

Capítulo 6

LOS CERTIFICADOS DE AHORRO ENERGÉTICO COMO MECANISMO DE FINANCIACIÓN EN LA REHABILITACIÓN DE INMUEBLES Y SU TRATAMIENTO FISCAL

Maria Bertrán Girón

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Loyola Andalucía

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. MARCO NORMATIVO. III. DEFINICIÓN Y FUNCIONAMIENTO. IV. EL (CONVENIO)CAE COMO INCENTIVO PARA PARTICULARES Y EMPRESAS. SU TRATAMIENTO FISCAL. V. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

La aprobación del nuevo sistema de certificados de ahorro energético (en adelante, CAEs) constituye, sin duda, un hito importante, en cuanto a la regulación de eficiencia energética desde hace años. El motivo es doble: por una parte, cuantificamos de una forma más clara que nunca los ahorros en términos de energía, y por otro permitimos que el mercado asigne un precio a esos ahorros y que los utilicen para liquidar sus obligaciones legales, fomentando así la realización de estas actuaciones que nos llevan a cumplir con los objetivos marcados por Europa.

Las actuaciones de ahorro y eficiencia energética, sin duda, tiene un buen campo de aplicación a través de la rehabilitación de inmuebles. En un país con un parque inmobiliario obsoleto el fomento de estas medidas es sin duda una medida bienvenida y que puede ser un buen cauce para cumplir con los objetivos de ahorro de energía marcados.

Con este objetivo se implanta un sistema, asentado y de largo recorrido en diversos países europeos, como, entre otros, Francia e Italia, que busca la colaboración de todos, agentes y particulares en los objetivos de ahorro. En el presente trabajo presentamos la configuración y análisis de los CAEs y su tratamiento fiscal, analizando, además, en concreto su aplicación a la rehabilitación de edificios como medida de posible financiación de la misma. En una época en que los fondos Next Generation llegan a su fin, probablemente los CAEs cojan el testigo como mecanismo de financiación, aunque sea menor y parcial, de este tipo de actuaciones. Podríamos decir que estos certificados pueden tener un efecto tractor y multiplicador de un mercado necesitado de ello como es el de la eficiencia energética.¹

II. MARCO NORMATIVO

La Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012 relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE establece en su artículo 7 la obligatoriedad de que cada Estado miembro establezca un sistema de obligaciones de eficiencia energética que vele por que los distribuidores de energía y/o las empresas minoristas de venta de energía que estén determinados como partes obligadas alcancen unos objetivos de ahorro acumulado, regulado conforme a los criterios recogidos en la propia Directiva.

Con este objetivo, el artículo 69 de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, crea el sistema nacional de obligaciones de eficiencia energética (en adelante, SNOEE) cuyos sujetos obligados son las empresas comercializadoras de gas y electricidad, los operadores de productos petrolíferos al por mayor y los operadores de gases licuados del petróleo al por mayor. Inicialmente se reguló que la duración del SNOEE comprendiera desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, hasta el 31 de diciembre de 2020. Sin embargo, la posterior modificación de la citada Directiva por la

1. Número ORCID: 0000-0002-8808-950X. Este trabajo se realiza en el marco del proyecto: Instrumentos jurídicos para una transición justa hacia una economía circular en la Comunidad Autónoma de Andalucía (PRY108/22) financiado por la Fundación Centro de Estudios Andaluces (CENTRA).

2018/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, amplió el alcance del sistema de obligaciones de eficiencia energética a un nuevo período de obligación, comprendido entre el 1 de enero de 2021 y el 31 de diciembre de 2030, extendiendo la vigencia del SNOEE hasta el 31 de diciembre de 2030 mediante el artículo 5.1 del Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio.

Para comprender el diseño de este sistema debemos partir del conocido Fondo Nacional de Eficiencia Energética (en lo sucesivo, FNEE). El mismo tiene como finalidad la financiación de las iniciativas nacionales de eficiencia energética, en cumplimiento del artículo 20 de la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, modificada por la Directiva (UE) 2018/2002. Los recursos del FNEE se dedican a la financiación de mecanismos de apoyo económico, financiero, asistencia técnica, formación, información, u otras medidas con el fin de aumentar la eficiencia energética en diferentes sectores, de forma que contribuyan en su conjunto a alcanzar el objetivo de ahorro de energía nacional anual, cumpliendo con lo regulado en la citada Directiva.

