

INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA PROMOVER LA EFICIENCIA ENERGETICA EN LA VIVIENDA

Milenka Villca Pozo

Profesora Lectora Serra Húnter de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Rovira i Virgili

Juan Pablo Gonzales Bustos

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Internacional de La Rioja

Recibido: Abril, 2019

Aceptado: Julio, 2019

RESUMEN

El presente trabajo analiza los incentivos fiscales y las ayudas adoptadas en las políticas fiscales y ambientales para mejorar la eficiencia energética de los hogares españoles. La política ambiental establecida presenta avances aunque con resultados incipientes, puesto que la eficiencia energética de las viviendas aún juega un papel secundario. Desde el ámbito tributario, no se ha contribuido con incentivos fiscales que desgraven la inversión en mejoras de la eficiencia energética de las viviendas, sobre todo, en aquellas de construcción antigua. Nuestras conclusiones señalan la conveniencia de fomentar la eficiencia energética de las viviendas a través de la vía fiscal.

Palabras clave: Incentivos fiscales, eficiencia energética, vivienda.

TAX INCENTIVES TO PROMOTE ENERGY EFFICIENCY IN HOUSING

Milenka Villca Pozo
Juan Pablo Gonzales Bustos

ABSTRACT

This paper analyzes the tax incentives and aids adopted in the taxes and environmental policies to improve the energy efficiency of Spanish households. The established environmental policy presents advances although with incipient results, since the energy efficiency of the houses still plays a secondary role. In the area of taxes, no tax incentives have been effective in reducing the investment in improvements in the energy efficiency of homes, especially in those of old construction. Our conclusions indicate the convenience of promoting the energy efficiency of homes through the fiscal route.

Keywords: Tax incentives, energy efficiency, housing.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. MEDIDAS NACIONALES DE FOMENTO A LA EFICIENCIA ENERGÉTICA DE LA VIVIENDA. 2.1. Planes Nacionales de Acción de Energías Renovables y Eficiencia Energética. 2.2. Programas de los Planes Estatales de Vivienda. 3. IMPUESTOS Y EFICIENCIA ENERGÉTICA DE LA VIVIENDA. 3.1. Impuesto sobre el Patrimonio (IP). 3.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). 3.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP). 3.4. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). 3.5. Impuesto sobre la Electricidad (IE). 3.6. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). 3.7. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). 4. PROPUESTA DE NUEVAS MEDIDAS PARA PROMOVER LA EFICIENCIA ENERGÉTICA DE LA VIVIENDA. 4.1. Incentivos fiscales. 4.2. Certificación energética. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La reducción del consumo de energía en los edificios es uno de los temas capitales para todos los Estados europeos, debido a que estos registran un alto consumo de energía (1). Los edificios en la Unión Europea (UE) consumen aproximadamente el 40% de la energía y son responsables del 36% de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) (2). En España el consumo de energía de los edificios alcanza al 30,04% y las emisiones de GEI originada por estos han aumentado más de un 20% desde 1990 (3).

Con el propósito de reducir este nivel de consumo energético, desde la UE se ha llevado adelante un conjunto de acciones financieras, normativas y fiscales destinadas a este fin. En el ámbito financiero, todos los Estados miembros han desarrollado estrategias a gran escala, aunque el número y tipo de medidas varían significativamente. La base de datos de MURE proporciona información de 420 medidas implantadas en diferentes Estados miembros (4).

España también ha puesto en marcha diferentes medidas normativas y financieras aplicables al sector de la vivienda, todas ellas destinadas a la mejora energética de los edificios residenciales y viviendas unifamiliares. Entre las principales iniciativas financieras que se han llevado a cabo encontramos los Planes nacionales de ahorro y eficiencia energética y los Programas de rehabilitación edificatoria. Los Planes de ahorro y eficiencia energética diseñados para el periodo 2004-2012 perseguían mejorar el ahorro de energía de los edificios y fomentar el uso de energías renovables de acuerdo con la Directiva 2006/32/CE. Por otra parte, los Planes del periodo 2014-2020 tienen por objetivo cumplir con el compromiso de reducción de consumo y ahorro de energía fijados por la

(1) CHARLIER, D. (2015), págs. 465-466.

(2) BELLAN, E. (2017), pág.15.

(3) Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (2015): *Las claves para conocer y actuar en materia de Certificación Energética de los Edificios*, pág. 1. Disponible en: <http://xurl.es/gw26u> (último acceso: 10.01.2019); RUIZ RIVERA, R. (2014).

(4) BUKARICA, V.; KINDERMAN, A.; PESUT, D.; ZIDAR, M. (2017), pág. 2.

Directiva 2012/27/UE, el cual es lograr, hasta 2020, un ahorro del 20% de energía y establecer un marco de actuación nacional para mejorar la eficiencia energética a largo plazo.

Los Programas de rehabilitación edificatoria y fomento de la regeneración y renovación urbana, incorporados en el Plan estatal de vivienda 2013-2016, prorrogado hasta 2017, han complementado las acciones anteriores. A través de ambos Programas, se ha impulsado la rehabilitación de las viviendas con adecuación a la eficiencia energética de la misma. Con este fin, se ha otorgado subvenciones y préstamos convenidos. El nuevo Plan estatal de vivienda 2018-2021 da continuidad a estas ayudas, centrándose especialmente en edificios residenciales y viviendas finalizadas antes de 1996.

El enfoque hacia este grupo de edificación encuentra su fundamento en el grave problema que supone la antigüedad de los edificios residenciales españoles. Nótese que de los más de 25 millones de viviendas que existen en el país, aproximadamente el 55% es anterior a 1980 y más del 21% cuentan con más de 50 años de antigüedad (5). A ello se suma el dato significativo de que el 58% de los edificios se ha construido sin ningún criterio de eficiencia energética y que el 90% son anteriores a la aplicación del Código Técnico de la Edificación (6).

La antigüedad de las viviendas no es el único aspecto que dificulta avanzar en este tema. También se han detectado otros aspectos que influyen en los propietarios para no mejorar energéticamente sus viviendas. Entre ellos destacan, por ejemplo: la falta de sensibilización y cultura a favor de la rehabilitación (7), falta de conocimiento sobre los programas de apoyo a la mejora energética de la vivienda, y la viabilidad económica del proyecto de mejora (8). La financiación, es sin duda, la mayor dificultad a que se enfrentan en estas operaciones de rehabilitación y renovación (9).

En el ámbito normativo, las leyes dirigidas a la edificación que se incorporaron en España desde 2007 ciertamente han contribuido a mejorar la condición energética de los edificios residenciales. Estas recogieron en su marco normativo las exigencias de las Directivas 2002/91/CE, 2010/31/UE y 2012/27/UE. Sin embargo, los informes y estadísticas indican que aún existe mucho camino por recorrer para alcanzar este objetivo, al menos en los edificios destinados a vivienda. Se constata así que desde junio de 2013 hasta julio de 2015 solo se han certificado 1,5 millones de viviendas nuevas y existentes. Y aunque más del 50% de los propietarios españoles conoce la existencia de dicha certificación, solo un 36% la tendría en cuenta a la hora de vender o alquilar una vivienda (10).

Por lo tanto, la obligación de contar con el certificado de eficiencia energética de la vivienda cuando ésta se venda o alquile, establecida en el art. 15 del Real Decreto 235/2013, no ha supuesto una medida efectiva. Ya que no obliga al propietario llevar a cabo las mejoras propuestas en dicho certificado. Así, compradores, propietarios e inquilinos continúan sin tener en cuenta el consumo energético de su vivienda, cuando habría de ser lo contrario. Puesto que la eficiencia energética, entendida ésta como la reducción de la energía utilizada en un determinado servicio, como la calefacción y aire acondicio-

(5) VILLCA POZO, M. (2017), pág. 4.

(6) INSTITUTO PARA LA DIVERSIFICACIÓN Y AHORRO DE LA ENERGÍA (2015): «Las claves para conocer...», *op. cit.*, pág.1.

(7) SORIANO-BAEZA, M. A. (2015).

(8) GAJA DÍAZ, F. (2015), pág.15.

(9) ARENAS CABELLO, F. J. (2008); GAJA DÍAZ, F. (2015), pág.15; VILLCA POZO, M. (2017), pág.13.

(10) INSTITUTO PARA LA DIVERSIFICACIÓN Y AHORRO DE LA ENERGÍA (2015): «Las claves para conocer...», *op. cit.*, pág.1.

nado (11), representa un importante potencial para mitigar los efectos del consumo energético y su impacto en el problema mundial del cambio climático (12).

Por último, el ámbito fiscal no ha seguido el mismo camino y es el que menor desarrollo presenta a día de hoy. La reducción de impuestos por mejoras de eficiencia energética es la que mayor resistencia presenta en distintos Estados miembros. Solo algunos Estados (por ejemplo, Alemania, Francia, Italia y los Países Bajos), han reglamentado este tema otorgando beneficios fiscales a las inversiones destinadas a mejorar la eficiencia energética de los edificios residenciales (13). La literatura académica tampoco ha prestado atención a esta temática, ya que son escasos los trabajos destinados al análisis del mismo (14).

