

Medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la transición energética de las viviendas

Dra. Estela Rivas Nieto

*Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rovira i Virgili*

Fecha de recepción: 20-04-2024

Fecha de aceptación: 30-06-2024

RESUMEN:

En el presente trabajo se analiza el estado de las viviendas en relación con su eficiencia energética, con el objetivo de conseguir la neutralidad climática en 2050. Se examinan los diferentes beneficios tributarios existentes en la actualidad en el IRPF centrándose en la deducción estatal por las obras de mejora de la eficiencia energética de las viviendas y en las deducciones autonómicas, que tienen objetivo potenciar las energías renovables y el uso sostenible del agua.

Palabras clave: Beneficio fiscal, eficiencia energética, vivienda, deducciones

ABSTRACT:

In this paper we analyze the state of housing in relation to energy efficiency, with the goal of achieving climate neutrality by 2050. The different tax benefits currently existing in the Personal Income Tax are examined, focusing on both the state deduction for refurbishing works that aim at improving the energy efficiency of housing and on the regional deductions which want to promote renewable energies and the sustainable use of water.

Keywords: Tax benefit, energy efficiency, housing, deductions

SUMARIO: *I. Introducción. II. La eficiencia energética. III. La eficiencia energética de los edificios en la Unión Europea. IV. La deducción estatal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. V. Las deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. VI. Las subvenciones del programa de rehabilitación residencial del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. VII. Retos. VIII. Bibliografía.*

I. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo vamos a explicar los diferentes incentivos tributarios y fiscales existentes en la actualidad que tienen los contribuyentes para reducir su carga económica e indirectamente contribuir al objetivo 55 de la Unión Europea, en el marco del IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)¹.

Este objetivo 55 está recogido en el art. 4.1 de Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de junio de 2021 que establece el marco para lograr la neutralidad climática; e indica que la Unión Europea tiene el objetivo climático vinculante de reducir de forma interna las emisiones netas de gases de efecto invernadero en “al menos, un 55% con respecto a los niveles de 1990, de aquí a 2030.” Y para, en el año 2040, se espera reducir el 90% de las emisiones de CO₂².

En este contexto los países miembros de la Unión Europea deberán adoptar medidas para reducir las emisiones y descarbonizar la economía; y en el presente artículo nos vamos a centrar en una medida: la eficiencia energética de los edificios. Para ello, en primer lugar, analizaremos que es la eficiencia energética; en segundo lugar, expondremos la eficiencia energética de los edificios en la Unión Europea; en tercer lugar, explicaremos la actual deducción estatal en el IRPF en vigor que regula la eficiencia energética de los edificios; en cuarto lugar, profundizaremos en las deducciones autonómicas en el IRPF para ver cómo regulan diferentes escenarios para fomentar la transición energética en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen común, así como los territorios forales; en quinto lugar, explicaremos las subvenciones (como otra técnica jurídica no tributaria para poder reducir la carga económica de las inversiones medio ambientales de la ciudadanía) que no tributan en el IRPF; y en último lugar reflexionaremos sobre los retos que todavía tenemos que conseguir.

II. LA EFICIENCIA ENERGÉTICA

La eficiencia energética es el uso eficiente, sostenible y responsable del consumo de la energía, optimizando el uso de los recursos naturales y ahorrando en la fac-

¹ Investigadora principal junto al Dr. Ángel Urquiza Cavallé del proyecto de I+D del Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia, subprograma Estatal de Generación del Conocimiento del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad “Movilidad, vivienda urbana y vivienda rural en la era digital post covid-19: tributos, aduanas y situación financiera” (PID2020-112876GB-C33).

² Al respecto se puede consultar: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/green-deal/fit-for-55/>. Consultado 27/06/2024. La medida de 2040 es una recomendación de la Comisión Europea de 6 de febrero de 2024, accesible en: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_24_588. Consultado 27/06/2024. Ya que como afirma Galapero Flores, R.: La fiscalidad como instrumento tributario en la gestión del medio ambiente, Dykinson, Madrid, 2022, p. 55 “Salvar el Planeta es la consigna de las múltiples manifestaciones contra el cambio climático, que se presenta como la mayor amenaza global de nuestro tiempo”.

tura de la luz, el gas y el agua. Así se protege el medio ambiente (como derecho recogido en el art. 45 de la Constitución española³), reduciendo las emisiones de gases de efecto invernadero (GEIs), pero sin disminuir el confort y la calidad de vida de las personas.

Así el art. 2. i) del Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios define la eficiencia energética de un edificio como el “consumo de energía, calculado o medido, que se estima necesario para satisfacer la demanda energética del edificio en unas condiciones normalizadas de funcionamiento y ocupación, que incluirá, entre otras cosas, la energía consumida en la calefacción, la refrigeración, la ventilación, la producción de agua caliente sanitaria y la iluminación”⁴.

En este sentido el art. 3.c de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda define la vivienda digna y adecuada como aquella “que, por razón de su tamaño, ubicación, condiciones de habitabilidad, accesibilidad universal, eficiencia energética y utilización de energías renovables y demás características de la misma, y con acceso a las redes de suministros básicos, responde a las necesidades de residencia de la persona o unidad de convivencia en condiciones asequibles conforme al esfuerzo financiero, constituyendo su domicilio, morada u hogar en el que poder vivir dignamente, con salvaguarda de su intimidad, y disfrutar de las relaciones familiares o sociales, favoreciendo el pleno desarrollo y la inclusión social de las personas.” Por lo tanto, la actual regulación de la vivienda tiene en cuenta su eficiencia energética.

Y como define Calderón Corredor “La rehabilitación energética debe entenderse como la adopción de medidas que permiten un aprovechamiento más eficiente del consumo de energía primaria en un edificio o vivienda”, englobando la energía utilizada para la calefacción, ventilación, agua caliente sanitaria, iluminación y energía auxiliar⁵. Por ejemplo, abarca actuaciones en el hogar como la iluminación de bajos consumo (luces LED) o la luz natural; los interruptores de control de presencia; el aislamiento de las puertas, ventanas, cubiertas y suelos; las bombas

³ Como afirma Martos García, J. J.: “Reforma de la imposición local y protección del medio ambiente. Propuesta de utilización de los certificados de eficiencia energética”, *Tributos Locales*, núm. 103, 2012, p. 76, “la utilización de la tributación como un instrumento adecuado para la protección del medioambiente, a tenor del mandato dado a los poderes públicos en el art. 45 de nuestra Constitución, ha sido tradicionalmente aceptada por nuestro Tribunal Constitucional y ratificada directamente por el legislador estatal en el art. 25 de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera”.

⁴ Es la misma definición que ya estaba en el art. 1.1) del Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios, que fue la primera normativa sobre eficiencia energética y que ha sido derogado por el actual Real Decreto 390/2021, de 1 de junio que aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

⁵ Calderón Corredor, Z.: “Impulsando la rehabilitación energética residencial con medidas tributarias. Contexto y experiencias no convencionales”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2022, pp. 147. También se puede consultar Urbano Sánchez, L.: “El IVA y la rehabilitación de inmuebles destinados a vivienda. Especial referencia a la rehabilitación energética”, *Fiscalidad y economía circular. Sectores estratégicos de vivienda y transporte*, ed. Atelier, Barcelona, 2024, p. 104.

de calor; ahorro del agua; o el uso de fuentes de energía renovables y sostenibles (placas solares).

En nuestro ordenamiento jurídico se constata dicha eficiencia con el correspondiente certificado de eficiencia energética al amparo del Real Decreto 390/2021 de 1 de junio. Este certificado es el documento oficial que la evalúa y otorga una calificación en forma de letra: A, B, C, D, E, F y G; exactamente la A es "Alta eficiencia energética"; la B "Muy eficiente energéticamente"; la C "Eficiente energéticamente"; la D "Moderadamente eficiente energéticamente"; la E "Poco eficiente energéticamente"; la F "Baja eficiencia energética" y la G "Muy baja eficiencia energética". Este certificado tiene una vigencia de 10 años y es obligatorio desde 2013 para vender o alquilar un bien inmueble⁶.

Sin embargo, hemos de tener en cuenta que este modelo de certificación se deberá modificar cuando se transponga la Directiva 2024/1275/UE que se explicará en el siguiente apartado núm. 3, ya que su art. 19.2 indica que los certificados deberán ser conforme con el modelo del anexo de dicha Directiva, así como que la letra A corresponderá a los edificios de cero emisiones y la fecha límite para hacerlo es el 29 de mayo de 2026.

III. LA EFICIENCIA ENERGÉTICA DE LOS EDIFICIOS EN LA UNIÓN EUROPEA

La eficiencia energética es una prioridad de las políticas europeas; así lo indica el art. 194.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en los siguientes términos: "En el marco del establecimiento o del funcionamiento del mercado interior y atendiendo a la necesidad de preservar y mejorar el medio ambiente, la política energética de la Unión tendrá por objetivo, con un espíritu de solidaridad entre los Estados miembros: c) fomentar la eficiencia y el ahorro energéticos, así como el desarrollo de energías nuevas y renovables".