Una de las formas de contribuir es precisamente a través del SNOEE, mencionado, creado por la Ley 18/2014 (modificada, como ya se ha mencionado, por el Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio). Éste establece un objetivo de ahorro de energía final anual y la cuota sobre el mismo correspondiente a cada sujeto obligado, y cuantifica la cuantía equivalente a la del presupuesto necesario para el cumplimiento de dichas obligaciones mediante su contribución al Fondo Nacional de Eficiencia Energética. Por tanto, nos vamos a encontrar una obligación, por parte de los sujetos mencionados, de contribución específica al fondo con el objetivo de destinarlo a actuaciones de ahorro energético, bien por realizar a través de programas de ayudas o ya realizadas y certificadas a través de los llamados CAEs.

El objetivo, las cuotas u obligaciones de ahorro correspondientes a cada uno de los sujetos obligados y su equivalencia financiera se fijan anualmente mediante orden del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, previo acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos. El objetivo de ahorro energético anual de cada sujeto obligado se calcula multiplicando las ventas de energía correspondientes a cada uno de los citados sujetos en el año $n-2$ (siendo n el año de referencia de la obligación), por el resultado de dividir el objetivo de ahorro anual promedio del periodo 2015-2020, entre el volumen de ventas anual promedio del conjunto de todos los sujetos obligados considerado en las correspondientes órdenes ministeriales publicadas por las que se establecen las obligaciones de aportación económica al Fondo Nacional de Eficiencia Energética en dicho periodo, multiplicado por un factor, que podrá variar a lo largo del periodo 2021-2030, de manera que se logre la consecución del objetivo de ahorro de energía final establecido en el artículo 7 de la Directiva 2012/27/UE, modificada por la Directiva (UE) 2018/2002, en el periodo 2021-2030.

La contribución al SNOEE puede ser económica, pero también a través de la certificación de actuaciones de eficiencia energética, y para ello se habilita al Gobierno para regular un sistema de acreditación de ahorros de energía final mediante la emisión de Certificados de Ahorro Energético, que permita a los sujetos obligados dar cumplimiento parcial o totalmente a sus obligaciones de ahorro energético al menor coste posible, mediante la realización o promoción, directa o indirecta, de actuaciones de eficiencia energética en diversos sectores como la edificación, el transporte, la industria o los servicios, que consigan un ahorro significativo en el consumo de energía final.

Estos CAE deben reflejar los ahorros anuales de consumo de energía final reconocidos como consecuencia de las inversiones realizadas en actuaciones de eficiencia energética, las cuales deben cumplir con los principios y la metodología de cálculo de ahorro de energía establecidos en el Anexo V de la referida Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y de Consejo, de 25 de octubre de 2012, de forma que permitan su posterior contabilización para el cumplimiento del artículo 7 de la referida directiva.

La regulación de este tipo de certificados aparece contemplada en Real Decreto 36/2023, de 24 de enero, por el que se establece un sistema de Certificados de Ahorro Energético, que explicaremos en el presente trabajo. Junto a ella, hemos de tener en cuenta la Orden TED/815/2023, de 18 de julio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 36/2023, de 24 de enero, por el que se establece un Sistema de Certificados de Ahorro Energético y la Orden TED/845/2023, de 18 de julio, por la que se aprueba el catálogo de medidas estandarizadas, cuya última revisión se ha realizado el pasado 20 de octubre.

Hemos de tener en cuenta que la aportación al FNEE a través de estos certificados resulta fundamental toda vez que el mismo está diseñado para dar cumplimiento al objetivo de ahorro de energía final acumulada establecido por la normativa europea. Tal y como regula la Orden TED/296/2023, de 27 de marzo, por la que se establecen las obligaciones de aportación al Fondo Nacional de Eficiencia Energética en el año 2023, se ha establecido un objetivo de aportación del 40% a través de CAE, si bien con carácter voluntario, y el 60% vía aportación económica.