La política fiscal española, como se apreciará más adelante, no ha dado pasos significativos para promover la mejora y eficiencia energética de las viviendas. Por este motivo, en este trabajo, después de analizar la realidad de los edificios españoles y el avance en su eficiencia energética, se propone incorporar un nuevo incentivo en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas vinculado a la mejora de la calificación energética de la vivienda. Se explora, en consecuencia, cómo este instrumento podría ayudar a fomentar más la eficiencia energética en este sector, también cómo se podría compensar los ingresos que dejaría de percibir el Estado, pero no se profundiza en el impacto que supondría su introducción. Asimismo, se sugieren mejoras en la regulación actual de las bonificaciones existentes en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Estos puntos son dos características originales de este trabajo y constituyen un valor añadido a la literatura.

El trabajo se estructura de la siguiente manera. Luego de esta introducción se abordan las medidas nacionales sobre eficiencia energética (apartado 2). A continuación, se analiza los impuestos y la eficiencia energética de la vivienda (apartado 3). Seguidamente, se formulan propuestas de nuevas medidas fiscales para promover la eficiencia energética de las viviendas (apartado 4). Por último, se describen las principales conclusiones extraídas del trabajo.

2. MEDIDAS NACIONALES DE FOMENTO A LA EFICIENCIA ENERGÉTICA DE LA VIVIENDA

La política energética española aplicada al sector edificios ha introducido medidas de actuación acorde con los objetivos y requerimientos de las Directivas 2002/91/CE, 2006/32/CE, 2010/31/UE y 2012/27/UE, sobre eficiencia energética de los edificios. En el marco de esta política energética, como hemos visto al inicio del trabajo, se han introducido medidas legislativas orientadas al uso eficiente de la energía en los edificios y la certificación energética. También se han establecido medidas de apoyo económico, me-

(11) ARANDA USÓN, A.; ZABALZA BRIBIAN, I. (2010), pág. 50; WORLD ENERGY COUNCIL WEC (2010), pág. 201.

(12) CHARLIER, D. (2015), págs. 465-466.

(13) BORGIA SORROSAL, S. (2017), págs. 82 y 88; BUKARICA, V.; KINDERMAN, A.; PESUT, D.; ZIDAR, M. (2017), pág. 3. CHARLIER, D. (2015), págs. 467-468.

(14) Excepción a ello son los trabajos de PATÓN GARCÍA, G. (2018), págs. 80-114; GRAU RUIZ, M. A. (2017), págs. 15-42, que analizan la sostenibilidad ambiental de la vivienda y la oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética. También de MARTOS GARCÍA, J. J. (2012), págs. 727-750; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2011), págs. 399-413; y SÁNCHEZ BRAZA, A., PABLO ROMERO, M. P. (2014), págs. 832-843, que analizan la bonificación del IBI e ICIO sobre inmuebles para promover el aprovechamiento de la energía solar.

diante el desarrollo de líneas de financiación y de ayudas a través de los Planes de Acción de Ahorro y Eficiencia Energética (2005-2020) y los Programas Estales de Vivienda. Se han adoptado asimismo medidas de cooperación, a través de disposiciones administrativas, para cogestionar las actuaciones entre los organismos responsables de la ejecución en colaboración con las Comunidades Autónomas.

Las principales líneas de actuación establecidas en el marco de la política energética nacional se centran en siete medidas con importante potencial de ahorro energético. La primera comprende la rehabilitación energética de la envolvente térmica de los edificios existentes. La segunda y la tercera abordan la mejora de la eficiencia energética de las instalaciones térmicas (calefacción, climatización y producción de agua caliente) y de iluminación interior. La cuarta se dirige a la construcción de nuevos edificios con alta calificación energética, así como a la rehabilitación integral de edificios existentes. La quinta da continuidad a la cuarta medida y se centra en la construcción y rehabilitación de edificios para que sean de consumo nulo. La sexta comprende la mejora energética de las instalaciones de frío comercial. Y por último, la séptima medida está enfocada en la renovación de electrométricos del hogar (15).

Todas estas medidas se han ido desarrollando en los planes nacionales de acción que exponemos a continuación.

2.1. Planes Nacionales de Acción de Energías Renovables y Eficiencia Energética

Desde el Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital, en coordinación con el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE) y las Comunidades Autónomas, se establecieron 5 planes de acción nacional de energías renovables y eficiencia energética para el período 2005-2020. Las líneas maestras de las medidas de apoyo al uso de energías renovables en la edificación se recogen principalmente en los planes de acción 2005-2010 y 2008-2012 (16).

Este último plan de acción impulsó el diseño de un programa específico de ayudas para promover actuaciones integrales de mejora energética en los edificios residenciales. Así, en 2013 se puso en marcha el Programa de Ayudas para la Rehabilitación Energética de Edificios existentes del sector Residencial (PAREER), con una dotación de 125 millones de euros, el mismo fue renovado en 2015 con una dotación de 200 millones de euros y pasó a denominarse PAREER-CRECE. Ambos programas promovieron la realización de reformas que favorezcan la mejora de la eficiencia energética, el aprovechamiento de las energías renovables y la reducción de emisiones de GEI en los edificios. El programa PAREER se dirigió exclusivamente a los edificios residenciales y el Programa PAREER-CRECE amplió su alcance hacia todos los edificios existentes cualquiera que fuera su uso (vivienda, administrativo, comercial, etc.). Con ambos programas se buscaba alcanzar los objetivos establecidos en la Directiva 2012/27/UE, en lo que respecta a los edificios públicos, el ahorro de energía final del 9% establecido se ha ido cumpliendo hasta 2016 (17).

(15) INSTITUTO PARA LA DIVERSIFICACIÓN Y AHORRO DE LA ENERGÍA (2010): *Plan de acción nacional de energías renovables de España (PANER) 2011 – 2020*, págs. 32-33. Disponible en: <http://xurl.es/4lj5k> (último acceso: 12.02.2019).

(16) *Ibidem*, pág. 87.

(17) Ministerio de Energía, Turismo y Agenda digital (2017): *Plan Nacional de Acción, 2017-2020*, pág. 4. Disponible en: <http://xurl.es/qlc58> (último acceso: 12.02.2019).

Los incentivos previstos en ambos programas contemplaban ayudas hasta de tres tipos. Una ayuda dineraria sin contraprestación, un préstamo reembolsable y una ayuda adicional por criterio social o de eficiencia energética. El importe de la ayuda dineraria sin contraprestación podía alcanzar entre un 20 y 30% del proyecto de mejora energética; mientras que el préstamo reembolsable podía alcanzar entre un 60 y 70% del proyecto. En ambos casos, los propietarios tenían la obligación de mejorar la clasificación energética total del edificio en, al menos, una letra respecto a su clasificación inicial. Por su parte, la ayuda adicional por criterio de eficiencia energética se encuentra reservada para aquellas mejoras que eleven la clasificación energética del edificio a la categoría «A» o «B», o bien, para aquellas que incrementen en dos letras la clasificación energética de partida.

Los recursos para llevar adelante estas medidas provienen principalmente del Fondo Nacional de Eficiencia Energética (FNEE), creado por la Ley 18/2014 de 15 de octubre, con la finalidad de financiar proyectos de eficiencia energética (18) y de este modo cumplir los objetivos marcados por la Directiva 2012/27/EU (19). Dicho Fondo se encuentra dotado por los recursos provenientes del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER); por las aportaciones de los sujetos obligados (empresas comercializadoras de gas y electricidad, operadores de productos petrolíferos y gases licuados de petróleo al por mayor) y por las aportaciones provenientes de los Presupuestos Generales del Estado (20).

Hasta marzo de 2017, el Programa PAREER-CRECE recibió 2.488 solicitudes, de los cuales solo fueron aceptadas 1.010, que suponen un total de 120.696.809 euros de ayuda. De este monto de ayudas otorgadas, el 52% correspondió a la modalidad de préstamos reembolsables, el 44% a las ayudas dinerarias sin contraprestación y el 4% a la ayuda adicional por criterio de eficiencia energética. Por otra parte, como se puede observar en la Figura 1, la actuación que más apoyo económico ha recibido es la de envolvente térmica del edificio, con una asignación del 86% del total de los recursos. En cuanto al tipo de beneficiarios (Figura 2), las comunidades de propietarios son las que más ayudas han recibido, estos representan el 89,1% del total de la asignación (21).