Igualmente, el art. 2 de la Directiva 2010/31/UE define "la eficiencia energética del edificio" como la cantidad de energía calculada o medida que se necesita para satisfacer la demanda de energía asociada a un uso normal del edificio, que incluirá, entre otras cosas, la energía consumida en la calefacción, la refrigeración, la ventilación, el calentamiento del agua y la iluminación⁷. Y la "mejora de la efi-

⁶ Así lo indican los arts. 13, 15.2 y 17 del Real Decreto 390/2021 de 1 de junio que aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios. Si bien la certificación G solamente es de cinco años (con la normativa anterior, todos los certificados tenían una vigencia de diez años, art. 11.1 del derogado Real Decreto 235/2013, de 5 de abril). Además, la fecha originaria de la prohibición es de 2013 al amparo de la primera regulación (Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, art. 14) actualmente derogado. Sobre la obligatoriedad del certificado en la norma de 2013 se puede consultar Patón García, G.: "Sostenibilidad ambiental de la vivienda: incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles", Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario, ed. Wolters Kluwer, Madrid 2018, p. 86.

⁷ Esta definición también se encuentra en el art 2.8 de la Directiva 2024/1275/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de abril de 2024, relativa a la eficiencia energética de los edificios.

ciencia energética” como el aumento de la eficiencia energética como resultado de cualquier cambio tecnológico, de comportamiento o económico.

El marco legislativo actual de la Unión Europea sobre la eficiencia energética de los edificios es el siguiente:

— La Directiva 2010/31/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010, relativa a la eficiencia energética de los edificios, cuyo objeto es “fomentar la eficiencia energética de los edificios sitios en la Unión, teniendo en cuenta las condiciones climáticas exteriores y las particularidades locales, así como las exigencias ambientales interiores y la rentabilidad en términos coste-eficacia” (art.1).

Esta normativa ya ha sido transpuesta en nuestro ordenamiento jurídico: en el derogado Real Decreto 235/2013, de 5 de abril por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios y en el actual Real Decreto 390/2021, de 1 de junio por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios⁸.

— La Directiva 2023/1791/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de septiembre de 2023 relativa a la eficiencia energética y por la que se modifica el Reglamento 2023/955/UE. Tiene por objetivo establecer un marco común de medidas para el fomento de la eficiencia energética dentro de la Unión Europea a fin de garantizar la consecución de los objetivos de la Unión en materia de eficiencia energética. En esta línea establece normas destinadas a aplicar la eficiencia energética (con carácter prioritario) en todos los sectores, con la finalidad de eliminar las barreras en el mercado de la energía y para superar las deficiencias del mercado que obstaculizan la eficiencia en el abastecimiento, el transporte, el almacenamiento y el consumo de energía (art. 1).

— Y la Directiva 2024/1275/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de abril de 2024, relativa a la eficiencia energética de los edificios. Tiene por objetivo fomentar “la mejora de la eficiencia energética de los edificios sitios en la Unión y la reducción de sus emisiones de gases de efecto invernadero, con el fin de lograr un parque inmobiliario de cero emisiones a más tardar en 2050, teniendo en cuenta las condiciones climáticas exteriores, las particularidades locales, las exigencias de calidad ambiental interior y la relación coste-eficacia” (art. 1). Establece requisitos técnicos sobre, por ejemplo, el marco común general de la metodología de cálculo de la eficiencia energética; la aplicación de requisitos mínimos de eficiencia energética (para los edificios nuevos, las unidades nuevas de un edificio y los edificios ya existentes); la energía solar en los edificios; los pasaportes de renovación; o los sistemas de control independientes de los certificados de eficiencia energética, entre otros.

⁸ Así se señala en la disposición final primera del Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios, que fue la primera normativa sobre eficiencia energética (actualmente derogado) y en la disposición final cuarta del Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, que aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

Medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la transición energética de las viviendas (Estela Rivas Nieto)

Estas dos Directivas 2023/1791/UE y 2024/1275/UE, que todavía no se han incorporado en nuestro ordenamiento jurídico son las herramientas jurídicas decisivas para aplicar el Acuerdo de París y el Pacto Verde europeo y son las sucesoras de la antigua normativa, la Directiva 93/76/CEE del 13 de septiembre de 1993⁹.

Y cada Estado miembro de la Unión Europea deberá adoptar su propia trayectoria nacional para reducir el consumo medio de energía primaria de los edificios residenciales en un 16% de aquí a 2030, y en un 20-22% de cara a 2035¹⁰.

Esto es así, porque si acudimos a los datos de la Unión Europea de 2024, los edificios son los responsables de aproximadamente el 40% del consumo de energía de la Unión Europea; asimismo alrededor del 35% de los edificios de la Unión Europea tienen más de 50 años y casi el 75% del parque inmobiliario es ineficiente desde el punto de vista energético¹¹.

Por lo tanto, según la Comisión europea es urgente actuar sobre la eficiencia energética de los edificios para ahorrar energía y lograr un parque inmobiliario de emisiones cero y totalmente descarbonizado de aquí a 2050¹². Y por este motivo, la Comisión busca proporcionar un mayor peso específico a los certificados de eficiencia energética, de manera que estos documentos puedan servir para impulsar la reforma, de manera que un edificio o vivienda que tenga la calificación energética más baja no pueda salir al mercado de alquiler hasta que no se mejore¹³.

IV. LA DEDUCCIÓN ESTATAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En 2021 se creó la deducción específica por las obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas regulada en la disposición adicional quincuagésima de la LIRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas) y que está en vigor para el ejercicio 2024 en los mismos términos que ya se regulaba en sus orígenes¹⁴.

⁹ El plazo para hacerlo es de dos años, según el art. 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, más información en [https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/european-union-directives.html#:~:text=La%20transposición%20debe%20producirse%20en,\(generalmente%20en%20dos%20años\)](https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/european-union-directives.html#:~:text=La%20transposición%20debe%20producirse%20en,(generalmente%20en%20dos%20años).). Consultado 27/06/2024.

¹⁰ Y en el caso de los edificios no residenciales, se tendrán que renovar el 16% de los edificios menos eficientes de aquí a 2030 y el 26% de los edificios menos eficientes de aquí a 2033. Así se señala en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_24_1965. Consultado 27/06/2024.

¹¹ Véase en ya indicado enlace: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_24_1965 Consultado 27/06/2024.

¹² Así se indica en https://energy.ec.europa.eu/topics/energy-efficiency/energy-efficient-buildings/energy-performance-buildings-directive_en?prefLang=es&ettrans=es Consultado 27/06/2024.

¹³ Así lo indica expresamente Calvo Vérguez, J.; "La nueva reforma de la fiscalidad de la energía impulsada por la Comisión Europea. A vueltas con la nueva fiscalidad de los derechos de emisión", Quincena Fiscal, núm. 6, 2024.

¹⁴ Así se introduce la variable medio ambiental en el IRPF. Se puede consultar Fernández Orte, J.: "La variable medioambiental en la imposición estatal", Crónica Tributaria, núm.132, 2009, p. 94.

Esta deducción se enmarca en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de 2021. La Línea de actuación 3 del Componente 2 sobre el Plan de rehabilitación y regeneración urbana señala la mejora de la fiscalidad en los siguientes términos: "Teniendo en cuenta que la rehabilitación de edificios residenciales debe realizarse de manera mayoritaria por particulares, que realizan mejoras en su propia vivienda, se establecerá una significativa deducción en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas de las cantidades invertidas en las obras de rehabilitación para la mejora de la eficiencia energética a nivel de vivienda y a nivel de edificio. En relación con ello, debe tenerse en cuenta que, con objeto de aprovechar todo el potencial de mejora del parque edificatorio residencial, deben fomentarse en primer término las intervenciones sobre el conjunto del edificio, pero también aquellas actuaciones de rehabilitación y mejora de la eficiencia energética que se desarrollen a nivel de vivienda, ya que determinadas actuaciones de renovación de la eficiencia energética de los inmuebles existentes se desarrollan de forma individualizada por propietarios de viviendas, en el contexto de un edificio residencial, entre las que se puede destacar el cambio de ventanas y actuaciones de mejora de la envolvente a nivel de vivienda, o la mejora de las instalaciones individuales de ACS, calefacción o refrigeración"¹⁵.

Esta deducción es aplicable a todos los contribuyentes del IRPF en la cuota íntegra estatal y, por lo tanto, es una medida tributaria que beneficia a todos los contribuyentes del IRPF y abarca las siguientes tres situaciones¹⁶:

a) La deducción del 20% por las obras que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler (siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2025).

Para ello se tiene que reducir el 7% de la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración que consten en los certificados. Es decir, el contribuyente debe tener el certificado de eficiencia energética del Real Decreto 390/2021 de 1 de junio antes de la realización de las obras y otro con posterioridad a las mismas para poder comparar los datos.