Ciertamente consideramos que para el año en curso es un objetivo de difícil cumplimiento teniendo en cuenta las fechas en las que ha empezado aplicarse el sistema (las órdenes ministeriales de desarrollo e implantación son del 18 de julio, la última revisión del catálogo del 20 de octubre del 2023), y la novedad del mismo. Pero la propuesta de futuro no va a menos, sino todo lo contrario, ya que el propio artículo tercero de la citada orden precisa «para los años 2024 y 2025, se prevé que el porcentaje mínimo de la obligación de ahorro energético anual que los sujetos obligados deberán satisfacer necesariamente mediante aportaciones económicas al Fondo Nacional de Eficiencia Energética sea del 35 % y 20 %, respectivamente», suponiendo, por tanto, la aportación voluntaria mediante CAEs el 65% y 80%.

III. DEFINICIÓN Y FUNCIONAMIENTO

El sistema CAE pretende certificar actuaciones de eficiencia energética realizadas tanto por personas físicas o jurídicas siendo, sin embargo, titulares de la certificación de dichas actuaciones las empresas obligadas en el SNOEE, bien a través de gestión directa o de intermediarios. Partiendo de la aportación obligatoria al FNEE, hasta la creación de este sistema lo que hacían los sujetos obligados era aportar las cantidades establecidas según los parámetros ya explicados, la cuales se destinaban a programas de ayudas y subvenciones con el objetivo de promover actuaciones de ahorro que luego se justificaban en la UE. Este nuevo mecanismo de aportación pretende realizar el proceso a la inversa, se hacen actuaciones de ahorro que son certificadas y validadas a través de CAE cumpliendo con la obligación anual de ahorros establecida. De esta forma los sujetos obligados colaboran con el fondo aportando certificados de actuaciones ya realizadas. Lógicamente por las mismas habrán tenido que pagar algún importe económico, si bien, en menor cantidad que la aportación directa financiera al fondo.

Por tanto, nos encontramos con actuaciones de eficiencia realizadas por terceros y susceptibles de ser certificadas para que los sujetos obligados obtengan CAEs. Es decir, el sistema coloca a los sujetos obligados o delegados como «guardianes» o promotores de una actuación que obtendrá un certificado que le interesa para cumplir con su obligación de aportación al FNEE. De esta forma se monetiza el ahorro a la vez que se promueve la inversión en eficacia energética.

Los sujetos obligados o delegados se convierten en responsables de generar ahorros, el certificado oficializa la cantidad de energía ahorrada (1CAE=1 Kwh) y los propietarios de los ahorros que invierten en actuaciones dejan que las mismas sean certificadas para poder ser aportadas por los obligados, mediante la firma de un convenio, con estos o intermediarios que a su vez los venden, y obteniendo una contraprestación monetaria (o ahorro en factura) definida en el mismo.

Veamos, a continuación, como se estructura y configura todos estos agentes del sistema:

En primer lugar, tenemos en cuenta que los propietarios de los ahorros energéticos serán personas físicas o jurídicas que invierten en actuaciones que los generan según los criterios recogidos en la Directiva, que se concretan en unas fichas recogidas en un catálogo o bien en actuaciones singulares que deben ser verificadas. A cambio de ello recibirán una contraprestación definida en el convenio CAE que se ha de firmar. Serán los beneficiarios del sistema en la medida que monetizan el ahorro, aunque también lo son los sujetos obligados en la medida en que el coste de esta vía será previsiblemente menor a la aportación directa. Estarán obligados a facilitar a sujetos obligados y/o delegados la documentación necesaria para justificar la efectiva realización de la actuación. En resumen, el propietario del ahorro firma un convenio CAE con un Sujeto Obligado o Delegado, conforme el cual cede la propiedad del ahorro a estos últimos para que realicen las labores de certificación a cambio de una contraprestación

¿Quién demanda o necesita estos certificados? Los sujetos obligados por el SNOEE o intermediarios, que serán o sujetos delegados o instaladores o subcontratistas, que negocian con los CAE. Los sujetos obligados son aquellos que lo están a la aportación al FNEE, actualmente las empresas comercializadoras de gas y electricidad, los operadores de productos petrolíferos al por mayor y los operadores de gases licuados del petróleo al por mayor. Están habilitados para comprar, vender o liquidar CAEs hasta en los tres años posteriores a la financiación de la actuación que dio lugar al mismo.