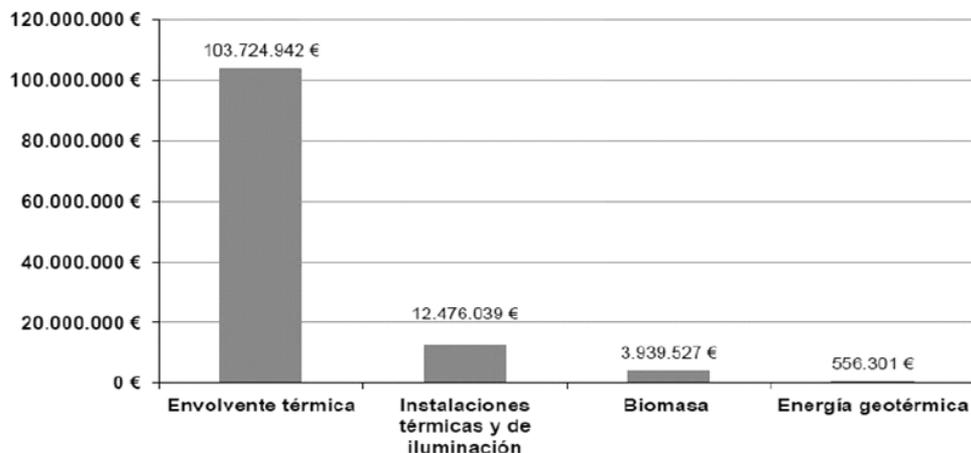
(18) Art. 72 y ss. de la Ley 18/2014.

(19) ROZAS, J. A. (2019), pág. 469.

(20) Para un estudio en profundidad sobre el funcionamiento del Fondo Nacional de Eficiencia Energética puede consultarse: ROZAS, J. A. (2019), págs. 469-486.

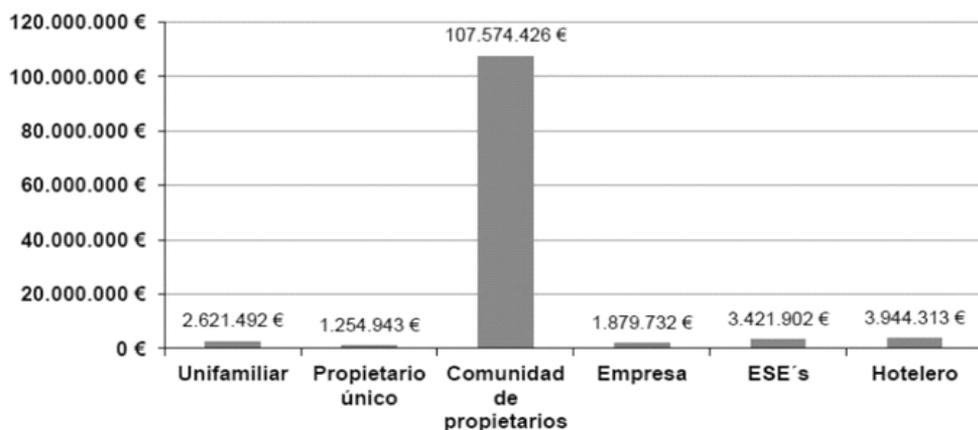
(21) MINISTERIO DE FOMENTO (2017): *De la estrategia a largo plazo para la rehabilitación energética en el sector de la edificación en España*, págs. 23-24. Disponible en: <http://xurl.es/https%3A%2F%2Fwww.fomento.> (último acceso:12.02.2019)

FIGURA 1

Ayudas concedidas por tipo de actuación del programa PAREER-CRECE

Fuente: MINISTERIO DE FOMENTO, 2017.

FIGURA 2

Tipo de beneficiario de las ayudas concedidas del programa PAREER-CRECE

Fuente: MINISTERIO DE FOMENTO, 2017.

Se prevé que las solicitudes valoradas favorablemente ayudarán a mejorar la eficiencia energética de 32.798 viviendas, 4.031 habitaciones en 28 hoteles y 3.082.310 m² de superficie total acondicionada (22). El ahorro de energía final que se pretende alcanzar con dichos programas es de 40.23 ktep hasta 2020 (23).

(22) *Ibidem*, pág. 23.

(23) MINISTRY OF ENERGY, TOURISM AND DIGITAL AGENDA (2017): *National Energy Efficiency Action Plan*, pág. 51. Disponible en: <http://xurl.es/wyq93> (último acceso: 12.02.2019).

Lentamente parece avanzarse hacia este camino dado que el ahorro conseguido en 2014 fue de 2.02 ktep y en 2015 de 4,34 ktep (24). Para el año 2018 también se ha aprobado el programa PAREER CRECE II con la misma orientación y objetivos.

2.2. Programas de los Planes Estatales de Vivienda

Los programas de los planes estatales de vivienda, por su parte, centraron sus ejes de actuación en la rehabilitación y renovación urbana teniendo en cuenta la mejora energética. Desde 2009, con el plan estatal de vivienda 2009-2012 se impulsó las obras de rehabilitación que ayuden a mejorar el consumo energético de la vivienda. Las cuales se fortalecieron con el plan estatal de vivienda 2013-2016, prorrogado hasta 2017. Fue significativo este plan debido a que procuró crear sinergias entre las actuaciones de renovación y rehabilitación de los edificios y viviendas junto con las obras de incremento a su eficiencia energética. Considerando la antigüedad que aqueja a gran porcentaje de los edificios residenciales, el plan delimitó la aplicación de sus ayudas solo a los edificios construidos antes de 1981. El nuevo plan estatal de vivienda 2018-2021 da continuidad a las ayudas públicas para este tipo actuaciones y permite su aplicación a los edificios residenciales y viviendas finalizadas antes de 1996. Ambos programas exigen que las viviendas reduzcan su consumo energético del 20 al 35% según su clasificación climática. La Tabla 1 describe el tipo de ayudas, actuaciones comprendidas, beneficiarios y las cuantías de las mismas.

Los datos de ejecución de los programas del plan estatal de vivienda 2013-2016 muestran que desde 2014 a 2016, se iniciaron acciones protegidas por estos programas en 11.610 viviendas, con una inversión total de 279.820.340 euros (25). A la finalización de este trabajo todavía no se disponía de resultados definitivos que permitan valorar el impacto real de estos programas, debido a que se encuentran en proceso de evaluación. No obstante ello, es posible destacar que la combinación de fórmulas de financiación que adoptan tanto los planes estatales de vivienda como los planes nacionales de acción (ayudas directas, subvenciones y préstamos convenidos) está siendo positivo. Así pues, se trata de una medida recomendable a largo plazo, fundamentalmente, porque los préstamos tienen alto apalancamiento (26). En cambio, las subvenciones financiadas con fondos públicos presentan bajos coeficientes de apalancamiento (27). De manera que depender sólo de un programa de subvenciones a largo plazo sería poco sostenible.

(24) *Ibidem*, pág. 51.

(25) MINISTERIO DE FOMENTO (2017): «De la estrategia a largo plazo...», *op. cit.*, pág. 21.

(26) ROSENOW, J.; PLATT, R.; DEMURTAS, A. (2014), pág. 616.

(27) Según ROSENOW, J.; KERNA, F.; ROGGE, K. (2017), pág. 100, las subvenciones financiadas con fondos públicos tienen índices de apalancamiento relativamente bajos debido al grado en que movilizan fondos privados adicionales para el proyecto de obra, por ello concluyen que los préstamos tienen índices de apalancamiento mucho más altos de 4-10.

TABLA 1
Programas de ayudas de los Planes Estatales de Vivienda

Plan	Tipo de ayuda	Concepto	Beneficiarios	Cuantía
2009-2012	Préstamos convenidos Ayudas RENOVE	Mejora de la eficiencia energética en edificios y viviendas	Propietarios Arrendatarios autorizados Promotores Comunidad de propietarios	Préstamos convenidos: Edificios: 100% del presupuesto Subvención: –Viviendas: 25% del presupuesto (límite de 2.500€, de 3.400 si es una persona mayor de 65 años o con discapacidad, o de 6.500€ si se arrendará la vivienda) –Comunidad de propietarios: 10% del presupuesto (límite de 1.100€ por vivienda) –Promotores: 3500€ para vivienda con calificación energética «A»; si es «B» 2.800€; y si es «C» 2.000€
2013-2017	Subvención	Mejora de la calidad y sostenibilidad (envolvente del edificio, cubiertas, azoteas, fachadas)	Propietarios Arrendatarios Comunidad de propietarios Administraciones públicas Sociedades mercantiles participadas	Ayuda de 2.000 € si la demanda energética se reduce hasta un 30% Ayuda hasta 5.000 € si supera el 50% de reducción de consumo energético. Ayuda total máxima: 35% del presupuesto, con límite de 11.000€ por vivienda.
	Subvención	Obras de rehabilitación en edificios destinadas a mejorar la eficiencia en la energía	Administraciones públicas Propietarios Comunidad de propietarios Consortios Entes asociados	Ayudas unitarias: máximo 11.000€ por cada vivienda a rehabilitar Ayuda total máxima: 35% del presupuesto de la actuación.
2018-2021	Ayudas	Mejora de la eficiencia energética y sostenibilidad (Actuaciones en edificios residenciales y viviendas unifamiliares)	Propietarios Comunidad de propietarios Sociedades cooperativas Empresas constructoras Entidades públicas	Vivienda unifamiliar: –40% del presupuesto (límite de 12.000€) –Hasta 18.000€ (si en la vivienda reside una persona con discapacidad) –Hasta 24.000€ (si la incapacidad intelectual o física es superior al 33% o 65%) Vivienda en edificios: –Hasta 12.000€ –Hasta 16.000€ (si en la vivienda reside una persona con discapacidad intelectual o física superior al 33% o 65%).