Y la base anual máxima de la deducción son 5.000 euros.

b) La deducción del 40% de las obras realizadas para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler (siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2025).

¹⁵ El documento de 16 de junio de 2021 es accesible en: <https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/16062021-Componente2.pdf>, p. 32. Consultado 27/06/2024.

¹⁶ Al respecto véase Cobos Gómez, J. M.: "De la transición ecológica a la necesaria transición a un auténtico Derecho tributario ambiental que promueva las energías renovables", Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 6 2020, p. 421 que afirma que se exportan las medidas autonómicas más exitosas al ámbito estatal.

A diferencia del supuesto anterior, en este caso se requiere que la reducción sea de un 30% en el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien que la certificación nueva conseguida sea por haber obtenido una A o B. Igual que en el supuesto anterior se requiere que el contribuyente tenga dos certificados de eficiencia energética (antes y después de las actuaciones)¹⁷.

Y la base anual máxima de la deducción son 7.000 euros.

c) Y una deducción diferente a las dos anteriores, ya que no se refiere a la vivienda habitual, sino a las edificaciones: deducción del 60% por las obras de rehabilitación energética del edificio, que puede aplicarse los contribuyentes propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial¹⁸. Los requisitos son, al igual que en el supuesto anterior: que exista una reducción del 30% del consumo de energía primaria no renovable o bien, el cambio de la letra del certificado y que pase a ser una A o B (representado todo ello por los dos certificados correspondientes).

La base anual máxima de la deducción son 5.000 euros.

Y, a diferencia de las dos deducciones anteriores, en este supuesto las cantidades que no se puedan deducir en el ejercicio por exceder esta base, se podrán deducir en los cuatro siguientes ejercicios, pero siempre con este mismo límite de 5.000 euros.

En resumen, el contribuyente en función de los requisitos que se den en el resultado de las obras de mejora de la eficiencia energética podrá aplicar una deducción de 20%, del 40% o del 60%. Estas obras pueden ser el típico supuesto de las placas solares¹⁹ o bien otras situaciones como: colocar paneles aislantes térmicos del frío y del calor en las paredes; colocar aparatos de aire acondicionado (con bomba de calor, CV de la DGT 2991-23 de 14 de noviembre de 2023); la instalación de un equipo de aerotermia en sustitución de una caldera de gas (CV 427-24 de 14 de marzo de 2024) o colocar nuevas ventanas aislantes.

Y en los tres beneficios tributarios se dan las siguientes tres circunstancias: no se puede deducir las obras en la parte de la vivienda que esté afectada a actividades

¹⁷ Así el art. 14 del Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, que aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios indica que "En cualquier tipo de reforma de edificios, o de parte de los mismos, las administraciones públicas vincularán los incentivos financieros para la mejora de la eficiencia energética al ahorro de energía previsto o logrado, mediante la comparación de los certificados de eficiencia energética expedidos antes y después de la reforma". También en la Consulta vinculante (CV) de la Dirección de Tributos (DGT) 1221-23 de 10 de mayo de 2023, se analiza esta deducción.

¹⁸ Sobre las medidas de fomento de la rehabilitación edificatoria en el ámbito estatal se puede consultar Mata Sierra, M. T., Carbajo Nogal, C.: "Rehabilitación y fiscalidad de la vivienda", Urbanismo Sostenible, rehabilitación, regeneración y renovación urbanas, ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2016, p. 539.

¹⁹ Sobre el autoconsumo se puede consultar Villar Ezcurra, M., Cámara Barroso, M. C.: "La necesidad de revisar el papel de los incentivos fiscales al autoconsumo en el conjunto de las medidas de apoyo a la energía solar fotovoltaica", Crónica Tributaria, núm. 187, 2023, pp. 139-168. Y Ventura Escacena, J.: "Aspectos críticos de la fiscalidad del autoconsumo doméstico", Documentos de trabajo, ed. Instituto de Estudios Fiscales, núm. 2, 2024, pp. 375-390. Sobre las placas fotovoltaicas se puede visualizar las siguientes Consultas de la DGT: la CV 1734-23 de 15 de junio de 2023, la CV 0121-24 de 15 de febrero de 2024; la 0122-24 de 15 de febrero de 2024 y la CV 360-24 de 12 de marzo de 2024 (que también abarca las baterías para el almacenamiento de energía).

económicas. No se puede deducir las cantidades económicas que el contribuyente haya percibido por subvención. Y no se admite la deducción de las cantidades pagadas en efectivo, por lo tanto, al exigirse el pago bancario se fomenta la trazabilidad de la operación económica (véase las Consultas de la DGT CV 1968-22 de 16 de septiembre de 2022 y CV 0130-24 de 15 de febrero de 2024).

Ahora bien, es necesario tener presente que las dos primeras deducciones respecto las viviendas habituales se aplican en los ejercicios 2021 a 2024 y el segundo certificado (el posterior a las obras) deberá estar expedido antes del 1 de enero de 2025. Mientras que, en la tercera deducción sobre los edificios, el contribuyente puede aplicarla en los ejercicios 2021 al 2025 y el segundo certificado deberá estar expedido antes del 1 de enero de 2026, es decir, se amplía un periodo impositivo²⁰.

A título de ejemplo, según los últimos datos oficiales publicados, que son del ejercicio 2021 del IRPF, han solicitado la deducción estatal por obras de mejora de la eficiencia energética de la vivienda 2.915 declaraciones²¹. Ahora bien, como contrapartida, el Estado recauda menos impuestos por esta situación. Según estos mismos datos, la cantidad total deducida ha sido de 4.526.921 de euros por esta deducción, de tal forma que cada declaración ha recibido una media de 1.553 euros de beneficio tributario. En otras palabras, el Estado ha dejado de recaudar más de 4 millones de euros, opción de política fiscal que ha elegido nuestro Estado²².

²⁰ Sobre los certificados se puede consultar las CV67-24 de 15 de febrero de 2024 y V280-24 de 4 de marzo de 2024. Además, es necesario tener presente que el certificado expedido antes del inicio de las obras será válido siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas (CV 0067-24 de 15 de febrero de 2024). Así en la CV 425-24 de 14 de marzo de 2024 no se permite la deducción porque el consultante ya que "En el caso planteado, el consultante manifiesta que ha realizado obras en su vivienda unifamiliar con la finalidad de mejorar la eficiencia energética de la misma. Sin embargo, manifiesta que no dispone de un certificado de eficiencia energética previo que haya sido expedido dentro del plazo de los dos años anteriores al inicio de las obras. Por tanto, dado que no dispone del certificado previo al inicio de las obras que se exige conforme al apartado 5 de la disposición adicional 50ª de la LIRPF, a efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos señalados para la aplicación de la deducción, no resultará de aplicación la referida deducción".

²¹ Todos los datos están en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadísticas/Publicaciones/sites/irpf/2021/jrubik4071e4536c059a99d2cfcecefe-b7ef5e44c1127.html Consultado 27/06/2024.

²² Solamente indicar que, por ejemplo, en Italia existía el súper bonus regulado en el art. 119 Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34, Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 que regula los Incentivi per l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici. Este precepto permitía la deducción de hasta el 110% de los gastos de eficiencia energética, tales como, intervenciones de aislamiento térmico de las superficies que afectan a la envolvente del edificio; las intervenciones en las partes comunes de los edificios para la sustitución de los sistemas de climatización; y las actuaciones en los edificios unifamiliares o en las unidades inmobiliarias ubicadas dentro de edificios multifamiliares que sean funcionalmente independientes para la sustitución de los sistemas de climatización (tales como calefacción, refrigeración o suministro de agua caliente sanitaria). Sin embargo, para el 2024 este súper bonus se ha reducido al 70%; se ha modificado el apartado 8-bis de este art. 119; se puede consultar la circular Circolare del 13/06/2023 n. 13 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Coordinamento Normativo disponible en <https://definanze.it/DocTribFron>

Si visualizamos los últimos datos oficiales de los certificados de eficiencia energética de las Comunidades Autónomas que son de diciembre de 2022, nos damos cuenta de dos datos²³:

a) Respecto los certificados de edificios de nueva construcción, se mantiene “la tendencia gradual de registros de los últimos años, desde 2017, con una pendiente uniforme y un incremento de 25.484 nuevos registros de edificios nuevos durante el año 2022”²⁴. De tal forma, que respecto la calificación en emisiones de los edificios nuevos la letra A es el 29%.

Pero hemos de tener presente que las nuevas construcciones ya tienen en cuenta la eficiencia energética, ya que según el Código de Técnico de Edificación (Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo) es obligatorio que cumplan requisitos técnicos de seguridad estructural, incendio, seguridad de utilización, accesibilidad, salubridad (higiene, salud y protección del medio ambiente), protección contra el ruido, ahorro de energía y aislamiento térmico²⁵.

b) Por lo tanto, nos interesan los datos de los edificios ya construidos, ya que en todos ellos es necesario reformas y obras para conseguir el desafío indicado de las cero emisiones. Y es el razonamiento de la existencia de las deducciones estatales y las autonómicas del IRPF que estamos explicando.