Aparece la figura del sujeto delegado, que se define en el Real Decreto como «toda aquella persona jurídica de naturaleza pública o privada que pueda asumir, total o parcialmente, la delegación de la obtención de ahorros de energía de uno o varios sujetos obligados y que haya sido previamente acreditado como tal por el Coordinador Nacional del Sistema de CAE». Estos son intermediarios acreditados que pueden celebrar contratos de delegación con uno o varios sujetos obligados. Por tanto, se encargan de la compraventa y liquidación de CAEs para los sujetos obligados. Junto a ellos aparecen también los instaladores y contratistas que pueden tener el derecho de una actuación comprada a un particular que venden a un sujeto obligado o delegado para que sea objeto de certificación. Tanto unos como otros son una especie de «bróker» de certificados. Hemos de tener en cuenta que el límite es que al menos se certifique un ahorro mínimo de energía de 30MWh/año, por lo que estos intermediarios pueden acumular distintas actuaciones de particulares distintos, siempre que se produzcan en la misma comunidad y año, para llegar al mínimo exigido para certificar. Por ejemplo, una venta de un número de electrodomésticos calificados como de alta eficiencia.

Por último, aparece otro grupo de agentes del sistema que velan por la eficacia del mismo. Así nos encontramos con el verificador, que será una entidad independiente que certifica los ahorros, y a través de la emisión de un dictamen, tanto en actuaciones estandarizadas como singularizadas (volveremos sobre esto, a continuación), preceptivo para la emisión del CAE por el gestor autonómico. Este último es el encargado de validar la solicitud para conceder el CAE y hacer la prescripción en el Registro Nacional de CAE. Por su parte, el coordinador nacional es el encargado del registro definitivo y de la regulación del sistema. Y, por último, está prevista la figura del inspector, cuyas funciones específicas deben determinarse por el Ministerio.

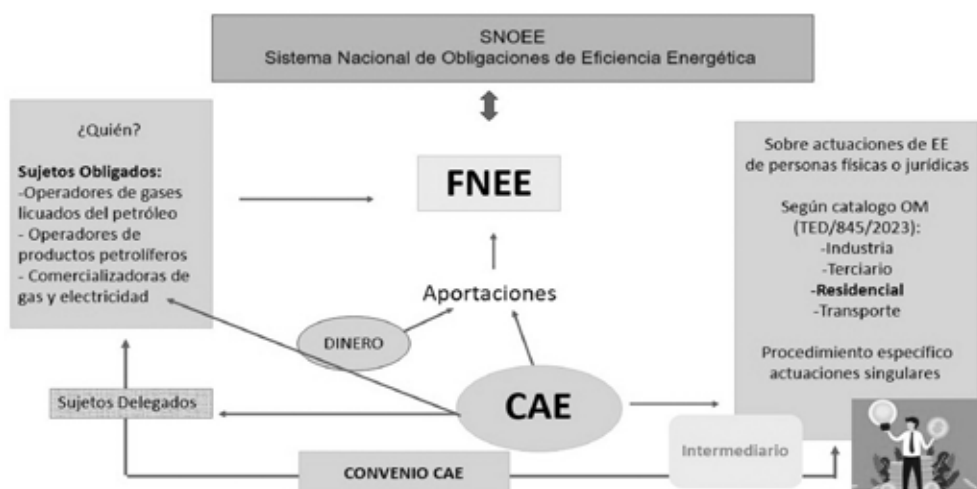
El documento certifica el ahorro conseguido con actuaciones de eficiencia energética, medido en kWh/año y al precio establecido por el mercado. Las actuaciones que se pueden certificar son todas aquellas que supongan un ahorro y estén enmarcadas en la Directiva de Eficiencia Energética, con el límite mínimo mencionado de 30MWh. Para facilitar su alcance se crean dos líneas de actuación: Actuaciones que responden a unas fichas contenidas en un catálogo y las actuaciones singulares que son específicas o no replicables.