Fuente: Elaboración propia a partir de los Planes Estatales de Vivienda del periodo 2009-2021, aprobados mediante los Reales Decretos 2066/2008; 233/2013; 637/2016 y 106/2018.

3. IMPUESTOS Y EFICIENCIA ENERGÉTICA DE LA VIVIENDA

La política fiscal en España dirigida a la eficiencia energética de la vivienda muestra un limitado fomento al uso de energías renovables. Así lo evidencia la normativa conjunta de los impuestos que gravan, directa o indirectamente, la vivienda en propiedad y las actuaciones realizadas en ella. No existen incentivos fiscales relevantes para promover su mejora energética, ni desde el ámbito impositivo de la propiedad ni tampoco desde el campo de la electricidad. El breve análisis de los impuestos que describimos a continuación demuestra el limitado apoyo fiscal que existe en esta materia.

3.1. Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

En el IP no existen incentivos relacionados con la eficiencia energética de la vivienda. La Ley 19/1991, de 6 de junio, regula el IP como un impuesto directo y personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas, sin prever alguna exención, deducción o bonificación para la vivienda dotada de instalaciones de ahorro energético. La única exención relacionada con la vivienda habitual viene recogida en el artículo 4.9, que se aplica sólo cuando la vivienda habitual tenga un valor inferior a 300.000 euros (28). Si el valor de la vivienda supera dicho umbral, pasará a estar gravada por el IP (29).

A pesar de que en el IP no se prevé incentivos relacionados directamente con la eficiencia energética de la vivienda, en el fondo, es un impuesto en el que caben diferentes posibilidades para incorporar incentivos en esta materia. Pues, es un impuesto totalmente cedido a las Comunidades Autónomas y éstas en ejercicio de sus competencias normativas, reconocidas en el artículo 19.dos de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre, pueden introducir deducciones y bonificaciones en la cuota, además de modular el tipo de gravamen. Las Comunidades Autónomas por lo tanto podrían incorporar en el IP los beneficios fiscales que considerasen necesarios para fomentar la eficiencia energética de las viviendas.

3.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

En este impuesto existía un incentivo fiscal que incidía significativamente en la eficiencia energética de la vivienda. Hablamos de la deducción por rehabilitación de la vivienda habitual, introducido por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, y suprimido por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Este incentivo tuvo un carácter temporal porque estuvo vigente desde abril de 2010 hasta diciembre de 2012 (30).

(28) Como explica ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2018), pág. 591, esta exención subjetiva viene motivada porque solo en atención a esa calificación subjetiva, es decir por el nexo con su titular, ese objeto puede declararse exento.

(29) Hay que recordar que las Comunidades Autónomas ostentan amplias competencias normativas sobre el importe del mínimo exento para sus residentes y algunas han modificado dicho importe.

(30) El carácter temporal de la aplicación de esta deducción ha llevado a algunos autores, entre ellos ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2012), pág. 733, a considerar que no se trata de una medida con intencionalidad ambiental, sino más bien una medida para favorecer la actividad económica en un sector extraordinariamente castigado por la crisis económica, cual es el de la construcción en sus distintas facetas.

Merece la pena profundizar en este incentivo, a pesar de que el mismo ya no se encuentra vigente, ya que incidió significativamente en la mejora energética de las viviendas y edificios. Su configuración estaba centrada en obras de mejora de la vivienda habitual y edificios que potencien la eficiencia energética de la misma. Ello podía ser mediante instalación de paneles solares, sistemas de instalaciones térmicas, mejora de la envolvente térmica y uso de energías renovables.

La Disposición final primera del Real Decreto-ley 5/2011, de 29 de abril, condicionaba dicha deducción al cumplimiento de determinados requisitos. La misma estaba vinculada al Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, regulada por el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre. El capítulo IV de esta norma contenía una lista taxativa de las actuaciones protegidas para su financiación en la rehabilitación del parque de viviendas construido (31).

Al no existir actualmente ningún incentivo en el IRPF resulta necesario analizar seriamente si cabe introducir un nuevo incentivo que ayude a fomentar la realización de inversiones para la eficiencia energética de la vivienda. La experiencia del incentivo aplicado temporalmente entre 2010 y 2012 podría aportar interesantes pautas para establecer las características del nuevo incentivo, considerando, por ejemplo, su vinculación o no con los programas de mejora energética de los Planes estatales de vivienda.

3.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP)

A pesar de que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales, tiene alcance colateral sobre la propiedad, en su estructura no encontramos incentivos centrados en la eficiencia energética. Tal aspecto resulta lógico debido a que el hecho imponible del ITP grava exclusivamente la «transferencia de la propiedad» no otros aspectos inherentes de la misma. El artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone que el ITP grava la transferencia de la propiedad de vivienda de «segunda mano», mientras que transferencia de vivienda nueva o de «primera mano» está sujeta al IVA.

3.4. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

La norma reguladora del IVA, Ley 37/1992 de 28 de diciembre, en sus artículos 4 y 90.1 grava la adquisición de la vivienda nueva, distinguiendo entre vivienda nueva libre (al 10%) y vivienda nueva en régimen de protección oficial o de promoción pública (al 4%). Pero no prevé un tratamiento especial para la adquisición de vivienda nueva que tenga la calificación energética tipo A o B.

Si bien es cierto que la Ley 37/1992 establece un tipo de gravamen reducido para las obras de rehabilitación, renovación y reparación en la vivienda habitual, que es del 10% (32), la misma, como señala GONZÁLEZ-CUÉLLAR, resulta bastante ineficiente en relación con el incentivo de la fiscalidad energética (33). Este tipo de gravamen reducido

(31) Sobre el apoyo fiscal para la rehabilitación de zonas urbanas véase: GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2013), págs. 119-140.

(32) Arts. 20.Uno.22 y 91.Uno.2.10ª de la Ley 37/1992.

(33) GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2017), pág. 216.

ciertamente es acorde con los límites establecidos por la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006 (34), dado que su aplicación se vincula a dos supuestos: i) suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social; y ii) renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado (35). Sin embargo, dichas limitaciones «suponen una restricción muy importante a las políticas de fomento de la rehabilitación en el seno del IVA y no parece coherente con la política europea de eficiencia energética» (36). Y efecto esto es así. Recordemos que el artículo 9 de la Directiva 2010/31 UE ordena a los Estados miembros asegurar que todos los edificios tengan una alta calificación energética (37). El gobierno español, por lo tanto, deberá valorar los mecanismos para estimular y aumentar el número de edificios con alta calificación energética o de consumo de energía casi nulo, lo cual podría ser a través del fomento de obras de rehabilitación energética, compra de bienes o materiales de ahorro de energía.

3.5. Impuesto sobre la Electricidad (IE)

Atendiendo al campo de la energía eléctrica también podemos constatar que el Impuesto sobre la Electricidad, regulado por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, no es un impuesto a través del cual se incentive al uso de energías responsables con el medio ambiente. Este impuesto grava la producción de energía eléctrica, pero su regulación no contiene ninguna norma que discrimine su tributación en función del origen de la electricidad (38). La base imponible del impuesto tiene carácter monetario y, por regla general, el impuesto se aplica con independencia del origen de la electricidad (39). Este hecho ha llevado a algunos autores a señalar que con la creación de este impuesto se ha desaprovechado la ocasión de incluir la finalidad medioambiental en su estructura (40).

Consideramos que este impuesto aún representa una vía atractiva para fomentar el uso de energías renovables en los edificios, especialmente en los edificios que sean catalogados como «edificios de consumo de energía casi nulo». Ya que la Directiva 2010/31/UE establece que la baja cantidad de energía requerida en este tipo de edificios deberá estar cubierta principalmente por energía procedente de fuentes renovables.

(34) Relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(35) Art. 98.2 de la Directiva 2006/112/CE en concordancia con su Anexo III, apartados 10^a y 10bis.

(36) GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M. L. (2017), pág. 215.

(37) Por este motivo, en la doctrina se pone énfasis en que «los países europeos tienen que fomentar la modernización de edificios existentes, el uso de energías renovables en el sector de la construcción, así como la transición hacia edificios de «casi cero energía»». Véase ANNUNZIATA, E.; FREY, M.; RIZZI, F. (2013), pág. 125.

(38) GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. (2012), pág. 851.

(39) ÁNGULO ARAMBURU, J.; CHICO DE LA CÁMARA, P.; GARCÍA BAQUERO, C.; HERRERA MOLINA, P.; MONREAL PALOMINO, I. (2002), pág. 258; ROZAS VALDÉS, J. A. (2014), págs. 197-233.

