ingresos: subvenciones, bonificaciones, etc.
- c. Valor mercado → energía autoconsumida.

### Gastos deducibles:

- a. Todos los consumos de explotación.
- b. Reparaciones y conservación.



## 2.a. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA: IRPF / IS (II)

- c. Servicios profesionales independientes: notarías, abogados, etc.
- d. En caso de financiación ajena, serán deducibles los gastos financiero (intereses) derivados de la misma para la determinación de los RAE.
- e. Amortización de la inversión de la instalación: No coeficientes específicos (DGT: V033/2007: coeficiente lineal máximo s/ tablas = 10% / periodo máx. 20 años = 5%).
- f. Gastos de difícil justificación: 5% del rendimiento neto.

### Pagos fraccionados:

- a. Pagos fraccionados a cuenta del IRPF → Trimestralmente (modelo 130)
  - b. Importe: 20% del rendimiento neto
- Aplicación del **régimen de empresas de reducida dimensión (ERD) para PYMES** → importe neto de la cifra de negocio < 8 M.
- a. Duplo del coeficiente de amortización máximo previsto en tablas para elementos nuevos del inmovilizado material, intangible y de inversiones inmobiliarias.
  - b. Arrendamiento financiero: duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización multiplicado por 1,5 (triple).



## 2.a. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA: IRPF / IS (III)

- Aplicación normativa IS → posibilidad art.39 TRLIS: deducción 4% (ejercicio 2009), por inversiones en bienes nuevos del activo material para aprovechamiento de energía (DGT: elementos íntimamente ligados al proceso productivo: NO nave industrial).
- Libertad de amortización con mantenimiento de empleo (Ley 4/2008) : 2009, 2010
- Arrendamiento financiero: Novedad introducida por la Ley 11/2009 (SOCIMI): cuotas de recuperación de coste no constantes (ejercicios 2009, 2010 y 2011).
- Proyecto LPGE : Posible reducción del rendimiento neto 2009, 2010, 2011 en un 20% ( < 5 M, < 25 empleados ), cuando se mantenga o cree empleo con ciertos límites.
- **Por tanto, posibilidad obtención rendimientos negativos durante los primeros ejercicios, que reducirá considerablemente la base imponible en el IRPF (tributación), vía compensación con rendimientos positivos ( del trabajo, de actividad económica, arrendamientos, etc... ).**
- **Existe la posibilidad de inversión en una instalación fotovoltaica, sin que el inversor desarrolle la actividad de venta de energía eléctrica (actividad empresarial).** Los rendimientos obtenidos serían calificados de **RCM**, y estarían sujetos a una retención del 18% sobre el importe bruto (19% previsto a partir 2010 ). No aplicación beneficios (deducciones, aceleración de amortizaciones, etc.).



## 2.a. PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA: IRPF / IS (IV)

- ✓ **Persona jurídica → Impuesto sobre Sociedades (IS)**
  - ERD (PYME) → importe neto de la cifra de negocio < 8 M.
  - Aplicación de los mismos incentivos que los mencionados para personas físicas
  - Deducciones medio-ambientales pendientes : plazo 10 años
  - BINS pendientes : plazo 15 años
  - Problemática canalización de los beneficios generados a la persona física (vía dividendos (18 por ciento) → Tipo impositivo final:
    - I. Hasta una BI de 120.202,41 euros → **25% + 18% = 43%**
    - II. Base imponible restante → **30% + 18%= 48%**.
  - Mayor carga en cuanto a obligaciones formales ( CCAA, Libros de Actas, etc.):

(\*) Proyecto LPGE 2010: Tipo de gravamen reducido (25% - 20%) en el IS por mantenimiento de empleo para los periodos 2009, 2010 y 2011 (Requisitos: Importe Neto Cifra Negocios < 5M + plantilla media: = ó > 1 empleado y < 25 empleados)



## 2.b. TRATAMIENTO OPERACIONES EN IVA

### ✓ Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- Primer ejercicio: Importe del IVA soportado en la adquisición de la instalación mayor que el repercutido (devolución IVA – posibilidad REDEME)
- Entregas de bienes (tracto sucesivo): entregas de energía eléctrica sujetas y no exentas de IVA → Energía eléctrica vertida a la red eléctrica con contraprestación → Repercusión IVA. Tipo impositivo general: 16% (julio 2010 → 18%)
- Problemática autoconsumos : Uso particular ( viviendas ) vs Uso empresarial
- Obligación de expedir y entregar facturas por la ventas de energía, así como de conservar copia o matriz de las mismas.
- Obligación de la llevanza del Libro Registro de facturas emitidas, del Libro Registro de facturas recibidas y del Libro Registro de bienes de inversión.
- Obligación de presentar declaraciones – liquidaciones, e ingresar trimestralmente (REDEME: mensualmente) a través del modelo 303 (además modelo 340).
- Obligación de presentar la declaración resumen anual de IVA (modelo 390) y la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347).