Las primeras de ellas se verifican en función del cumplimiento de unos estándares recogidos en una ficha, la metodología de cálculo está validada en la misma ficha y el proceso es sencillo, automatizado y rápido. Un ejemplo de este

tipo de actuaciones es la sustitución del equipo o equipos de climatización (calefacción y/o refrigeración) en un edificio del sector terciario (hoteles, restaurantes, hospitales, centros educativos, bibliotecas, centros culturales, oficinas...) por una bomba de calor tipo aire-aire, o aire-agua, no afectando la actuación a los elementos que configuran la instalación térmica o la reforma de un edificio para sustituir ventanas y rehabilitar partes opacas en aras a mejorar la eficiencia energética, catalogado como rehabilitación de envolvente térmica. En el caso de las segundas, las singulares, son actuaciones que, por su complejidad o por las interacciones entre fichas diferentes del catálogo deben ser presentadas y justificadas como proyectos. En estos casos, se exigen de un preciso y detallado informe técnico que mida adecuadamente los ahorros. El proceso es más largo pues exige el examen de las distintas actuaciones que suelen ser más complejas, e incluso puede incluir varias del catálogo a la vez, y por ende generar más ahorro. Es una fórmula más precisa pero también más lenta.

Las fichas se regulan en la Orden TED/845/2023, de 18 de julio, por la que se aprueba el catálogo de medidas estandarizadas de eficiencia energética. En él se concretan actuaciones en los sectores de transporte, industrial, terciario, y residencial. En este último, en el ámbito de rehabilitación que nos ocupa podemos destacar las siguientes actuaciones: Rehabilitación de la envolvente térmica, las instalaciones térmicas, sistema de automatización y control para viviendas y edificios, adquisición de distintos tipos de electrodomésticos de Alta Eficiencia (frigoríficos, congeladores, lavadoras, lavavajillas....), sustitución de caldera de combustible fósil por bomba de calor aire-aire aire-agua, agua-agua o combinadas, renovación sustitución de ventanas, o la rehabilitación profunda (como mínimo de envolvente y una instalación térmica) de edificios de viviendas, entre otras.

Podríamos decir que el sistema se resumiría en la siguiente imagen:



Es obvio que con este esquema de funcionamiento cobran un papel fundamental los intermediarios que pueden poner en contacto al sujeto que puede realizar la actuación, con el obligado que quiere comprar la certificación de la misma.

En concreto en el ámbito de la rehabilitación de edificios podemos encontrar casos como el de un instalador de ventanas, que puede acordar con un sujeto obligado o delegado la bonificación por cada una de sus operaciones, y el instalador será el encargado de informar y recibir de cada propietario el convenio en donde en todo caso han de quedar claras la inversión y la bonificación recibida. También un comercializador de electrodomésticos eficientes puede, junto con la factura, entregar un convenio, en el que debe figurar el precio junto con la bonificación recibida.

IV. EL CONVENIO CAE COMO INCENTIVO PARA PARTICULARES Y EMPRESAS. SU TRATAMIENTO FISCAL

Analizado el sistema y las actuaciones entramos en la configuración jurídica del mismo y su tratamiento fiscal. Como se ha visto, cualquier persona, ajena al sistema, puede ser dueña de la instalación donde se va a realizar una actuación. Esa persona será la propietaria de los ahorros que genera la actuación y para integrarse en el sistema y obtener una contraprestación firmará un Convenio CAE por el que cede el ahorro que se genera al sujeto obligado o delegado, pasando éste a ser propietario del ahorro. Estos convenios son de derecho privado y pueden firmarse antes o después de ejecutar la actuación con un límite de 3 años. Como establece el art. 2 g) del Real Decreto 36/2023 se entiende por Convenio CAE el *«acuerdo firmado entre el sujeto obligado o el sujeto delegado con el propietario del ahorro de energía final, por el cual éste cede dicho ahorro a los primeros a cambio de una contraprestación que garantiza el efecto incentivador»*. Es decir, para convertirse un sujeto, obligado o delegado en propietario, únicos que pueden serlo, de un ahorro anual en energía final de la cual no haya realizado la inversión firmará un Convenio CAE con quien haya realizado la actuación o tenga previsto hacerlo.