(40) CHICO DE LA CÁMARA, P.; GRAU RUIZ, M. A.; HERRERA MOLINA, P. (2003), págs. 9-30; ROZAS VALDÉS, J. A. (1998), pág. 338. MORENO GONZÁLEZ, S. (2017), pág. 167.

3.6. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

Según la configuración dada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, el IBI carece de elementos que fomenten el uso de energías renovables (41). El artículo 74.5 de la citada norma apenas recoge una bonificación potestativa. Así, se permite a los municipios regular mediante ordenanza fiscal una bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del IBI para las viviendas en los que se haya instalado sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación está condicionada a que la instalación de producción de calor incluya colectores homologados por la Administración competente (42).

Aunque esta bonificación favorece al uso de energías renovables en la vivienda, se observa que esta es restrictiva porque se aplica exclusivamente a la instalación térmica o eléctrica proveniente de la energía solar. No incluye otras fuentes de energías «limpias», como la energía eólica. Ahora bien, al tratarse de una bonificación potestativa y no una bonificación obligatoria en ella subyace un riesgo. Esto es, la posibilidad de que tal bonificación puede ser o no incorporada en la ordenanza fiscal que regula el IBI. No existiendo la obligación del municipio a incluirlo en la ordenanza fiscal porque no es una bonificación obligatoria. De manera que su inclusión dependerá del interés que tengan los municipios de favorecer el uso de este tipo de energía por los beneficios ambientales que dichas instalaciones puedan reportar (43).

A manera de ejemplo, la siguiente tabla (Tabla 2) muestra que de las 50 capitales de provincia que hay en España (44), solo 30 tienen incorporada la bonificación en su ordenanza fiscal que regula el IBI. Mientras que 20 no la recogen. Los porcentajes de bonificación van desde el 10 al 50%, siendo el más habitual el de 50% y por el plazo de 3 años. En la mayoría de los casos, esta bonificación se encuentra reservada para la instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico y eléctrico de la energía proveniente del sol. Solo tres Ayuntamientos contemplan esta bonificación por la obtención de una certificación de eficiencia energética tipo «A» o «B» de la vivienda.

(41) ANGULO ARAMBURU, J.; CHICO DE LA CÁMARA, P.; GARCÍA BAQUERO, C.; HERRERA MOLINA, P.; MONREAL PALOMINO, I. (2002), pág. 261.

(42) FERNÁNDEZ ORTE, J. (2009), pág. 119.

(43) SÁNCHEZ BRAZA, A.; PABLO ROMERO, M. P. (2014), págs. 840-841.

(44) Cabe aclarar que debido al número elevado de municipios con los que cuenta España, algunos de ellos muy pequeños, nuestra revisión se limitó a las ordenanzas municipales de las 50 capitales de provincia del país.

TABLA 2
Capitales de provincia de España que recogen la bonificación en el IBI

CONCEPTO	%	PROVINCIA (S)	PERÍODO
Instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico y eléctrico de la energía proveniente del sol para autoconsumo	10%	San Sebastián	5 años
	15%	Málaga	3 años
	25%	Cádiz, Logroño	3 años
		Castellón	5 años
	30%	Toledo	3 años
		Asturias, Guadalajara	5 años
	40%	Santa Cruz de Tenerife	5 años
	50%	Ávila, Granada, Jaén, Lugo	1 año
		A Coruña, Almería, Barcelona, Ceuta, Córdoba, Huelva, Madrid, Mallorca, Valencia, Vitoria	3 años
		Bilbao, Huesca, Palencia, Salamanca, Santander	5 años
10% a 50%	Lérida	1 a 5 años	
Obtención de certificación de eficiencia energética (A)	50%	A Coruña, Vitoria	3 años
Obtención de certificación de eficiencia energética (B)	25%	Vitoria	3 años
	50%	Zaragoza	3 años

Fuente: Elaboración propia a partir de las Ordenanzas Municipales reguladoras del IBI en las capitales de provincia, gestión 2018.

3.7. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)

Este tributo municipal, que grava la realización de cualquier obra o instalación para la que se exige tener la correspondiente licencia de obras, viene dotado de una bonificación potestativa a favor de las construcciones o instalaciones que incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La bonificación ambiental lo recoge el artículo 103.2, b) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Ahí se establece que la bonificación podrá ser de hasta el 95%.

El legislador ciertamente ha previsto un incentivo ambiental para este tipo de obras, sin embargo, se observan tres aspectos en su regulación. Primero, la bonificación es potestativa, por lo tanto, se deja a los Ayuntamientos libertad para incorporarlos o no. Segundo, no regula en profundidad los aspectos sustantivos y formales de la bonificación, quedando esto en facultad de cada Ayuntamiento. Y tercero, la bonificación no tiene en cuenta ni se adecua a las exigencias de ahorro de energía que establece el Documento Básico DB-HE de «Ahorro de Energía» del Código Técnico de la Edificación, aprobado por el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo.

Este Documento Básico (DB-HE) que ha sido actualizado en 2013, establece las exigencias mínimas para el ahorro energético de los edificios nuevos y existentes. Su objetivo es conseguir «edificios de consumo de energía casi nulo» antes del 31 de diciembre de 2020. Todo ello en cumplimiento de las disposiciones que introdujo la Directiva 2012/27/UE sobre eficiencia energética.

El carácter potestativo de esta bonificación ha llevado a que no esté regulada en todas las capitales de provincias. Así, se observa que, de las 50 capitales de provincias, solo 37 incluyen esta bonificación en el ICIO y 13 no la incluyen. Los porcentajes de bonificación van desde el 2 al 100%, siendo el más habitual el de 95%. Como en el caso anterior, en la mayoría de las capitales, esta bonificación se encuentra reservada solo para la instalación de sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico solar para el autoconsumo. La tabla 3 proporciona con detalles estos datos.

TABLA 3
Capitales de provincia de España que recogen la bonificación en el ICIO

CONCEPTO	%	PROVINCIA (S)
Implantación de sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico solar para el autoconsumo	25%	Huelva, Teruel
	30%	Asturias, Logroño, Ourense, Santander, Vigo, Zaragoza
	39%	Vitoria
	45%	Tarragona
	50%	Albacete, Bilbao, Cáceres, Lugo, Murcia, Soria
	60%	Ciudad Real
	75%	Huesca, Las Palmas
	80%	Palencia
	90%	Santa Cruz de Tenerife
Mejora de la calificación energética de la vivienda	25%	Mallorca
	50%	Ávila, Soria
Mejora en la eficiencia energética de fachadas y cubiertas	2%	Bilbao
Adecuación de aislamiento térmico	100%	Barcelona

Fuente: Elaboración propia a partir de las Ordenanzas Municipales reguladoras del ICIO en las capitales de provincia, gestión 2018.

4. PROPUESTA DE NUEVAS MEDIDAS PARA PROMOVER LA EFICIENCIA ENERGÉTICA DE LA VIVIENDA

4.1. Incentivos fiscales

España ha conseguido avances en la mejora de la eficiencia energética habitacional mediante los planes y programas nacionales antes descritos. Sin embargo, la realidad del parque inmobiliario español muestra la necesidad de seguir trabajando en esta materia. Algunas razones para seguir fomentando la eficiencia energética de las viviendas son las que mencionamos a continuación:

- 1) de los más de 25 millones de viviendas que hay en España, 6 millones tienen más de 50 años (45);
- 2) la gran mayoría de las viviendas han sido construidos sin criterios de eficiencia energética (46);
- 3) más de dos millones de pisos vacíos necesitan reformas por el mal estado que tienen (47);
- 4) las viviendas antiguas son las que obtienen calificaciones energéticas más bajas: E, F y G;
- 5) hasta 2015 sólo 1,5 millones de viviendas tenían el certificado energético (48).

Ante esta situación, nuestra primera propuesta se basa en introducir una deducción fiscal en el IRPF por inversión en la mejora energética de viviendas construidas antes de 2007, puesto que las construidas posteriormente ya cumplen las exigencias mínimas de ahorro energético que prevé el Código Técnico de la Edificación.

Investigaciones previas han destacado que incorporar incentivos fiscales dirigidos a promover la mejora energética de las viviendas podría ser una fórmula aconsejable (49), dado que pueden ayudar a reconducir los hábitos de consumo y comportamiento de los consumidores (50), disuadiéndoles de continuar en determinadas líneas de acción, o bien estimulándoles en la adopción de otras (51). Es por ello que se los utiliza como una técnica estimuladora en las mejoras introducidas en la gestión ambiental (52). Pues, como precisa ESCRIBANO «la preservación del medio deberá financiarse obteniendo recursos financieros para restaurarlo, al tiempo que deberá incentivar la modificación de los comportamientos sociales perjudiciales o contrarios al medio» (53). En el caso de la mejora energética de las viviendas antiguas, creemos que podría ser una vía útil, sobre todo por el elevado costo que las mismas representan.