En las tablas núm. 1 y núm. 2 hemos recogido las letras de las certificaciones y sus porcentajes²⁶:

A	0%
B	1%
C	5%
D	14%
E	55%
F	11%
G	14%

[tend/getPrassiDetail.do?id=%7BCAEDA51D-F38F-4146-ACDB-675B2972B344%7D&primoPiano=true](https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/energia/files-1/Eficiencia/CertificacionEnergetica/documentosinformativos/2023_Informedeseguimiento_11_CERTIFICACION_ENERGETICA_V5.pdf). Consultada 27/06/2024.

²³ Datos extraídos de IDEA, Estado de la Certificación Energética de los Edificios (11º informe). Accesible en https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/energia/files-1/Eficiencia/CertificacionEnergetica/documentosinformativos/2023_Informedeseguimiento_11_CERTIFICACION_ENERGETICA_V5.pdf Consultado 27/06/2024. Lo único indicar que los datos de Extremadura son de fecha 21 de diciembre de 2021.

²⁴ P. 3 del informe de IDEA en la figura núm. 1 del informe se visualiza la línea creciente de 2013 a 2022.

²⁵ Todos los requerimientos técnicos están regulados en los arts. 10 a 15 de dicho Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre y en el art. 3 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación que regula los requisitos básicos de la edificación.

²⁶ En las pp.7-10 del informe de IDEA se puede visualizar el número exacto de certificaciones y los porcentajes aquí recogidos.

Tabla núm. 1. Porcentaje de calificaciones en emisiones de edificios existentes.

A	0%
B	1%
C	4%
D	11%
E	52%
F	11%
G	21%

Tabla núm. 2. Porcentaje de calificaciones en consumo de edificios existentes:

Observamos como las letras A y B, que son las más eficientes, tienen un porcentaje minoritario entre el 1% y el 0%.

Por lo tanto, nos queda un camino por recorrer. A corto plazo, para el año 2030, todos los edificios nuevos deberán ser de cero emisiones y respecto los edificios residenciales ya construidos deberán tener una certificación energética E²⁷. Sin embargo, el número de viviendas construidas antes del año 1.990 son 16.121.884 viviendas y a fecha de diciembre 2022 solamente hay registrados 5,8 millones de certificaciones, por lo tanto, todavía nos quedan por conseguir más de 10 millones de certificados²⁸. Y si lo relacionamos con los datos de las tablas 1 y 2 tenemos que reducir y posiblemente eliminar los certificados F y G de las viviendas que suponen en total el 25% (respecto las emisiones) y el 32% (respecto en consumo). Por lo tanto, siguen siendo necesarios estos beneficios fiscales²⁹.

²⁷ El texto del acuerdo de la Unión Europea de 14 de diciembre de 2023 conforme lo señala está en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-16655-2023-INIT/en/pdf>. Consultado 27/06/2024. Así también lo indica el art. 7.1.b de la Directiva (UE) 2024/1275 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de abril de 2024, relativa a la eficiencia energética de los edificios. Y respecto el certificado con la letra E se señala por el Parlamento Europeo el 14 de marzo de 2023 en: <https://www.europarl.europa.eu/news/es/press-room/20240308IPR19003/eficiencia-energetica-de-los-edificios-nueva-ley-para-descarbonizar-el-sector> Consultado 27/06/2024.

²⁸ Según los datos del Censo de Población y Vivienda de 2021 del INE (Instituto Nacional de Estadística) de <https://www.ine.es/jaxi/Datos.htm?tpx=59516> Consultado 17/06/2024.

²⁹ Es más, como indica Fraile Fernández, el certificado podría ser una herramienta idónea para modular la carga fiscal del IBI. Fraile Fernández, R.: "El impulso a la rehabilitación energética desde la tributación local", *Fiscalidad y economía circular. Sectores estratégicos de vivienda y transporte*, ed. Atelier, Barcelona, 2024, p. 139.

V. LAS DEDUCCIONES AUTONÓMICAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En nuestro ordenamiento jurídico tributario ya existían con anterioridad al 2021 (cuando se creó la deducción estatal) diversas deducciones autonómicas, en la cuota íntegra autonómica, por eficiencia energética y otras situaciones con la finalidad de alcanzar la neutralidad climática. Deducciones autonómicas que son compatibles, con las estatales, a no ser que se diga lo contrario; por ejemplo, Cantabria sí que indica que su deducción autonómica es incompatible con la deducción estatal por las mismas actuaciones³⁰.

Las Comunidades Autónomas que tienen una deducción específica por eficiencia energética a las inversiones que utilicen las energías renovables son 8: Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Galicia, Murcia, Navarra y Valencia; así como Álava y Guipúzcoa en el País Vasco. El resto de las Comunidades Autónomas (Andalucía, Aragón, Asturias, Castilla La Mancha, Cataluña, Extremadura y Madrid) y territorios forales (Vizcaya) no tienen deducciones autonómicas concretas para la eficiencia energética.

De esta regulación destacamos que los beneficios tributarios autonómicos tienen dos objetivos: la eficiencia energética y el ahorro del agua. Ambas actuaciones están reguladas en el Código Técnico de la Edificación (Real Decreto 314/2006, de 17 marzo) que abarca: las exigencias básicas de ahorro de energía, entendida como "conseguir un uso racional de la energía necesaria para la utilización de los edificios, reduciendo a límites sostenibles su consumo y conseguir, asimismo, que una parte de este consumo proceda de fuentes de energía renovable" y medidas sobre el suministro de agua³¹.

Así, destacamos las siguientes cinco consideraciones respecto la regulación autonómica, para después realizar una tabla resumen de los aspectos más importantes:

1) Baleares, Canarias, Galicia y Murcia regulan los dos aspectos indicados: las energías renovables y el ahorro de agua.

Más concretamente Baleares aplica la deducción en dos situaciones³²:

— Por las inversiones en la instalación de equipos de generación o que permitan utilizar energías renovables, como la energía solar, la biomasa o la geotermia que reduzcan el consumo de energía convencional térmica o eléctrica

³⁰ A diferencia de otras deducciones, como la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación del art. 68.1.1º de la LIRPF, en la que la norma estatal ya indica que no se puede practicar la deducción estatal cuando las cantidades se hayan deducido en la correspondiente Comunidad Autónoma.

³¹ La definición está en el art. 15.1 del Real Decreto 314/2006, de 17 marzo y el art. 13.4 del Real Decreto 314/2006, de 17 marzo regula el suministro de agua. Sobre estas cuestiones se puede consultar Fernández García, J. F.: "Marco normativo y técnicas de intervención en materia de ahorro y uso eficiente del agua", Revista Aranzadi de Derecho Ambiental, núm.17, 2010 que señala que "con carácter general y respecto al suministro de agua se exige (...) que los edificios dispongan de medios que permitan el ahorro y el control del caudal del agua."

³² Regulado en el art. 3.1 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, que aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.

del edificio. Además, también incluye la instalación de cualquier tecnología, sistema o equipo de energía renovable, instalaciones de generación solar fotovoltaica para autoconsumo, paneles solares y térmicos, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria de las viviendas o la producción de agua caliente para las instalaciones de climatización³³.

- Y por las inversiones de mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua y la implantación de redes de saneamiento separativas en el edificio y otros sistemas que favorezcan la reutilización de las aguas grises y pluviales en el mismo edificio o en la parcela o que reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

La deducción canaria abarca las siguientes tres situaciones³⁴:

- Las obras destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, el aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.
- Las obras de mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la implantación de redes de saneamiento separativas en el edificio.
- Y otros sistemas que favorezcan la reutilización de las aguas grises y pluviales en el mismo edificio o en la parcela o que reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

Asimismo, Canarias a diferencia de Baleares, solamente permite las deducciones en la vivienda habitual propiedad del contribuyente (no en las viviendas arrendadas) e indica que la deducción no se aplicará por las obras realizadas en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos, ni a las cantidades destinadas a mobiliario o a electrodomésticos³⁵.

Galicia tiene dos deducciones que son incompatibles entre sí: las inversiones en instalaciones de climatización y/o agua caliente y las obras de mejora de eficiencia energética³⁶:

³³ Sobre la deducción balear se puede consultar Borgia Sorrosal, S.: *La vivienda: Impuestos y otras políticas fiscales. La experiencia europea*, ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, p. 122.

³⁴ Así lo indica el art. 14 bis del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos. Para los ejercicios 2022 y 2023 la regulación está en la disposición adicional 4.10 del mismo Decreto Legislativo 1/2009 de 21 de abril, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos y en estos dos ejercicios la deducción era superior, del 12%.

³⁵ Y el art. 14.bis.6 del Decreto Legislativo 1/2009 de 21 de abril que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos menciona que "La presente deducción es incompatible con la deducción por cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación y con la deducción por inversión en vivienda habitual reguladas en los artículos 6 y 14, respectivamente, del presente texto refundido, no pudiendo aplicarse sobre las mismas cantidades ambas deducciones".

