

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC045721

DGT: 05-11-2012

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2112/2012

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Inversiones medioambientales. *Empresas que operan en el sector fotovoltaico que se dedican, con carácter general, al desarrollo integral de parques fotovoltaicos, cediendo, con posterioridad, en arrendamiento, las instalaciones o equipos en los que han invertido, en favor de sus filiales, para que sean estas, titulares de los correspondientes permisos y licencias de explotación, quienes los exploten de manera directa.* Dado que las mencionadas inversiones son registradas como activo material en sede de las sociedades *holding*, propietarias de las mismas, dichas inversiones no figurarán registradas en el activo de las sociedades filiales arrendatarias, de modo que no formarán parte de su activo material, por lo que dichas filiales no podrán aplicar la deducción por inversiones medioambientales, recogida en el art. 39.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), respecto de los equipos e instalaciones que explotan en régimen de arrendamiento. Por otra parte, atendiendo a la finalidad de la deducción recogida en el art. 39.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), como aquella deducción cuyo propósito no es sino favorecer la inversión en instalaciones o equipos nuevos destinados al aprovechamiento de fuentes de energías renovables, las sociedades matrices que inviertan en instalaciones y equipos fotovoltaicos nuevos, los cuales van a ser destinados, indirectamente, mediante su explotación través de sus sociedades filiales, titulares de los preceptivos permisos y licencias administrativos, al aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad, tendrán derecho a aplicar la deducción prevista en el art. 39.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), en su redacción anterior a la vigente redacción dada por Ley 2/2011 (Economía Sostenible), siendo de aplicación los coeficientes multiplicadores establecidos en la disp. adicional décima.1 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). [Vid., en sentido contrario, consultas DGT, de 11-07-2008, n.º V1463/2008 (NFC030919), de 31-03-2009, n.º V0649/2009 (NFC032296), y de 04-09-2009, n.º V1963/2009 (NFC035539)].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 39 y disp. adic. décima.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

RD 1514/2007 (PGC), norma de registro y valoración 8.ª.

Ley 2/2011 (Economía Sostenible).

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una asociación que representa, a nivel institucional, el fomento del sector solar fotovoltaico y cuyo objetivo fundamental consiste en la defensa de la estabilidad regulatoria y la seguridad jurídica del sector.

Dicho sector presenta unas características peculiares dado que se encuentra fuertemente regulado. Con carácter general, las empresas que operan en el sector fotovoltaico se dedican al desarrollo integral de parques fotovoltaicos para grupos inversores, para empresas o para particulares, así como para sí mismas.

En particular, el desarrollo de los mencionados parques fotovoltaicos comprende las siguientes actividades: tramitación de licencias y permisos administrativos; localización y evaluación de ubicaciones adecuadas para el desarrollo fotovoltaico; planificación y diseño de sistemas fotovoltaicos; dirección técnica, ingeniería y redacción de los proyectos; supervisión y coordinación de la construcción y control de la ejecución de las obras de instalación; puesta en marcha de las instalaciones y mantenimiento de las mismas.

Los parques fotovoltaicos construidos (o adquiridos "llave en mano") están fabricados con arreglo a especificaciones estándar para su utilización en instalaciones conectadas a la red eléctrica y para su incorporación a sistemas de energía solar no conectados a la red de uso residencial, comercial e industrial. Por tanto, la inversión realizada por las empresas del sector está destinada al aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.

Dada la propia regulación del sector, las sociedades que realizan la inversión (bien mediante adquisición "llave en mano" bien mediante su construcción) en las plantas fotovoltaicas no pueden llevar a cabo la explotación de las mismas, dado que la concesión de las licencias, permisos y autorizaciones requeridos para ello contiene límites de producción muy estrictos que harían inviables su comercialización por parte de dichas entidades. Por ello, las empresas del sector explotan indirectamente las instalaciones fotovoltaicas, mediante su cesión a sus

sociedades filiales, propietarias de los permisos y licencias correspondientes, que forman parte de un grupo empresarial, pese al coste de mantenimiento de dichas sociedades. Con posterioridad, la sociedad matriz transmitirá la planta a la sociedad filial, titular de los permisos y licencias administrativos, cumpliendo con las exigencias de financiación señaladas por los bancos.