Por ejemplo, sólo el coste de los materiales en una obra representa el 50% del coste total de una edificación (54). Por otro lado, hay que tener en cuenta que el precio de los equipos y electrodomésticos eficientes energéticamente a menudo suele ser superior al precio de aquellos

(45) INSTITUTO PARA LA DIVERSIFICACIÓN Y AHORRO DE LA ENERGÍA (2015): «*Las claves para conocer...*», *op. cit.*, pág. 1.

(46) MERINO ESCARTÍN, J. F. (2013).

(47) ¿Qué hacen las administraciones con los pisos vacíos? *La Vanguardia*, 10/10/2016. Disponible en: <http://xurl.es/https%3A%2F%2Fwww.lavanguardia> (último acceso: 10.02.2019).

(48) INSTITUTO PARA LA DIVERSIFICACIÓN Y AHORRO DE LA ENERGÍA (2015): *Estado de la certificación energética de los edificios datos CCAA*, pág. 2. Disponible en: <http://xurl.es/qvqps> (último acceso: 10.02.2019).

(49) ALBERINI, A.; BIGANO, A. (2015), págs. S76-S85; BONAZZI, G.; IOTTI, M. (2016), págs. 79-85; KINGSTON, L. (2014), págs. 1-85; MARKANDYA, A.; AROGINI, O. R.; MUDGAL, S.; TINETTI, B. (2009), págs. 5662-5674.

(50) PATÓN GARCÍA, G. (2018), pág. 107; ROSEMBUJ, T. (2009), pág. 127; BUÑEL, M. (2006), pág. 370.

(51) BOKOBO MOICHE, S. (2000), pág. 86.

(52) En este sentido HERRERA MOLINA, P. M. (1998), pág. 158, concluye que las deducciones de la cuota, por ejemplo, constituyen el medio más adecuado para el establecimiento de beneficios fiscales de carácter ambiental.

(53) ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2008), pág. 142. Cabe insistir en que la modificación de los comportamientos sociales perjudiciales es un factor de suma importancia para la reducción energética, puesto que como expresa VEDDER, H. (2015), pág. 178, «al final del día, el aumento de la eficiencia energética requerirá un ‘enlightened consumer’ (consumidor instruido) que tome una decisión racional para ahorrar a largo plazo».

(54) ARENAS CABELLO, F. (2008).

que no tienen tales características. Ante ello, los consumidores tienden a centrarse en el precio de compra del producto, más que en si son o no eficientes (55). Diversos estudios ya han señalado que los ingresos de los consumidores son una de las principales limitaciones que disuaden llevar adelante inversiones en mejoras de eficiencia energética (56).

Partiendo de esta base, y teniendo en cuenta que la decisión de invertir en obras de mejora energética del hogar guarda relación con los costos de la inversión, impulsar la eficiencia energética de la vivienda a través de un incentivo fiscal en el IRPF estaría justificado. Así lo han considerado los gobiernos de algunos países europeos, por ejemplo, Alemania, Francia, Italia, Reino Unido y los Países Bajos, donde las deducciones fiscales introducidos en el Impuesto a la Renta han tenido altas tasas de uso por los propietarios de edificios residenciales y comerciales (57).

Como sucede en los países europeos, el IRPF en España es el tributo más importante del sistema tributario nacional. El Informe de la Comisión de Expertos (2014) (58) destaca que «sus efectos influyen en las decisiones de cada contribuyente en relación a su trabajo, su ahorro y su aceptación o rechazo de los riesgos económicos. No existe otro impuesto con tal capacidad de influencia sobre las conductas individuales». Esta capacidad de influencia del IRPF lo convierte en un impuesto idóneo para incluir el incentivo propuesto, frente a otros impuestos.

Las deducciones fiscales ciertamente suponen menos ingresos para las arcas del Estado, por ello se resisten a implantarlas (59). Pero en este caso, el importe que dejaría de percibir el Estado se compensaría con otros ingresos fiscales que la misma vivienda puede reportar a medio o largo plazo. Por ejemplo, si se llegara a vender la vivienda, la transferencia tributaría en el ITPAJD al 6% o más (11%) según establezca la Comunidad Autónoma de conformidad con el art. 11 Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. El ingreso fiscal por cuenta del ITPAJD sería mayor tras el acondicionamiento, ya que el valor inicial de la vivienda se incrementaría tras las mejoras incorporadas. No hay que olvidar que los precios de los inmuebles son relativamente «inelásticos a la baja» (60) y por lo general experimentan un grado de apreciación real a lo largo del tiempo (61). Por otra parte, si se alquila la vivienda acondicionada energéticamente, las rentas que perciba el propietario serían más elevadas porque la vivienda se encontraría mejor acondicionada y al ofrecer mayor confort el precio de alquiler sería mayor al que se pediría por una vivienda no acondicionada, dando lugar a una mayor tributación en el IRPF. Además, cabe tener en cuenta que el Estado percibe ingresos por los impuestos y tasas que paga el propietario al ejecutar obras de rehabilitación en su vivienda. Por tales servicios, el propietario paga el IVA (10%) del presupuesto de la obra (art. 91 Ley 37/1992 de 28 de diciembre), el ICIO según la ordenanza fiscal, y las tasas por prestación de servicios públicos y utilización privativa o aprovechamiento especial de dominio público (62), exigible por la instalación de vallas para la ejecución de obras.

(55) MARKANDYA, A.; AROGINI, O. R.; MUDGAL, S.; TINETTI, B. (2009), pág. 5657.

(56) Véase PABLO, R. M.; SÁNCHEZ, A. (2017), pág. 52; VASSILEVA, I.; CAMPILLO, J. (2014), pág. 59; CAYLA, J. M.; MAIZI, N.; MARCHAND, C. (2011), pág. 7871.

(57) BORGIA SORROSAL, S. (2017), págs. 82 y 88; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2017), págs. 193-223; BUKARICA, V.; KINDERMAN, A.; PESUT, D.; ZIDAR, M. (2017), pág. 3; CHARLIER, D. (2015), págs. 467-479.

(58) Informe Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014), pág. 86. Disponible en: <http://xurl.es/8q8k2> (último acceso: 10.02.2019).

(59) URQUIZU CAVALLÉ, A. (2017), pág. 941; ALTMANN, N. (2017).

(60) VARONA ALABERN, J. E. (2012), pág. 112.

(61) HERBERT, C. E.; MCCUE, D. T.; MOYANOIS, R. S. (2012), pág. 3.

(62) Véase PAGÈS I GALTÉS, J. (2019), pág. 19.

La segunda medida que se propone consiste en mejorar la regulación de las bonificaciones del IBI e ICIO. Al encontrarse reguladas actualmente como bonificaciones «potestativas» y no como «obligatorias», no son de aplicación en todas las provincias españolas (63). Cabría, por tanto, que el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, modifique su categoría y las regule como bonificaciones obligatorias. De esta manera se conseguiría su aplicación uniforme en todas las provincias y municipios del país. Asimismo, para no limitar su aplicación exclusivamente al uso de energías renovables provenientes de la energía solar, cabría ampliar el alcance de estas bonificaciones hacia otras obras e instalaciones que mejoren la eficiencia energética de la vivienda. Para este caso, se podría tomar como referencia el conjunto de obras que los planes estatales de vivienda definen como destinadas a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda.

Por último, considerando que el coste de las intervenciones energéticas, según el Informe del MINISTERIO DE FOMENTO (2017) (64), no resulta asequible para una buena parte de los hogares, se podría elevar el porcentaje de la bonificación de ambos impuestos para dar mayor cobertura a la obra bonificada. Con relación a este punto, SERRAT (2011) (65), en un interesante trabajo donde analiza las bonificaciones del IBI e ICIO en determinados municipios del país, concluyó que una bonificación del 10% en el ICIO por la instalación, por ejemplo, de placas solares, no es razón suficiente para convencer al propietario de emprender esta inversión, dado que estas instalaciones tienen un coste elevado. SÁNCHEZ Y PABLO (2014) (66) también remarcan el elevado coste de estas instalaciones y por ello señalan que implementar la bonificación en el IBI en los municipios andaluces ha sido una medida efectiva. Consideramos, en consecuencia, que estas reformas contribuirían a hacer más atractivas estas bonificaciones ambientales.

4.2. Certificación energética

El incentivo en el IRPF propuesto anteriormente iría vinculado a la obtención de la certificación energética de la clase A, B o C de la vivienda (67). Incluso, podría incluirse la clase D, puesto que por los problemas de conservación que padecen las viviendas antiguas resulta difícil que éstas obtengan una clase A, B o C (68). La vinculación del incentivo fiscal a la propiedad de la vivienda familiar y su calificación energética es una medida válida, porque en la propiedad subsiste un propósito de conservación y transmisión. Como indica ROSEMBUJ (2009), el propietario ordinario, a diferencia del empresario, tiende a transmitir su dominio normalmente a su familia en buenas condiciones. Su interés no se centra exclusivamente en el aspecto económico. Por tanto «puede ser un aliado del desarrollo sostenible porque este no se puede concebir sino a largo plazo» (69).