- Dicho convenio debe constar de:
- Identificación de ambas partes mediante NIF/DNI y razón social/nombre
- Título descriptivo de la actuación de ahorro.
- Localización geográfica de la instalación o instalaciones.
- Ahorro anual de energía final, efectivo o previsto, indicando si es estimado o real.

— Vida útil

— Tipo de contraprestación ofrecida al propietario original del ahorro para incentivar su transmisión.

— Declaración responsable del propietario inicial del ahorro en la que se compromete a que firmado el convenio no suscribirá convenios CAE por la misma actuación

La contraprestación que se establezca es compatible con la solicitud de subvenciones, a excepción de aquella que esté dotada por el propio FNEE y no se considera ayuda de estado. Una vez ejecutada la actuación, o adquirida la condición de propietario del ahorro, el sujeto obligado o el sujeto delegado presentará una solicitud de verificación del ahorro ante un verificador de ahorro energético, pudiendo hacerlo a través de la plataforma electrónica y pudiendo solicitar varias actuaciones a la vez siempre que sean en el ámbito de la misma Comunidad Autónoma. Por último, hemos de tener en cuenta que «Los CAE son bienes muebles negociables. Pueden ser mantenidos, adquiridos o transferidos por sujetos obligados y/o sujetos delegados, de acuerdo con lo dispuesto en este real decreto» (art. 15). Tantos uno como otros, tal y como vienen definidos en la norma, serán personas jurídicas. Por su parte, los subcontratistas o instaladores no podrán ser propietarios de los CAE, y por tanto, tampoco suscribirán, en su nombre convenios, pero sí de las actuaciones susceptibles de generarlos, como ya se ha comentado.

Desde el punto de vista fiscal hemos de tener en cuenta las categorías tributarias que nos encontramos en función del rendimiento que generan. Para el particular promotor de la inversión y propietario inicial del ahorro cuando lo vende, para sujeto delegado, que negocia con los CAE y los vende como bien mueble negociable, y para el intermediador, promotor de este tipo de actuaciones, que media para que las mismas sean susceptibles de la obtención de un CAE por el sujeto obligado o delegado.

Desde el punto de vista de la imposición indirecta, se trata de una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). Entendemos que como los CAE tienen la consideración de bienes muebles, su venta por los sujetos delegados estará acogida al tipo general (21 % IVA), liquidando el IVA en las condiciones y periodicidad establecidos en la legislación aplicable. Las personas legitimadas para la comercialización son jurídicas y por tanto sujetas a este impuesto. Por su parte los instaladores o subcontratistas que venden la propiedad del ahorro para que sea certificada entendemos que prestan un servicio que también debe tributar al tipo general. Por último, en el caso de que los sujetos obligados articulen la contraprestación de los CAE vía descuento en factura de la electricidad del particular que realizó la actuación que ha obtenido el certificado, entendemos que no podrá reducir la base imponible del IVA, ya que no puede considerarse un descuento vinculado al precio, sino una remuneración por otro tipo de operación (art. 78.Tres. LIVA).

Desde el punto de vista de los particulares, sujetos persona física, a quienes se les compra el ahorro energético por parte del sujeto delegado u obligado, es necesario analizar su posible tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF). Para ello debemos partir de la naturaleza de la contraprestación que se recibe tras la suscripción del Convenio. La misma tiene un carácter privado, y se establece para compensar parte de la inversión ya realizada que, por otro lado, va a monetizar un ahorro destinado al cumplimiento de los objetivos asumidos por España en este ámbito. Desde ese punto de vista, no puede considerarse como una subvención o ingreso pues lo que realmente consigue es un menor coste para el sujeto pasivo. Atendiendo a ello consideramos que pudiera ser un supuesto de no sujeción y, por tanto, no tributaria por este impuesto. Sin embargo, también podría argumentarse que se trata de una obtención de renta por persona física sujeta, en cuyo caso, entenderíamos que el importe que recibe por la citada actuación será una ganancia patrimonial por incorporación del art. 33 LIRPF: «Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos», la misma debería, en ese caso, valorarse conforme al importe de la prestación y se integrará en la base imponible general ya que entendemos que en ningún caso estaría dentro de los componentes de renta del ahorro configurados en la ley. De ser así, quizá debiera regularse la exención de la contraprestación recibida a través del convenio CAE de tal forma que el importe recibido por el certificado sirva al particular para financiar realmente la inversión previamente realizada en línea con el objetivo de la norma de promocionar e impulsar las actuaciones de ahorro por los particulares.