³⁶ En los arts. 5. Trece y art. 5. Dieciocho del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio que aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en

a) Las inversiones en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo³⁷.

La deducción es del 5% de las cantidades satisfechas en el ejercicio por la instalación, en la vivienda habitual, de sistemas de climatización y/o agua caliente sanitaria en las edificaciones que empleen fuentes de energía renovables; con el límite de 280 euros por sujeto pasivo.

b) Y las obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares. En este caso el contribuyente se puede deducir dos conceptos:

- El 15% de las cantidades totales invertidas y la base de la deducción tendrá como límite 9.000 euros por sujeto pasivo.
- Y el coste de los honorarios para la obtención del certificado (que justifique el salto de letra en la calificación energética del inmueble), así como las tasas relacionadas con su inscripción en el Registro de Certificados de Eficiencia Energética de Edificios de la Comunidad Autónoma de Galicia; con un límite único de 150 euros que será prorrateado en función del porcentaje de titularidad de la vivienda.

Y son obras de mejora de eficiencia energética, aquellas que cumplan con estos dos requisitos:

- Disponer de los permisos, autorizaciones o títulos habilitantes correspondientes.
- Y que mejoren el comportamiento energético de las edificaciones reduciendo la demanda energética, mejorando el rendimiento de las instalaciones térmicas y/o incorporando equipos que utilicen fuentes de energía renovable y que tengan por objeto principal subir una letra en la escala de calificación energética de emisiones de CO2 y en la escala de consumo de energía primaria no renovable³⁸.

Y Murcia, al igual que Galicia, tiene las dos deducciones reguladas en dos preceptos³⁹:

materia de tributos cedidos por el Estado están todos los requisitos específicos, así como la documentación que se tiene que presentar.

³⁷ La potenciación del autoconsumo también aparece en AAVV: Comisión de Expertos de Transición Energética, Análisis y propuestas para la descarbonización, ed. Ministerio de Industria y Turismo, 2018, p. 496.

³⁸ En la misma línea que la primera deducción de Galicia, también se realiza una enumeración de la documentación que se deberá presentar: certificado inscrito de eficiencia energética del edificio; informe firmado por un técnico competente que justifique el salto de letra conseguido con las mejoras; la totalidad de las facturas correspondientes a las obras de mejora de eficiencia energética objeto de deducción, así como las relativas a la obtención del certificado de eficiencia energética; y los justificantes de pago de estas facturas.

³⁹ Arts. 1. Cuatro y 1. Cinco del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre que aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos.

- La deducción autonómica por inversiones en dispositivos domésticos de ahorro de agua. El contribuyente tiene derecho a la deducción del 20% de las inversiones realizadas en dispositivos domésticos de ahorro de agua en la vivienda habitual; y la base máxima anual es de 300 euros, es decir, como máximo el contribuyente se podrá restar 60 euros en su IRPF.
- Y la deducción por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables. Solamente tienen derecho a la deducción las inversiones en la adquisición e instalación en la vivienda habitual de sistemas que empleen energías renovables destinadas exclusivamente al autoconsumo. Como máximo el contribuyente se podrá restar 7.000 euros y el porcentaje de la deducción varía en función de la declaración individual o conjunta del contribuyente y en función de sus bases imponibles. Ahora bien, si en la declaración individual, la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro es superior a 60.000 euros, el contribuyente no tiene derecho a la deducción; y si es declaración conjunta esta cantidad es de 95.000 euros⁴⁰.

Ambas actuaciones se tienen que realizar en las viviendas que constituyan la vivienda habitual del contribuyente en Murcia. Ahora bien, la segunda deducción también se puede aplicar a las viviendas destinadas al arrendamiento que no sean actividad económica.

2) Cantabria no tienen una deducción específica o que literalmente sea una deducción por eficiencia energética, como realizan las otras Comunidades Autónomas explicadas, sino que estas actuaciones las regula dentro de la deducción genérica por obras de mejora en viviendas.

Y la Comunidad autónoma regula cuatro acciones diferenciadas⁴¹:

- La rehabilitación calificada como tal por la Dirección General de Vivienda del Gobierno de Cantabria.
- La mejora de la eficiencia energética, la higiene, la salud, la protección del medio ambiente y la accesibilidad a la vivienda o al edificio en que se encuentra.
- La utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de instalaciones de electricidad, agua, gas y calefacción.

⁴⁰ Exactamente, en caso de declaración individual: es el 50% de la de la base de deducción (si la cantidad resultante de la suma de la base imponible (en adelante BI) general y de la base BI del ahorro no supera los 35.000 euros); es el 37,50% (si la cantidad resultante de la suma de la BI general y de la BI del ahorro es superior a 35.000 euros e inferior a 45.000 euros); y es el 25% (si cantidad resultante de la suma de la BI general y de la BI del ahorro es superior a 45.000 euros y hasta 60.000 euros). Y en el caso de declaración conjunta: es el 50% de la base de deducción (si la cantidad resultante de la suma de la BI general y de la BI del ahorro no supera los 50.000 euros); es el 37,50% (si cantidad resultante de la suma de la BI general y de la BI del ahorro es superior a 50.000 euros e inferior a 75.000 euros); y es el 25% (si cantidad resultante de la suma de la BI general y de la BI del ahorro es superior a 75.000 euros y hasta 95.000). El articulado ha sido modificado por el art. 55.3 de la Ley núm. 4/2023 de 28 de diciembre de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2024.

⁴¹ Art. 2.3 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio que aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

- Y las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda del contribuyente.

La deducción para todas las actuaciones es del 15% y para nuestro estudio solamente nos interesan las actuaciones segunda y tercera relativas a la mejora de la eficiencia energética y a la utilización de energías renovables.

Asimismo, Cantabria, en la misma línea de Canarias, indica que las obras se pueden hacer en cualquier vivienda o viviendas en propiedad del contribuyente y también abarca el supuesto por las obras en el edificio en el que la vivienda se encuentre. Pero no dan derecho a la deducción las obras que se realicen en viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

3) Destacamos que Castilla y León regula la deducción en materia de vivienda, abarcando cinco situaciones en un mismo precepto:

- Por la adquisición o la rehabilitación de la vivienda habitual por jóvenes en el medio rural.
- Por las actuaciones de rehabilitación subvencionadas en el marco de planes estatales o autonómicos de vivienda destinadas a la mejora de la eficiencia energética, la sostenibilidad y la adecuación a la discapacidad de la vivienda habitual.
- Por la rehabilitación de viviendas en el medio rural destinadas a su alquiler.
- Por el arrendamiento de la vivienda habitual por jóvenes.
- Y por el arrendamiento de la vivienda habitual por jóvenes en el medio rural⁴².

Para nuestro estudio nos interesa la segunda la deducción "Por actuaciones de rehabilitación subvencionadas en el marco de planes estatales o autonómicos de vivienda destinadas a la mejora de la eficiencia energética, la sostenibilidad y la adecuación a la discapacidad de la vivienda habitual", en las cuales el contribuyente se podrá deducir el 15% de las siguientes tres inversiones⁴³:

- La instalación de paneles solares.
- Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.
- Y la mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua; así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las

⁴² Sobre los beneficios fiscales al arrendamiento se puede consultar: Rivas Nieto, E.: "El tratamiento fiscal del arrendamiento de vivienda: análisis y propuestas de mejora", Reformando las tenencias de la vivienda. Un hogar para tod@s", ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 863-890.

⁴³ Siempre que sean actuaciones subvencionables en el marco de programas regulados en planes estatales o autonómicos de vivienda. Así lo indica el art. 7 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre que aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos; modificado por el art. 1.2 de la Ley 4/2024, de 9 de mayo de Medidas tributarias, financieras y administrativas.

aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado⁴⁴.

4) Valencia y Navarra solamente regulan una sola actuación: para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables y no para el ahorro del agua.

Valencia tiene la deducción del 40% para las inversiones realizadas al amparo del aprovechamiento de fuentes de energías renovables en la vivienda habitual del contribuyente o en instalaciones colectivas del edificio. Y engloba las siguientes tres actuaciones⁴⁵:

- Las instalaciones de autoconsumo eléctrico conectadas a la red de transporte o distribución de energía eléctrica.
- Las instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de energía solar fotovoltaica o eólica, para electrificación de viviendas aisladas de la red eléctrica de distribución.
- Y las instalaciones de producción de energía térmica a partir de la energía solar, de la biomasa o de la energía geotérmica para generación de agua caliente sanitaria, calefacción o climatización.

A diferencia del resto de Comunidades Autónomas, Valencia indica que si estas inversiones se realizan en las viviendas que constituyan segundas residencias (siempre que estas no se encuentren relacionadas con el ejercicio de una actividad económica) la deducción será del 20%. Por lo tanto, amplía el abanico de bienes inmuebles para aplicar la deducción autonómica.