(63) La necesidad de reformulación del IBI para configurarlo como un auténtico incentivo de eficiencia energética también ha sido observada por PATÓN GARCÍA, G. (2018), pág. 111, quien considera que el ámbito de aplicación de la bonificación debería exigirse, en principio, a los municipios que poseen una mayor concentración urbana donde los efectos nocivos ambientales son más graves. Ello, según esta autora, estaría en línea con la mejora de eficiencia energética que preconiza la Carta de Leipzig sobre Ciudades europeas sostenibles de 2007.

(64) MINISTERIO DE FOMENTO, «De la estrategia a largo plazo...», *op. cit.*, pág. 53.

(65) SERRAT-ROMANÍ, M. (2011), pág. 968.

(66) SÁNCHEZ BRAZA, A.; PABLO ROMERO, M. P. (2014), págs. 840-841.

(67) Esta vinculación del incentivo fiscal a la mejora energética de la vivienda, en opinión de GONZÁLEZ-CUÉLLAR M. L. (2017), pág. 207, sería una medida eficaz junto a su integración en una reforma profunda del edificio.

(68) SALIDO COBO, J. (2015).

(69) ROSEMBUJ, T. (2009), págs. 184 y 185.

Es cierto que el gobierno español desde 2013 ha establecido la obligación de contar con la certificación energética de la vivienda siempre que se venda o alquile. Sin embargo, esta medida legislativa no resulta suficiente para avanzar efectivamente hacia la eficiencia energética habitacional. Las estadísticas registradas por el IDAE hasta 2015, como vimos al inicio del trabajo, muestran que existe poco avance en la materia. Se observa por tanto que la mejora energética de la vivienda no acaba de afianzarse en la población, debido a que no existe la obligación legal para que el propietario, cuya vivienda ha obtenido una baja calificación, la deba mejorar a una letra superior. Sucede así a pesar de la adopción de otras medidas. Como la introducida por la Ley 8/2013, de 26 de junio, donde por primera vez, se amplió el deber legal de los propietarios de mantener los inmuebles en adecuadas condiciones de conservación (70). Por consiguiente, se ve necesario una adaptación legislativa para avanzar en la obligatoriedad de la certificación energética de todos los edificios. Se ha de concretar también la normativa de los edificios de consumo nulo y mejorar el etiquetado de los equipos (71).

5. CONCLUSIONES

Este trabajo analiza las políticas fiscales y ambientales destinadas a aumentar la eficiencia energética en los hogares españoles. La importancia del análisis de este tema radica en que la reducción del consumo energético de las viviendas constituye uno de los objetivos prioritarios de la UE. Nuestro análisis desvela que la normativa reguladora de los impuestos que gravan, directa o indirectamente, la vivienda no establece beneficios fiscales relevantes para promover su eficiencia energética. Sólo existen dos incentivos: una bonificación en el IBI y otra en el ICIO. El carácter potestativo de la bonificación del IBI ha hecho que de las 50 capitales de provincia que hay en España, solo 30 hayan incorporado esta bonificación en su ordenanza fiscal. Por otra parte, esta bonificación tiene un alcance limitado, pues solo se aplica cuando en la vivienda se ha instalado sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. Estas dos limitaciones también se observan en la bonificación del ICIO, ya que la misma es de carácter potestativo y se aplica a las mismas actuaciones. Esta última bonificación supera relativamente al IBI dado que, de las 50 capitales de provincia, 37 incluyen la bonificación en el ICIO. Además, el porcentaje de su bonificación alcanza al 95% en la mayoría de las provincias, a diferencia de la bonificación del IBI que solo llega al 50%.

El análisis de las políticas ambientales que los planes nacionales de acción y programas específicos pusieron en marcha desde 2007, evidencia su contribución hacia la mejora energética de las viviendas. Han sido fundamentales las medidas de financiación de obras de rehabilitación energética que dichos planes y programas canalizaron a través de ayudas públicas, subvenciones y préstamos convenidos. Sin embargo, la antigüedad de un elevado porcentaje de las viviendas españolas y la falta de solvencia económica de los propietarios, que se ha visto afectada por la crisis económica, son dos factores que siguen limitando avanzar más en esta materia. A ellos se suma otro factor relevante, que es la falta de concienciación por parte de la población que desiste de mejorar energéticamente sus viviendas.

En este sentido, hemos valorado necesario fomentar más la eficiencia energética de las viviendas a través de la vía fiscal, dado que los incentivos fiscales pueden ayudar a

(70) GAJA DÍAZ, F. (2015), pág. 15; LOZANO CUTANDA, B. (2013).

(71) MINISTERIO DE ENERGÍA, TURISMO Y AGENDA DIGITAL (2018): *Informe de la Comisión de expertos para la transición energética. Análisis y propuesta para la descarbonización*, pág. 35. Disponible en: http://www6.mityc.es/aplicaciones/transicionenergetica/informe_cexpertos_20180402_veditado.pdf (último acceso: 12.02.2019).

reconducir el comportamiento de las personas, disuadiéndoles de continuar en determinadas líneas de acción o estimulándoles en la adopción de otras. Así, nuestro estudio propone dos medidas. La primera consiste en introducir una deducción fiscal en el IRPF por inversión en la mejora energética de la vivienda construida antes de 2007. Esta deducción vendría vinculada a la obtención de la certificación energética de clase A, B, C, e incluso D, debido a que por los problemas de conservación que padecen las viviendas antiguas, resulta difícil que éstas obtengan una clase A, B o C. En nuestra opinión, si se establece la obligación de mejorar la calificación energética de la vivienda, mejorando de una calificación inferior a otra superior, y se la acompaña por otro lado con un incentivo fiscal, el propietario, que tiene que efectuar una costosa inversión en dichas obras, verá razonable hacer el esfuerzo económico, porque sabe de antemano que podrá deducir una parte de los gastos que realice.

La segunda medida propuesta se centra en mejorar la regulación actual de las bonificaciones del IBI e ICIO bajo los parámetros siguientes. Primero, establecer la bonificación como «obligatoria» en lugar de «potestativa», así, todas las provincias y municipios incluirán esta bonificación en su ordenanza fiscal. Segundo, ampliar su ámbito de aplicación a más obras o instalaciones en la vivienda que mejoren su eficiencia energética. Y tercero, en el ICIO, subir el porcentaje de la bonificación, estableciendo un mínimo, por ejemplo, el 50%, para evitar que los municipios fijen porcentajes bajos. La importancia de mejorar la regulación de estas bonificaciones radica en hacerlas más atractivas para que los contribuyentes se acojan a ellas.

En cuanto a la certificación energética de la vivienda, consideramos necesario promover la obtención de la etiqueta energética en todas las viviendas, mediante la introducción de la obligación de que todos los propietarios la obtengan, aunque no vendan ni arrenden su vivienda. Ahora bien, para potenciar la mejora de la eficiencia energética de las viviendas será necesario impulsar dichas mejoras mediante la adopción de medidas reglamentarias obligatorias, programas de ayuda y subsidios, así como incentivos fiscales.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBERINI, A.; BIGANO, A. (2015): «How effective are energy-efficiency incentive programs? Evidence from Italian homeowners», *Energy Economics*, núm. 52.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2012): «Fiscalidad, bioconstrucción y extrafiscalidad de la vivienda en España», en J. E. Varona Alabern (dir.), *La fiscalidad de la vivienda en España*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- ALTMANN, N. (2017): «Policies directed towards heating systems». Odyssee-Mure. Disponible en: <http://www.odyssee-mure.eu/> (último acceso: 10.02.2019).
- ANGULO ARAMBURU, J.; CHICO DE LA CÁMARA, P.; GARCÍA BAQUERO, C.; HERRERA MOLINA, P.; MONREAL PALOMINO, I. (2002): «El tratamiento fiscal de las nuevas energías», en A. Gago y X. Labandeira (dirs.), *Energía, Fiscalidad y Medio ambiente en España*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ANNUNZIATA, E.; FREY, M.; RIZZI, F. (2013): «Towards nearly zero-energy buildings: The state-of-art of national regulations in Europe», *Energy*, núm. 57.
- ARANDA USÓN, A.; ZABALZA BRIBIAN, I. (2010): *Eficiencia energética en instalaciones y equipamiento de edificios*, Ed. Prensas Universitarias de Zaragoza, Zaragoza.
- ARENAS CABELLO, F. J. (2008): «Los materiales de construcción y el medio ambiente», *Revista española electrónica de Derecho Ambiental*, núm. 17. Disponible en: <https://huespedes.cica.es/gimadus/> (último acceso: 10.02.2019).

