Nº Exp: CRI 3-2023

Asunto: IRPF. Deducción cantidades invertidas en instalaciones de autoconsumo eléctrico o de generación de energía eléctrica o térmica a partir de fuentes renovables en los supuestos de matrimonio

CUESTIÓN PLANTEADA

Delimitación de los requisitos para la aplicación de la deducción por inversiones en instalaciones de autoconsumo eléctrico o de generación de energía eléctrica o térmica a partir de fuentes renovables en los supuestos de matrimonio. Cambio del criterio contenido en la consulta vinculante 6/2022.

CRITERIO

La letra o] del artículo 4. Uno de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, regula una deducción por inversiones en instalaciones de autoconsumo eléctrico o de generación de energía eléctrica o térmica a partir de fuentes renovables, cuya redacción vigente para los períodos impositivos terminados hasta el 31 de diciembre de 2022 es la siguiente:

"o) Los contribuyentes podrán deducirse un 40% del importe de las cantidades invertidas en instalaciones realizadas en la vivienda habitual del contribuyente o en instalaciones colectivas del edificio donde este figure, si están destinadas a alguna de las finalidades que se indican a continuación:

a) Instalaciones de autoconsumo eléctrico, según lo establecido en el artículo 9.1 de la Ley 24/2013, de 16 de diciembre, del sector eléctrico y la normativa que la desarrolla.

b) Instalaciones de producción de energía térmica a partir de la energía solar, de la biomasa o de la energía geotérmica para generación de agua caliente sanitaria, calefacción o climatización.

c) Instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de energía solar fotovoltaica o eólica, para electrificación de viviendas aisladas de la red eléctrica de distribución y cuya conexión a esta sea inviable desde el punto de vista técnico, medioambiental o económico.

No darán derecho a practicar esta deducción aquellas instalaciones que sean de carácter obligatorio en virtud de la aplicación del Real decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código técnico de la edificación (CTE)

Esta deducción podrá aplicarse a las inversiones realizadas en las viviendas que constituyan segundas residencias, siempre que estas no se encuentren relacionadas con el ejercicio de una actividad económica, de conformidad con la normativa estatal reguladora del impuesto, si bien en este supuesto el porcentaje de deducción será del 20 %.

A efectos de esta deducción, se tendrá que ajustar al concepto de vivienda contenida en la normativa autonómica reguladora de la vivienda.

Las viviendas tendrán que estar situadas en el territorio de la Comunitat Valenciana.

Las actuaciones objeto de deducción deberán ser realizadas por empresas instaladoras que cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades efectivamente satisfechas en el ejercicio por el contribuyente, mediante los medios de pago relacionados en la disposición adicional dieciséis de esta ley. En el caso de pagos provenientes de financiación obtenida de entidad bancaria o financiera, se considerará que forma parte de la base de deducción la amortización de capital de cada ejercicio, con excepción de los intereses.

La base máxima anual de esta deducción se establece en 8.800 euros. La base indicada tendrá igualmente la consideración de límite máximo de inversión deducible para cada vivienda y ejercicio. La parte de la inversión apoyada, en su caso, con subvenciones públicas no dará derecho a deducción.

Las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los cuatro años inmediatos y sucesivos.

En el caso de conjuntos de viviendas en régimen de propiedad horizontal en las que se lleven a cabo estas instalaciones de forma compartida, siempre que las mismas tengan cobertura legal, esta deducción podrá aplicarla cada uno de los propietarios individualmente según el coeficiente de participación que le corresponda, siempre que cumplan con el resto de requisitos establecidos.

Para aplicar la deducción se deberán conservar los justificantes de gasto y de pago, los cuales tendrán que cumplir lo dispuesto en su normativa de aplicación.

La deducción establecida en este apartado requerirá el reconocimiento previo de la Administración autonómica. A tales efectos, el Instituto Valenciano de Competitividad Empresarial (IVACE) expedirá la certificación acreditativa correspondiente.

El IVACE determinará la tipología, requisitos técnicos, costes de referencia máximos y otras características de los equipos e instalaciones a las que les resulta aplicable la deducción establecida en este apartado. El IVACE podrá llevar a cabo las actuaciones de control y comprobación técnica sobre los equipos instalados que considere oportunas."

De conformidad con el artículo 14 del Decreto 171/2020, de 30 de octubre, del Consell, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico y Funcional de la Conselleria de Hacienda y Modelo Económico, se atribuye a la Dirección General de Tributos y Juego el estudio y elaboración de las normas autonómicas relativas a ingresos de naturaleza tributaria o de precios públicos, la emisión de instrucciones y circulares para su cumplimiento y la interpretación de dichas normas, a través de la resolución de consultas o emisión de informes.

En fecha 21 de marzo de 2022, se presentó escrito de solicitud de consulta tributaria vinculante (nuestra referencia COV 6/2022) en la que se formulaban las siguientes cuestiones relacionadas con la determinación de los beneficiarios de la deducción en el supuesto de inversiones realizadas por más de una persona. En particular, se planteaban las siguientes preguntas:

«-Caso 1: Vivienda propiedad de ambos cónyuges, que están en régimen económico de gananciales.

- Caso 2: Vivienda propiedad de dos personas que conviven en la misma.

El pago de la factura de la instalación se realizará de una cuenta común.

Para poder aplicar la deducción cada uno de los copropietarios al 50%:

1º.- ¿Es necesario solicitar la certificación acreditativa del IVACE para cada uno de los copropietarios, o se puede solicitar a nombre de uno de ellos y pueden aplicar la deducción ambos al 50%?