En la misma línea de particulares propietarios de ahorros, que no tributarán por IVA, podemos plantearnos sus implicaciones en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP-AJD), en modalidad de Transmisiones Patrimoniales (en adelante TPO). En la medida que se vende un derecho de ahorro, calificado como bien mueble, a través de un Convenio, podemos considerar dicha operación sujeta al tipo establecido en la norma, el 4%, salvo que la Comunidad Autónoma haya establecido otro (art.11.a) LITP-AJD). En la misma línea expuesta por el IRPF quizá debiera plantearse la posible exención de dicha contraprestación en aras al fomento de la generación de ahorros por los particulares.

Si el propietario del ahorro energético es una empresa constituida como sociedad y por tanto sujeto pasivo del Impuesto sobre sociedades, el importe recibido entrará a formar de sus ingresos que luego deberá declararse junto con el resto siguiendo las normas del impuesto. En este ámbito la duda se nos plantea en el criterio de contabilización del ingreso que se recibe por el CAE. Por un lado, las fichas del catálogo contemplan los ahorros de forma anual y puntual, pero, sin embargo, el modelo de convenio CAE contempla la obligación de mantenimiento activo por el cedente y cesionario, durante la vida útil de la actuación. Creemos que deberá diferirse la tributación teniendo en cuenta la vida útil

de la actuación realizada y no atendiendo al criterio del momento de la certificación. Si bien la normativa no dice nada al respecto.

Por su parte los sujetos delegados en su labor de buscar actuaciones susceptibles de acreditación y de promover su certificación, comprarla y venderla, como deben ser personas jurídicas deberán tributar por esos ingresos en el Impuesto sobre Sociedades. Por su parte el otro tipo de intermediarios, subcontratistas e instaladores, entendemos que tampoco existe ninguna particularidad fiscal. Dependerá de la configuración de los mismos como persona física, tributando como actividad económica en IRPF o bien, como persona jurídica, en el impuesto sobre sociedades por sus labores de intermediación y comercialización del derecho a esa certificación.

Relacionado además con la cuestión tributaria debemos tener en cuenta otro efecto que puede provocar la implantación de este sistema, y esto es el mejor control y comprobación de los ingresos que se obtengan tanto por empresas como particulares en este tipo de servicios prestados por el sector de eficiencia energética. En efecto, las fichas del catálogo incluyen entre la documentación obligatoria a presentar las facturas de la actuación realizada «que deben contener, como mínimo, los datos y requisitos exigidos por la Agencia Tributaria». Por tanto, en la línea ya iniciada hace años por la Administración, este tipo de requisito ayudará a que la prestación de este tipo de servicios actuaciones no forme parte de actividades opacas integrantes de la economía sumergida y el fraude.

Hemos planteado las principales cuestiones fiscales que creemos que se pueden suscitar en materia de fiscalidad de los CAES, si bien no se contempla nada específico en la normativa de regulación ni tampoco ningún beneficio fiscal, y habrá que estar a su aplicación práctica una vez se pongan los mismos en funcionamiento. Ahora bien, desde el punto de vista del particular no sería mala opción poder plantear la exoneración de la tributación de la ganancia patrimonial, puesto que el beneficio de la actuación se aporta al fondo para el cumplimiento anual de ahorro energético y es absolutamente necesario que se fomenten la realización y certificación de los mencionados ahorros.