- BELLAN, E. (2017): «2016 Annual Report». *Joint Research Centre*. Disponible en: <https://ec.europa.eu/jrc/en/publication/annual-reports/jrc-annual-report-2016> (último acceso:10.01.2019).
- BONAZZI, G.; IOTTI, M. (2016): «Evaluation of investment to improve the quality of buildings and generate positive externalities», *Quality – Access to Success*, Vol. 17, núm. 153.
- BOKOBO MOICHE, S. (2000): *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Ed. Civitas, Madrid.
- BORGIA SORROSAL, S. (2017): *La vivienda: Impuestos y otras políticas fiscales. La experiencia europea*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
- BUKARICA, V.; KINDERMAN, A.; PESUT, D.; ZIDAR, M. (2017): «Renovation in buildings». *Odyssee-Mure*.
- BUÑEL, M. (2006): «Los instrumentos económicos como incentivo a la eficiencia energética», en R. Falcón y Tella (dir.), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- CAYLA, J. M.; MAIZI, N.; MARCHAND, C. (2011): «The role of income in energy consumption behaviour: Evidence from French households data», *Energy Policy*, Vol. 39, núm. 12.
- CHARLIER, D. (2015): «Energy efficiency investments in the context of split incentives among French households», *Energy Policy*, núm. 87.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.; GRAU RUIZ, M. A.; HERRERA MOLINA, P. (2003): «Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible», *Quincena Fiscal*, núm. 2.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2018): «El Impuesto sobre el Patrimonio», en F. Pérez Royo (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 12 Ed. Ed. Tecnos, Madrid.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2008): «El principio de reserva de ley en la tributación medioambiental», en F. Becker, L. M. Cazorla y J. Martínez (dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Ed. Aranzadi, Navarra.
- FERNÁNDEZ ORTE, J. (2009): «La variable medioambiental en la imposición estatal», *Crónica Tributaria*, núm.132, Instituto de Estudios Fiscales.
- GAJA DÍAZ, F. (2015): «La regeneración urbana en la encrucijada», *Architecture, City and Environment*, núm. 27.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. (2012): «La protección atmosférica en Andalucía: Estudio del gravamen sobre las emisiones a la atmósfera», en *Derecho, Globalización, Riesgo y Medio ambiente*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2017): «La estrategia fiscal europea para el ahorro energético en el sector residencial», en M. L. González-Cuéllar y E. Ortiz (dirs.), *La fiscalidad del sector eléctrico*. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2013): «Fiscal support for the refurbishment of urban areas», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale. International Tax Law Review*, núm. 1.
- GRAU RUIZ, M. A. (2017): «La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad en la vivienda», *CIRIEC Revista Jurídica*, núm. 31.

- HERBERT, C. E.; MCCUE, D. T.; MOYANOIS, R. S. (2012): «*Homeownership Still an Effective Means of Building Wealth for Low-income and Minority Households? (Was It Ever?)*», *Joint Center for Housing Studies*. Harvard University, Cambridge.
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2011): «Bonificación en el IBI para los inmuebles que dispongan de sistemas de aprovechamiento de energía solar» en F. Serrano Antón (*dir.*), *Tributación ambiental y Haciendas locales*, Ed. Thomson Reuter Civitas, Cizur Menor.
- HERRERA MOLINA, P. M. (1998): «Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo)», en A. Yabar Sterling, *Fiscalidad ambiental*, Ed. Cedecs, Barcelona.
- KINGSTON, L. (2014): *Residential energy tax credits: Elements, analyses and design issues*, Novinka Publishers, Reino Unido.
- LOZANO CUTANDA, B. (2013): «Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas: hacia el agente rehabilitador», *Diario del Derecho*. Disponible en: https://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1116141 (último acceso: 10.02.2019).
- MARKANDYA, A.; AROGINI, O. R.; MUDGAL, S.; TINETTI, B. (2009): «Analysis of tax incentives for energy-efficient durables in the EU», *Energy Policy*, Vol. 37, núm. 12.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2012): «Financiación local y medio ambiente: Beneficios fiscales de naturaleza medioambiental en el IBI y en el ICIO. Propuesta de reforma», en M. J. Fernández Pavés (*dir.*), *La función tributaria local*, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid.
- MERINO ESCARTÍN, J. F. (2013): Resumen de la Ley de Rehabilitación, regeneración y renovación urbanas. Disponible en: <http://www.notariosyregistradores.com/doctrina/resumenes/2013-rehabilitacion.htm#eficiencia> (último acceso: 10.02.2019).
- MORENO GONZÁLEZ, S. (2017): «El impuesto sobre la electricidad y los impuestos regulados en la Ley 15/2012 desde la perspectiva de la prohibición general de ayudas del Estado», en M. L. González-Cuellar Serrano y E. Ortiz Calle (*dirs.*), *La fiscalidad del sector eléctrico*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- PABLO, R. M.; SÁNCHEZ, A. (2017): «Residential energy environmental Kuznets curve in the EU-28», *Energy*, núm. 125.
- PAGÈS I GALTÉS, J. (2019): «Las subastas derivadas de la parafiscalidad reinstaurada por la ley de contratos del sector público de 2017», *Revista española de Derecho Financiero*, núm.181.
- PATÓN GARCÍA G. (2018): «Sostenibilidad ambiental de la vivienda: Incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles», en G. Patón García (*dir.*), *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario*, Ed. Wolters Kluwer, Madrid.
- ROSEMBUJ, T. (2009): *El impuesto ambiental*, Ed. El Fisco, Barcelona.
- ROSENOW, J.; KERNA, F.; ROGGE, K. (2017): «The need for comprehensive and well targeted instrument mixes to stimulate energy transitions: The case of energy efficiency policy», *Energy Research & Social Science*, núm. 33.
- ROSENOW, J.; PLATT, R.; DEMURTAS, A. (2014): «Fiscal impacts of energy efficiency programmes – the example of solid wall insulation investment in the UK», *Energy Policy*, núm. 74.
- ROZAS VALDÉS, J. A. (2019): «Vicisitudes del Fondo español de eficiencia energética», en A. Cubero y P. Masbernat (*dirs.*): *Protección del Medio Ambiente, Fiscalidad y otras medidas del Derecho al desarrollo*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.

- ROZAS VALDÉS, J. A. (2014): «Evolución y reforma del sistema financiero de la energía eléctrica», *Crónica Tributaria*, núm. 150.
- ROZAS VALDÉS, J. A. (1998): «El impuesto sobre la electricidad», en R. Falcón y Tella (*dir.*), *Medidas Fiscales para 1998*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- RUIZ RIVERA, R. (2014): *Calificación energética de los edificios. ENAC0108*, 1ª Ed., IC Editorial, Málaga. Disponible en: <http://xurl.es/i6m83> (último acceso:10.01.2019).
- SALIDO COBO, J. (2015): *La eficiencia energética en la vivienda, tan crucial como ignorada*, 2015. Disponible en: <http://www.elmundo.es/economia/2015/03/13/5501ede7e2704e78348b4575.html> (último acceso: 10.02.2019).
- SÁNCHEZ BRAZA, A.; PABLO ROMERO, M. P. (2014): «Evaluation of property tax bonus to promote solar thermal systems in Andalusia (Spain)», *Energy Policy*, núm. 67.
- SERRAT-ROMANÍ, M. (2011): «Tributación local ambiental: La experiencia comparada entre la Villa de Palamós y diferentes municipios ampurdaneses», en F. Serrano-Antón (*dir.*), *Tributación ambiental y Haciendas locales*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor.
- SORIANO-BAEZA, M. A. (2015): «Menos del 5% de las viviendas cumplen con los requerimientos del CTE», *Actualidad Ingeniería, Instituto de la Ingeniería de España*. Disponible en: <https://www.iies.es/single-post/2015/02/02/Rehabilitaci%C3%B3n-de-edificios-una-soluci%C3%B3n-buena-para-todos> (último acceso: 02.02.2019).
- URQUIZU CAVALLÉ, A. (2017): «La tributación de la vivienda de los no residentes en territorio español: Análisis y propuestas de reforma normativa en referencia al impuesto sobre la renta de no residentes», en E. Muñiz Espada, S. Nasarre Aznar, E. Rivas Nieto y A. Urquizu Cavallé (*dirs.*): *Reformando las Tenencias de la Vivienda*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- VARONA ALABERN, J. E. (2012): «Valor catastral y vivienda», en J. E. Varona Alabern, *La fiscalidad de la vivienda en España*, Ed. Thomson Reuter Civitas, Cizur Menor.
- VASSILEVA, I.; CAMPILLO, J. (2014): «Increasing energy efficiency in low-income households through targeting awareness and behavioral change», *Renew Energy*, núm. 67.
- VEDDER, H. (2015): «Energy efficiency», en E. Woerdman, M. Roggenkamp, M. Holwerda (eds.), *Essential EU Climate Law*, Ed. Elgar, Cheltenham (UK).
- VILLCA POZO, M. (2017): «Incentivos fiscales para fomentar actuaciones de mejora en la eficiencia energética de viviendas de construcción antigua», *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. 8, núm. 2.
- WORLD ENERGY COUNCIL WEC (2010): *Survey of Energy Resources*. Londres, Reino Unido. Disponible en: <http://xurl.es/klksl> (último acceso: 02.02.2019).