En virtud de lo anterior, son las sociedades filiales quienes utilizan las instalaciones de la sociedad matriz para la generación de energía eléctrica, la cual, una vez generada, se vierte en la Red, de acuerdo con los límites estipulados por la compañía distribuidora

Cuestión planteada:

Se plantea si las sociedades que adquieren o construyen las plantas fotovoltaicas tienen derecho a aplicar la deducción medioambiental establecida en el artículo 39.3 del TRLIS, en su redacción anterior a la vigente redacción dada por Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible

Contestación:

El artículo 39.3 a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), en su redacción anterior a la vigente redacción dada por Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible establece que:

“3. Asimismo, podrá deducirse de la cuota íntegra el 10 por ciento de las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades que se citan a continuación:

a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.”

Por su parte, la disposición adicional 10ª.1 del TRLIS, regula los coeficientes por los que deben multiplicarse los porcentajes de las deducciones reguladas en los artículos 36, los apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, artículos 39,40 y 43 de la Ley, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

En este punto, es preciso señalar que este Centro Directivo, en reiterada doctrina, recogida, entre otras, en las consultas vinculantes V1463-08, V0649-09 y V1963-09, impedía aplicar la deducción por inversiones medioambientales, recogida en el artículo 39.3 del TRLIS, en sede de las sociedades matrices inversoras, al considerar que dichas sociedades cedían en arrendamiento las instalaciones o equipos en los cuales había invertido, en favor de sus filiales, por lo que el destino de dichas inversiones no era el aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad sino su cesión a terceros en arrendamiento.

No obstante lo anterior, conforme a lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil”. A su vez, con arreglo a lo dispuesto en la Sentencia de 9 de febrero de 2004 del Tribunal Supremo, “dentro de los criterios interpretativos que propone el artículo 3 del Código Civil, tiene prevalencia, cuando se trata de incentivos fiscales, el de la “ratio legis” o finalidad de las disposiciones que los regulan, de modo que la línea interpretativa a seguir debe estar lógicamente supeditada a la consecución de los objetivos de política económica, social, etc., que justifican tales incentivos”. Dicha línea jurisprudencial ha quedado igualmente recogida en otras sentencias del Alto Tribunal (STS de 22/02/2003, STS de 24/11/1995, STS de 02/02/1996, STS 01/10/2007, entre otras).

Por tanto, atendiendo a una interpretación sistemática y teleológica de la norma analizada, la doctrina administrativa previamente señalada debe verse modificada a la luz de la doctrina emanada del Alto Tribunal, por lo que la deducción recogida en el artículo 39.3 del TRLIS debe interpretarse, atendiendo a su finalidad, como aquella deducción cuyo propósito no es sino favorecer la inversión en instalaciones o equipos nuevos destinados al aprovechamiento de fuentes de energías renovables.

El concepto de aprovechamiento debe entenderse como la actividad de explotación de la energía proveniente del sol para su transformación en electricidad, llevada a cabo directa o indirectamente por la sociedad inversora.

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, las empresas que operan en el sector fotovoltaico se dedican, con carácter general, al desarrollo integral de parques fotovoltaicos, cediendo, con posterioridad, en arrendamiento, las instalaciones o equipos en los que han invertido, en favor de sus filiales, para que sean éstas, titulares de los correspondientes permisos y licencias de explotación quienes los exploten de manera directa.

La contestación a la presente consulta se emite partiendo de la consideración de que los contratos de arrendamiento suscritos entre las sociedades matrices (inversoras) y las sociedades filiales tienen la consideración

de contratos de arrendamiento operativo, con arreglo a lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 8ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Dado que las mencionadas inversiones son registradas como activo material en sede de las sociedades holding, propietarias de las mismas, dichas inversiones no figurarán registradas en el activo de las sociedades filiales arrendatarias, de modo que, no formarán parte de su activo material, por lo que dichas filiales no podrán aplicar la deducción por inversiones medioambientales, recogida en el artículo 39.3 del TRLIS, respecto de los equipos e instalaciones que explotan el régimen de arrendamiento.

En virtud de lo anterior, las sociedades matrices que inviertan en instalaciones y equipos fotovoltaicos, nuevos, los cuales van a ser destinados, indirectamente, mediante su explotación través de sus sociedades filiales, titulares de los preceptivos permisos y licencias administrativos, al aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad, tendrán derecho a aplicar la deducción prevista en el artículo 39.3 del TRLIS, en su redacción anterior a la vigente redacción dada por Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible, siendo de aplicación los coeficientes multiplicadores establecidos en la disposición adicional 10ª.1 del TRLIS.

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

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