2º.- ¿Es suficiente que se emita una factura a nombre de uno de ellos con el 100% de la inversión, o es necesaria una factura para cada uno de ellos con el 50 % del importe, para cumplir con los requisitos?»

En el fundamento cuarto de la Resolución de 5 de abril de 2022, por la que se daba contestación a las anteriores cuestiones, se indicaba lo siguiente:

"Con respecto a las cuestiones relacionadas con la certificación acreditativa de la instalación por el IVACE, señalar que esta constituye un requisito de carácter previo exigido para la aplicación de la deducción.

El consultante desea conocer si la certificación acreditativa del IVACE puede ser solicitada por solo uno de los copropietarios o en cambio se requiere que la solicite cada uno de ellos para aplicarse la deducción

y en sintonía con ello, si sería válida la emisión de una sola factura o es necesario una factura para cada uno por el importe que corresponda.

La Resolución de 8 de febrero de 2022, del presidente del Instituto Valenciano de Competitividad Empresarial (IVACE), por la que se establecen los requisitos y procedimiento para la obtención de la certificación acreditativa del cumplimiento de lo dispuesto en el artículo cuarto, apartado uno, letra o), de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, sobre deducciones por inversiones en instalaciones de autoconsumo o de energías renovables en viviendas, con relación a las cuestiones planteadas establece lo siguiente en su apartado SEGUNDO.2:

«2. Documentación complementaria a presentar junto con la solicitud:

2.1. Para todas las personas solicitantes:

- Facturas de la instalación, que cumplan lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real decreto 1619/2012, de 30 de noviembre y demás normativa vigente.

Solo serán consideradas válidas las facturas referidas a la persona solicitante/compradora.»

El certificado acreditativo del IVACE certifica que tanto la persona solicitante como la instalación cumplen todos los requisitos establecidos para la aplicación de la deducción, exigiéndose que deba ser solicitado por cada uno de los contribuyentes que deseen aplicar la citada deducción, estando obligados a justificar el importe invertido a través de una factura expedida a nombre del solicitante.

En el caso de que la instalación deba efectuarse en favor de varias personas se estará a lo dispuesto en el apartado Cuatro del artículo 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone que:

"Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción, en su caso, de la parte proporcional correspondiente, siempre que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios."

Esta respuesta, que es adecuada en los supuestos en los que la inversión se ha efectuado por varias personas con cargo a su propio patrimonio, ha generado problemas de acreditación de la deducción en aquellos supuestos en los que la inversión haya sido realizada por un matrimonio en régimen de gananciales formulándose una única solicitud de certificado y/o figurando sólo uno de los cónyuges en la factura emitida por el instalador. Con la finalidad de verificar la adecuación de la contestación a este supuesto concreto debe traerse a colación determinados preceptos reguladores de dicho régimen económico-matrimonial.

Así, el artículo 1359 del Código Civil dispone que:

"Las edificaciones, plantaciones y cualesquiera otras mejoras que se realicen en los bienes gananciales y en los privativos tendrán el carácter correspondiente a los bienes a que afecten, sin perjuicio del reembolso del valor satisfecho.

No obstante, si la mejora hecha en bienes privativos fuese debida a la inversión de fondos comunes o a la actividad de cualquiera de los cónyuges, la sociedad será acreedora del aumento del valor que los bienes tengan como consecuencia de la mejora, al tiempo de la disolución de la sociedad o de la enajenación del bien mejorado."

Por otra parte, el artículo 1.361 Código Civil establece que:

" Se presumen gananciales los bienes existentes en el matrimonio mientras no se pruebe que pertenecen privativamente a uno de los dos cónyuges."

El artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, remite al artículo 3.1 del Código Civil para interpretar las normas jurídicas. Este último precepto establece que "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que tienen que ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente el espíritu y finalidad de aquellas". No existiendo en el Código Civil una definición de "mejora" (abstracción hecha de la institución hereditaria regulada en su artículo 808 y siguientes), puede utilizarse la definición usual deducida del término "mejorar" contenida en el diccionario de la Real Academia Española: *"Adelantar, acrecentar algo, haciéndolo pasar a un estado mejor."*

De acuerdo con lo anterior, la instalación de una planta fotovoltaica o la realización de alguna de las inversiones objeto de la deducción constituiría una mejora del inmueble, por lo que, de acuerdo con los preceptos anteriores, su instalación en un inmueble ganancial tendría dicho carácter, mientras que su realización en el inmueble privativo de uno de los cónyuges durante la vigencia de la sociedad de gananciales se presumiría efectuada con fondos gananciales.

Por todo lo anterior, se considera conveniente matizar que, a los efectos de la acreditación del derecho a la aplicación de la deducción contenida en la letra o del artículo 4. Uno de la Ley 13/1997, en las redacciones vigentes para los periodos impositivos concluidos hasta el 31 de diciembre de 2022, será admisible la acreditación de la deducción mediante un certificado por parte del IVACE expedido a nombre de solo uno de los cónyuges, siempre y cuando la inversión se haya efectuado durante la vigencia de la sociedad de gananciales, pudiendo ambos deducirse en su declaración del IRPF el 50% correspondiente a las cantidades satisfechas por la inversión en dichas instalaciones.

Por su parte, en el supuesto de matrimonios en régimen de separación de bienes, o en cualquier otro supuesto de adquisición de la instalación en común, el derecho a la aplicación de la deducción corresponderá a quien haya realizado efectivamente la inversión, resultando de aplicación los criterios contenidos en la contestación a la consulta COV 6/2022.

Es cuanto procede informar,

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS Y JUEGO