IV. CONCLUSIONES

El sistema creado para la financiación del FNEE a través de la certificación de actuaciones de eficiencia energética de terceros es, sin duda, un buen mecanismo de fomento de este tipo de conductas por ciudadanos y empresas. Permite además flexibilizar y reducir costes para los sujetos obligados a la contribución al FNEE, si bien les obliga a tener una actitud proactiva en la búsqueda de las actuaciones de ahorro de los particulares. En un momento en que las ayudas Next Generation para la rehabilitación están llegando a su fin, aparecen los CAES como un posible mecanismo de financiación de las actuaciones.

Unido a ello, el sistema permite contabilizar y monetizar los ahorros generados como consecuencia de actuaciones de particulares, y entes privados que, de otra forma, sería difícil cuantificar.

Además, posibilita a los particulares o entidades que realizan las actuaciones beneficiarse económicamente de la medida de ahorro y eficiencia energética implantada, gracias su compatibilidad con la percepción de subvenciones.

Desde un punto de vista fiscal, la implantación del sistema plantea determinados interrogantes como se ha puesto de manifiesto en el trabajo. Principalmente en relación con la venta de la generación de los ahorros a través del Convenio por los particulares, tanto desde la fiscalidad directa (IRPF) como indirecta (ITP). En la primera de ellas nos planteamos la propia sujeción al impuesto de las cantidades recibidas, o, en su caso, la posibilidad de declarar la exención como medida de fomento, tanto para llevar a cabo estas medidas como para fomentar su certificación. Por otro lado, por la vía indirecta, y en la misma línea también abogamos por la exención de su tributación en TPO.

Además, la tramitación del sistema, así como la exigencia de la justificación mediante factura puede provocar un mayor cumplimiento tributario en el sector, camino que ya se había iniciado hace años con las distintas medidas de fomento que han venido exigiendo este soporte documental. Sin duda, reforzar la labor de control y declaración de las actuaciones realizadas lleva a un mejor control del fraude fiscal y redundará en beneficio para todos.

Ciertamente, es muy pronto para valorar la implantación de un sistema que se ha creado a principios de año y cuyo desarrollo se aprobó en el mes de julio. Será necesario ir viendo su evolución para poder detectar sus aciertos, flaquezas y debilidades. Por ahora los sujetos obligados están empezando a intentar fomentar las actuaciones proponiendo las firmas de convenios y ofreciendo ahorros en factura, por lo que habrá que estar atentos al número de convenios suscritos para poder valorar. Será necesario también tener en cuenta la valoración económica que se dé a los CAEs, ya que, si ésta no tiene un importe suficiente, nos tememos que el proceso de certificación y verificación acabe por hacer poco operativo el sistema. Igualmente, tendrá también mucho que decir la fiscalidad del asunto y los efectos que provoque para que el sistema compense. Lógicamente los sujetos obligados quieren con este sistema ahorrar parte de su aportación financiera al fondo, pero, por otro lado, llegadas determinadas fechas, la venta de CAE o de actuaciones estará sujeta a la ley de la oferta y la demanda que será, sin duda, determinante en la fijación del precio de los mismos.

En el ámbito concreto de la rehabilitación de edificios se abren grandes posibilidades para realizar actuaciones que la fomenten, si bien también diversos interrogantes, como, por ejemplo: ¿Cómo va a fluir este mercado desde el sujeto propietario de los ahorros hasta el sujeto obligado? ¿Cómo se va a articular la venta de ahorros desde un mercado de pequeños generadores (pensando en residencial), hasta grandes empresas energéticas? ¿Vamos a perder la contabilización de pequeños ahorros porque se pierdan en el «intento»? ¿Compensará a los intermediarios acumular todos estos ahorros para llegar al mínimo? ¿Y al particular? ¿O la burocracia y tramitación impedirá su implantación?

En nuestra opinión, el sistema creado a través de los CAEs es, sin duda, un buen mecanismo, para extender las actuaciones de ahorro y eficiencia. Estaremos atentos a su efectiva implantación, su valor económico, su gestión y su tratamiento fiscal para poder valorarlo adecuadamente.