Y Navarra tiene una deducción por inversiones en instalaciones de energías renovables. La deducción es del 15% para las inversiones realizadas en instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes renovables para el uso térmico y la generación de electricidad⁴⁶. Pero solamente serán deducibles las inversiones en instalaciones de generación de energía eléctrica que se destinen al autoconsumo, pudiendo disponer de sistemas de almacenamiento, así como las instalaciones de autoconsumo aisladas de la red, pero no las instalaciones obligatorias en virtud de la aplicación del Código

⁴⁴ También tiene el siguiente supuesto, pero no es objetivo de nuestro estudio: las obras e instalaciones de adecuación necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de uno o varios ocupantes de la vivienda que sean discapacitados, siempre que éstos sean el contribuyente o su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive.

⁴⁵ Así se indica en el art. 4.uno.o) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre de las Cortes Valencianas que regula el tramo autonómico el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. Y literalmente no darán derecho a practicar esta deducción las instalaciones que sean de carácter obligatorio según Código técnico de la edificación (Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo). En la CV 662-24 de 15 de abril de 2024, se indica que al respecto esta deducción se tendrá que consultar los órganos correspondientes de la Comunidad Autónoma.

⁴⁶ Está regulada de forma extensa y detallada en el art. 62.12 del Decreto Foral Legislativo del Gobierno de Navarra 4/2008, de 2 de junio que aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y este porcentaje se puede incrementar, sin exceder del 30%, en todas las situaciones descritas en la letra d) del precepto que abarcan situaciones como la no generación de gases de efecto invernadero; si la instalación con sistema de acumulación de energía; si es una inversión en un proyecto de autoconsumo compartido o de una inversión de una comunidad energética; o la utilización de hidrógeno renovable.

Técnico de la edificación. E indica que en el supuesto de que sea obligatorio, la deducción solamente será del 70% del coste de la instalación, ya que se entiende que el 30% restante es la inversión necesaria para cumplir la citada norma⁴⁷.

5) Y para finalizar el resumen de las deducciones autonómicas, tenemos que señalar el supuesto particular de Álava y Guipúzcoa (en el País Vasco) ya que ambas tienen la deducción por inversiones para el suministro de energía eléctrica solar en la vivienda habitual. El porcentaje a deducir es del 15% de las cantidades destinadas a la adquisición de equipos completos definidos en el Listado Vasco de Tecnologías Limpias del Gobierno Vasco, siempre que sean equipos aptos para la producción de energía eléctrica solar fotovoltaica y la base de la deducción son las inversiones realizadas⁴⁸.

Pero, tienen una deducción diferente al resto de las Comunidades Autónomas analizadas: por las acciones, participaciones o cualesquiera otros instrumentos que supongan la participación en fondos propios de entidades en su condición de persona socia, accionista, asociada, partícipe o similar, de entidades cuyo objeto social consista, principalmente, en la ejecución de proyectos que procuren el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía mediante la realización de las inversiones anteriores. La deducción también es el 15% y la base de la deducción es el coste de adquisición de los instrumentos que supongan la participación en fondos propios de las citadas entidades.

Además, la suma de los importes deducidos por cada contribuyente por estas dos deducciones no podrá superar los 3.000 euros; e indican que la energía que se obtenga deberá utilizarse para el suministro de energía a la vivienda habitual del contribuyente y este concepto abarca las viviendas ocupadas a título de arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

En la siguiente tabla núm. 3 realizamos un resumen con la denominación, los porcentajes y los límites de las deducciones autonómicas en vigor para el ejercicio 2024, teniendo presente que la deducción autonómica solamente se aplica a la vivienda situada en la correspondiente Comunidad Autónoma, en aplicación del principio de territorialidad.

47 Además, este Decreto Foral Legislativo del Gobierno de Navarra 4/2008, de 2 de junio que aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realiza una enumeración de las actuaciones que son de fuentes renovables no fósiles y son las siguientes: energía eólica, solar (solar térmica y solar fotovoltaica), geotérmica, ambiente, mareomotriz, undimotriz y otros tipos de energía oceánica, hidráulica, energía procedente de biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás, y el hidrógeno renovable (art. 62.12.b). Y permite que la deducción se aplique a instalaciones afectas a actividades económicas o profesionales, pero en este caso, se aplicará la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, ya que son deducciones empresariales y profesionales.

48 Todos los requisitos están en el art. 93.bis de la Norma Foral 33/2013 de 27 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Juntas Generales de Álava). Y en el art. 87.bis de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa; y no se tiene en cuenta el importe de las subvenciones. Y el listado se encuentra en el Decreto 64/2006, de 14 de marzo, por el que se establece la regulación del Listado Vasco de Tecnologías Limpias y en la Orden de 13 de julio de 2016, de la Consejera de Medio Ambiente y Política Territorial.

CCAA	Denominación	Porcentaje %	Base de la deducción € anual	Límite €
Baleares	Inversiones de mejora de la sostenibilidad de la vivienda habitual (energía renovable y ahorro de agua)	50	10.000	BI 3.000 (ind) BI 52.800 (con)
Canarias	Obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual (energía renovable y ahorro de agua)	10	7.000	10% CI autonómica
Cantabria	Obras de mejora en viviendas	15		1.000 (ind) 1.500 (con)
Castilla y León	En materia de vivienda	15	20.000	
Galicia	Inversiones en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual (autoconsumo)	5		280
	Mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares	15 honorarios		9.000 150
Murcia	Inversiones en dispositivos domésticos de ahorro de agua	20	300	60
	Inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables	varios		7.000
Valencia	Inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables en la vivienda o en instalaciones colectivas del edificio	40	8.800	
Navarra	Inversiones en instalaciones de energías renovables	15	-	
Álava y Guipúzcoa	Equipos aptos para la producción de energía eléctrica solar fotovoltaica	15		3.000
	Acciones/participaciones/instrumentos que supongan la participación en fondos propios de entidades de entidades cuyo objeto social consista en la ejecución de proyectos que procuren el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía			

Tabla núm. 3. Resumen de las deducciones autonómicas por eficiencia energética en las viviendas en el IRPF ejercicio 2024.

De esta tabla núm. 3 observamos como el mayor beneficio fiscal centrado en el porcentaje lo tiene Baleares que es del 50%; y si nos centramos en la base de la deducción es Castilla y León con 20.000 euros.

Y respecto los límites, hemos de tener presente que las Comunidades Autónomas que lo regulan con un único límite, tanto para la declaración individual como para la conjunta, son:

- Canarias: la base de la deducción máxima es de 7.000 euros al año por contribuyente; y el límite del 10% cuota íntegra autonómica.
- Castilla y León: la base máxima de la deducción es de 20.000 euros.
- Galicia: respecto la deducción en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables el límite es de 280 euros por contribuyente. Y para la deducción por mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares el límite es de 9.000 euros.
- Murcia: regula el límite máximo de 7.000 euros.
- Y Valencia: 8.800 euros por vivienda y ejercicio.

Sin embargo, las Comunidades Autónomas que lo regulan de forma diferente teniendo presente la declaración individual y la conjunta de los contribuyentes son:

- Baleares: indica que la base de la deducción autonómica es de 10.000 euros por período impositivo y no puede superar la base imponible total del contribuyente (que son los 33.000 euros en tributación individual o 52.800 euros en tributación conjunta).
- Cantabria: indica que la deducción tiene un límite anual de 1.000 euros en tributación individual y 1.500 euros. Además, incrementa estos límites en 500 euros en tributación individual cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad de grado igual o superior al 65% y respecto la tributación conjunta, el incremento es de 500 euros por cada contribuyente con dicha discapacidad.
- Y Murcia lo tiene en cuenta para regular el porcentaje de la deducción.

Igualmente, queremos destacar la política tributaria que realiza Cantabria y Murcia (en la segunda deducción por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables), que permiten que el exceso no deducido en el ejercicio en curso se pueda deducir en los dos siguientes ejercicios. Y por ejemplo en Valencia y Álava amplían este plazo de tiempo a cuatro ejercicios (inmediatos y sucesivos). Esta medida es beneficiosa para el sujeto pasivo, ya que normalmente la inversión económica inicial es muy alta y no se puede recuperar en un único período impositivo. Además, este plazo de tiempo para poderse aplicar la deducción también existe en la deducción estatal del IRPF por eficiencia energética, en la que se puede aplicar en los cuatro siguientes ejercicios, tal y como hemos comentado.

Para finalizar este apartado de las deducciones autonómicas en el IRPF hemos de tener presente que para poder practicar la deducción se necesita todas las facturas justificativas de las actuaciones. Y el pago de las cantidades económicas

deberán hacerse, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuenta en entidades de crédito; de tal forma que las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal no darán derecho a practicar este beneficio tributario⁴⁹. Además, en el supuesto de edificaciones en régimen de propiedad horizontal en la cuales la obra de rehabilitación energética sea contratada por la comunidad de propietarios, el importe del gasto se imputará a las diferentes personas propietarias con derecho a deducción en función de su cuota de participación.