## 2.c. RÉGIMEN DE IMPUESTOS ESPECIALES

### ✓ Impuesto sobre la Electricidad (IE)

- Esta sujeta al IE la fabricación de energía eléctrica en régimen especial.
- Autoconsumos: están exentos en caso de viviendas y autoconsumos industriales para el desarrollo de la propia actividad.
- Entregas de la electricidad generada que se destinen directamente a otras fábricas o depósitos fiscales (caso de la electricidad vertida a la red) → Régimen suspensivo del Impuesto sobre la Electricidad → NO devengo y NO exigible el pago.
- Independientemente de la aplicación del régimen suspensivo existirá:
  - a. Obligación de presentar trimestralmente (vía telemática) la declaración – liquidación del Impuesto sobre la Electricidad (modelo 560) → cuota igual a “0”.
  - b. Obligación de llevar los Libros Registro de IIEE, debidamente sellados por la Oficina Gestora de IIEE.



# SUMARIO

## 1.- Inversión en la instalación

- a. Esquema de la inversión.
- b. Obligaciones formales: altas, registros, etc.
- c. IVA soportado, ICIO e IBI.

## 2.- Gestión de la inversión

- a. Planificación tributaria: IRPF / IS
- b. Tratamiento de operaciones en IVA
- c. Régimen de Impuestos Especiales (IIEE)

## 3.- **Desinversión o salida**

- a. **Tratamiento fiscal para las personas físicas.**
- b. **Tratamiento fiscal para las personas jurídicas.**



# TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS PERSONAS FÍSICAS

## ✓ Persona física → Transmisión de la instalación

- Venta directa de la planta:
  - a. Ganancia patrimonial → Base imponible del ahorro → 18% (\*)
  - b. Operación sujeta y no exenta de IVA y en su caso AJD (excepción: no sujeta la transmisión del patrimonio empresarial → unidad económica autónoma: art. 7.1º LIVA). Necesidad elementos comunes no hay autonomía.
  - c. IIVTNU (plusvalía): en caso de tener la consideración de suelo urbano.
  
- Venta de participaciones de la sociedad titular de la planta:
  - a. Ganancia patrimonial → Base imponible del ahorro → 18% (\*)
  - b. ITP y AJD (TPO) → Art.108: tributan como transmisiones onerosas de inmuebles las transmisiones de participaciones (50% de activo = inmuebles; adquirente posición de control)

(\*) Proyecto LPGE 2010: Tipo de gravamen aplicado a la base liquidable del ahorro a partir del ejercicio 2010 se gravará a los siguientes tipos de gravamen: hasta 6.000 → 19% / Desde 6.000,01 en adelante → 21%.



# TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS PERSONAS FÍSICAS

- ✓ **Persona jurídica → Transmisión de la instalación.**
  - Venta directa de la planta:
    - a. Ingreso → Base imponible ERD → Tipo impositivo: 25% - 30%
    - b. Operación sujeta y no exenta de IVA y AJD (excepción: no sujeta la transmisión del patrimonio empresarial → unidad económica autónoma: art. 7.1º LIVA)
    - c. Posibilidad de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (12%)
  - Venta de participaciones de la sociedad titular de la planta:
    - a. Ingreso → Base imponible ERD → Tipo impositivo: 25% - 30%
    - b. ITP y AJD (TPO) → Art.108: tributan como transmisiones onerosas de inmuebles las transmisiones de participaciones (50% de activo = inmuebles; adquirente posición de control)
    - c. Posibilidad de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios ( 12% )

<http://www.landwell.es>

*LANDWELL*

*Abogados y Asesores Fiscales*

*PRICEWATERHOUSECOOPERS* 