VI. LAS SUBVENCIONES DEL PROGRAMA DE REHABILITACIÓN RESIDENCIAL DEL PLAN DE RECUPERACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y RESILIENCIA

En la actualidad existen las ayudas europeas para la rehabilitación de edificios y viviendas en el marco del programa de rehabilitación residencial del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Y el Estado destinará 450 millones de euros para, entre otras actuaciones, la mejora del aislamiento de la fachada y la cubierta, el estado de conservación, la renovación de las ventanas, el cambio del sistema de calefacción o la reducción del consumo del aire acondicionado⁵⁰.

Estas ayudas son gestionadas por las Comunidades Autónomas y deben cumplir con el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia y que tiene un programa específico de ayudas a las actuaciones de mejora de la eficiencia energética en viviendas.

Este programa beneficia a las personas propietarias, usufructuarias o arrendatarias de viviendas (ya sean personas físicas o personas jurídicas de naturaleza privada o pública) y a las administraciones públicas y los organismos y demás entidades de derecho público, empresas públicas y sociedades mercantiles participadas⁵¹.

Se requiere que las viviendas (para las cuales se solicita financiación de este programa) sea el domicilio habitual y permanente de las personas propietarias, usufructuarias o arrendatarias en el momento de solicitar la ayuda.

⁴⁹ A parte de ser una realidad, se regula literalmente, por ejemplo, en la LIRPF (respecto la deducción estatal) y en la normativa autonómica de Canarias, Galicia, Murcia y Valencia.

⁵⁰ Véase <https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/16062021-Componente2.pdf>, p. 70. Consultado 19/06/2024. Como indica Grau Ruiz, M. A.: "La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad de la vivienda", CIRIEC-España. Revista Jurídica, núm. 31, 2017, p. 8 las subvenciones representan el 61% (según los datos de Energy efficiency policies in buildings. The use of financial instruments at member state level, Buildings Performance Institute Europe, Bruselas, 2012).

⁵¹ Art. 41 del Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regula los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Y las dos actuaciones subvencionables son las siguientes:

- Las que se realicen en viviendas y se consiga una reducción de la demanda energética anual global de calefacción y refrigeración del, al menos el 7%, o una reducción del consumo de energía primaria no renovable de al menos un 30%. Por lo tanto, sigue los mismos criterios que las dos primeras deducciones estatales en el IRPF que hemos explicado.
- Y las actuaciones de modificación o sustitución de elementos constructivos de la envolvente térmica.

Respecto a la cuantía de las ayudas: el coste mínimo de la actuación ha de ser igual o superior a 1.000 euros por vivienda y el importe de la subvención será del 40% del coste de la actuación, con un límite de 3.000 euros por vivienda⁵².

Pues bien, como regla general, todas las ayudas o subvenciones son ganancias patrimoniales a efectos del IRPF⁵³, pero lo más trascendental del presente estudio que estamos haciendo, es que estas ayudas para la mejora de la eficiencia energética no tributan y, por lo tanto, no son ganancias patrimoniales que se imputan en la base imponible del IRPF⁵⁴; así también se indica en la CV de la DGT 37-24 de 13 de febrero de 2024. Cuestión diferente a otras muchas ayudas que sí que se tienen que declarar en el IRPF como las ayudas a la adquisición de vehículos eléctricos, las ayudas al pago del alquiler, el bono social térmico, el bono cultural joven, etc.

Por lo tanto, podemos afirmar que el no tener que tributar por ellas es un beneficio tributario importante. Si bien existe una importante carga documental para poderla solicitar: por ejemplo, se debe presentar el proyecto de la actuación a realizar o la memoria justificativa de la actuación (que deberá contener la descripción, el presu-

⁵² En el importe objeto de subvención podrán incluirse los honorarios de los profesionales intervinientes, el coste de la redacción de los proyectos, informes técnicos y certificados necesarios, los gastos derivados de la tramitación administrativa, y otros gastos generales similares, siempre que todos ellos estén debidamente justificados. Pero no se consideran costes subvencionables los correspondientes a licencias, tasas, impuestos o tributos; y respecto al IVA o el impuesto indirecto equivalente, podrán ser considerados elegibles siempre y cuando no puedan ser susceptibles de recuperación o compensación total o parcial (art. 43 del Real Decreto 853/2021).

⁵³ El art. 33 de la LIRPF regula el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales.

⁵⁴ Literalmente el apartado 4 de la disposición adicional quinta de la LIRPF indica que no se integran en la base imponible del IRPF todas las ayudas reguladas en: el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre que Regula los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia; el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, que Regula las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, que aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas térmicos renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia; y el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, Regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla (actualmente derogado).

puesto desglosado, los planos y la cuantía de la ayuda solicitada); el certificado de eficiencia energética de la vivienda en su estado actual; y el reportaje fotográfico (preferentemente en color) de los elementos objeto de ayuda antes de la actuación⁵⁵.

Y una vez concedida se necesita toda la justificación acreditativa: por ejemplo, la memoria de la actuación justificativa del cumplimiento de las condiciones impuestas en la concesión de la subvención (realizada por la persona técnico titular del órgano competente de la Comunidad o Ciudad Autónoma); el certificado de la eficiencia energética de la vivienda obtenido una vez realizadas las actuaciones (en el que se acredite el cumplimiento de los requisitos establecidos para la obtención de la ayuda, y registrado en el registro del órgano competente de la Comunidad o Ciudad Autónoma); el certificado de la instalación térmica (en su caso); la documentación fotográfica de todas las obras ejecutadas (preferentemente en color); y todos los justificantes de gasto y pago de las actuaciones llevada a cabo⁵⁶. Es decir, toda una carga comprobatoria de documentación, a la cual muchas veces el contribuyente no está preparado y por este motivo se han creado las Oficinas de Rehabilitación en cada Comunidad Autónoma para facilitar su gestión⁵⁷.

VII. RETOS

Todos estos incentivos tributarios vía deducciones (autonómicas y estatales) en el IRPF, así como las subvenciones cumplen su doble finalidad: concienciar sobre la eficiencia energética e incentivar que el contribuyente vea reducida su carga económica, ya que implica una inversión económica importante⁵⁸. Por lo que compartimos las palabras de Sedeño López: "la eficiencia energética de los inmuebles puede alcanzarse a través de dos mecanismos: el incentivo tributario y el gasto público"⁵⁹.

Pero, tenemos tres retos en la actualidad:

1. El primero que afecta a la ciudadanía: concienciarnos sobre la importancia de la eficiencia energética, creando una conciencia social y real de la problemática⁶⁰.

⁵⁵ Todo el procedimiento está recogido en el art. 35 del Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre que regula los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

⁵⁶ El procedimiento de concesión de ayudas está en el art. 45 del Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre.

⁵⁷ Así se indica la exposición de motivos del Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre.

⁵⁸ Sobre el comportamiento de las deducciones como incentivo fiscal también está en Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, ed. Civitas, Madrid, 2000, p. 151. Y Herrera Molina indica que las "deducciones de la cuota constituyen el medio más adecuado para el establecimiento de beneficios fiscales de carácter ambiental", Herrera Molina, P. M.: "Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo)", *Fiscalidad ambiental*, ed. Cedecs, Barcelona, 1998, p. 158.

⁵⁹ Sedeño López, J. F.; "Mecanismos de financiación alternativa para impulsar la eficiencia energética y la rehabilitación de edificios en España: la contribución PACE como nueva categoría de prestación patrimonial pública no tributaria", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 138, julio-septiembre, 2022, p. 22.

⁶⁰ Así también lo indican Villca Pozo, M., Gonzales Bustos, J. P.: "Incentivos tributarios para promover la eficiencia energética en la vivienda", *Crónica Tributaria*, núm. 173, 2019, p. 242. Y Lambea

Como indica la Directiva 2023/1791/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de septiembre de 2023, es necesaria “una mayor inversión en educación y capacitación de los consumidores y suministradores de energía” (considerando 98).

Además, según el Eurobarómetro estándar 99 realizado en mayo y junio de 2023 más de ocho de cada diez ciudadanos/as de la Unión Europea piensan que se debería invertir masivamente en energías renovables, como la eólica y la solar (85%), y que, aumentando la eficiencia energética de los edificios, el transporte y los bienes nos hará menos dependientes de los productores de energía de fuera de la Unión Europea (82%)⁶¹.

Y si acudimos a los datos actuales de 25 de marzo de 2024 del Eurobarómetro, la primera preocupación de los europeos es la economía, la justicia social y el empleo (29%) y la segunda preocupación es el cambio climático y el medio ambiente (24%)⁶².

Así como no podemos olvidar el tema de pobreza energética que, tanto en los países desarrollados como en los países en desarrollo, se basa en una condición común: la incapacidad de alcanzar un nivel social y materialmente necesario de servicios energéticos domésticos⁶³. Como señala Grau Ruiz “se detecta la pobreza energética “cuando los hogares no pueden acceder a servicios energéticos esenciales para preservar unos niveles de vida y salud dignos, como un nivel de calor adecuado a través de la calefacción, la refrigeración cuando suben las temperaturas, la iluminación y la energía para los aparatos electrónicos”⁶⁴.

Y esto es así porque no todas las personas podrán alcanzar todas estas cifras, ya que según los datos oficiales la pobreza energética afecta a más de 3,5 millones

Rueda, A., Grau Ruiz, M., A., Pastor Albaladejo, G.; “La sostenibilidad de la vivienda: razones para incentivar su desarrollo en España”, *Revesco*, núm. 133, 2020, p. 17 indican que “se debería promover la cultura de la sostenibilidad; impulsando iniciativas que contribuyan a transmitir una serie de principios y valores tanto a la sociedad, en general, como a los grupos de interés en el sector”.

61 Información extraída de https://energy.ec.europa.eu/data-and-analysis/eurobarometers-energy_en?prefLang=es&ettrans=es Consultado 27/06/2024.

62 Según la encuesta del Eurobarómetro de las percepciones sobre la economía y la calidad de vida en las regiones de la Unión Europea, que abarca 62.091 entrevistas telefónicas en 194 regiones; es accesible en: <https://europa.eu/eurobarometer/surveys/detail/3218?ettrans=es> Consultado 27/06/2024.

63 Así lo definen Bouzarovski, S., Petrova, S.; “A global perspective on domestic energy deprivation: Overcoming the energy poverty–fuel poverty binary”, *Energy Research & Social Science*, julio 2015, p. 31.

64 Grau Ruiz, M. A.: “El impulso de la Unión Europea a la renovación de edificios a través del Fondo social para el clima”, *Fiscalidad y economía circular. Sectores estratégicos de vivienda y transporte*, ed. Atelier, Barcelona, 2024, p. 169. Véase también la Estrategia nacional contra la pobreza energética 2019-2024 p. 6. Publicado en: https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/ministerio/planes-estrategias/estrategia-pobreza-energetica/estrategianacionalcontralapobrezaenergetica_tcm30-502982.pdf Consultado 27/06/2024. En esta línea el art. 24 del Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social regula medidas respecto el consumidor vulnerable, el bono social y medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica.

de personas en nuestro país⁶⁵; en otras palabras, parte de la ciudadanía tiene y tendrá problemas para acceder a la financiación, e incluso de acceso a la vivienda⁶⁶. Por lo tanto, es necesario continuar con los programas de ayudas para la rehabilitación energética de los edificios existentes⁶⁷.

2. El segundo reto que afecta a las Administraciones Públicas: se debe facilitar la gestión de las ayudas públicas, ya que la excesiva carga de documentación y la comprobación administrativa a veces hace que el contribuyente no pueda o no tenga toda la documentación necesaria para poder aplicarse la deducción (y por este motivo no opte por ello) o no pueda solicitar las subvenciones. En esta línea la normativa considera importante fomentar la creación de ventanillas únicas y el asesoramiento profesional⁶⁸.

3. Y el tercer reto que afecta a los gobiernos: los Estados deberán confeccionar un plan nacional de renovación de edificios para garantizar la renovación de sus parques nacionales de edificios residenciales y no residenciales (públicos y privados), transformándolos en parques inmobiliarios con alta eficiencia energética y descarbonizados con el objetivo de transformarlos en edificios de cero emisiones⁶⁹.

Tenemos que esperar a la transposición de las dos directivas en nuestro ordenamiento jurídico tributario para ver como el legislador estatal puede llegar a cumplir todos estos retos estatales, europeos y mundiales; ya que la transición energética y la descarbonización son dos de los principales desafíos de la economía española para el 2050⁷⁰.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

AAVV: Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022.

AAVV: Comisión de Expertos de Transición Energética, Análisis y propuestas para la descarbonización, ed. Ministerio de Industria y Turismo, 2018.

⁶⁵ Datos extraídos de <https://www.miteco.gob.es/ministerio/planes-estrategias/estrategia-pobreza-energetica.html> (Consultado 27/06/2024).

⁶⁶ Se constata por Nasarre Aznar, S.: Los años de la crisis de la vivienda: de las hipotecas subprime a la vivienda colaborativa, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.

⁶⁷ Así se indica en el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC) 2021-2030, Medida 2.6. Eficiencia energética en edificios existentes del sector residencia, p. 145 del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030. Accesible en https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/images/es/pniec/completo_tcm30-508410.pdf Consultado 27/06/2024.

⁶⁸ Véase la Recomendación (UE) 2024/600 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2023, relativa al proyecto de Plan Nacional Integrado de Energía y Clima actualizado de España para el periodo 2021-2023 y a la coherencia de las medidas de España con el objetivo de neutralidad climática.

⁶⁹ Así lo indica el art. 3 de la Directiva (UE) 2024/1275 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de abril de 2024, relativa a la eficiencia energética de los edificios. Y el art. 8.2 de la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética señala que el Gobierno debe fomentar "la renovación y rehabilitación de los edificios existentes, tanto públicos como privados".

⁷⁰ Así también se señala en AAVV: Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022, p. 60. En González-Cuellar Serrano, M. L., "La estrategia fiscal europea para el ahorro energético en el sector residencial", La fiscalidad del sector eléctrico, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 221. Y en Rivas Nieto, E.: "Los beneficios fiscales y financieros a los vehículos eléctricos y a los puntos de recarga", Revista Catalana de Derecho Ambiental, núm. 2, vol. 14, 2023, pp. 1-38.

- Borgia Sorrosal, S.: *La vivienda: Impuestos y otras políticas fiscales. La experiencia europea*, ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017.
- Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, ed. Civitas, Madrid, 2000.
- Bouzarovski, S, Petrova, S.; "A global perspective on domestic energy deprivation: Overcoming the energy poverty–fuel poverty binary," *Energy Research & Social Science*, Julio 2015.
- Calderón Corredor, Z.: "Impulsando la rehabilitación energética residencial con medidas tributarias. Contexto y experiencias no convencionales", *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2022, pp. 141-166.
- Calvo Vérguez, J.; "La nueva reforma de la fiscalidad de la energía impulsada por la Comisión Europea. A vueltas con la nueva fiscalidad de los derechos de emisión", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2024.
- Cobos Gómez, J. M.: "De la transición ecológica a la necesaria transición a un auténtico Derecho tributario ambiental que promueva las energías renovables", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 6, 2020, pp. 31-42.
- Fernández García, J. F.: "Marco normativo y técnicas de intervención en materia de ahorro y uso eficiente del agua", *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, núm.17, 2010.
- Fernández Orte, J.: "La variable medioambiental en la imposición estatal", *Crónica Tributaria*, núm.132, 2009, pp. 93-119.
- Fraile Fernández, R.: "El impulso a la rehabilitación energética desde la tributación local", *Fiscalidad y economía circular. Sectores estratégicos de vivienda y transporte*, ed. Atelier, Barcelona, 2024, pp. 121-143.
- Galápero Flores, R.: *La fiscalidad como instrumento tributario en la gestión del medio ambiente*, Dykinson, Madrid, 2022.
- González-Cuellar Serrano, M. L.: "La estrategia fiscal europea para el ahorro energético en el sector residencial", *La fiscalidad del sector eléctrico*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pp 193-222.
- Grau Ruiz, M. A.: "La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad de la vivienda", *CIRIEC-España. Revista Jurídica*, núm. 31, 2017.
- Grau Ruiz, M. A.: "El impulso de la Unión Europea a la renovación de edificios a través del Fondo social para el clima", *Fiscalidad y economía circular. Sectores estratégicos de vivienda y transporte*, ed. Atelier, Barcelona, 2024, pp. 159-181.
- Herrera Molina, P. M.: "Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo)", *Fiscalidad ambiental*, ed. Cedecs, Barcelona, 1998, pp. 133-159.
- Lambea Rueda, A., Grau Ruiz, M., A., Pastor Albaladejo, G.; "La sostenibilidad de la vivienda: razones para incentivar su desarrollo en España", *Revesco*, núm. 133, 2020, pp. 1-18.
- Martos García, J. J.: "Reforma de la imposición local y protección del medio ambiente. Propuesta de utilización de los certificados de eficiencia energética", *Tributos Locales*, núm. 103, 2012, pp. 73-97.
- Mata Sierra, M. T., Carbajo Nogal, C.: "Rehabilitación y fiscalidad de la vivienda", *Urbanismo Sostenible, rehabilitación, regeneración y renovación urbanas*, ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 537-600.
- Nasarre Aznar, S.: *Los años de la crisis de la vivienda: de las hipotecas subprime a la vivienda colaborativa*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.
- Patón García, G.: "Sostenibilidad ambiental de la vivienda: ¿incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles", *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario*, ed. Wolters Kluwer, Madrid 2018, pp. 81-116.

- Rivas Nieto, E.: "El tratamiento fiscal del arrendamiento de vivienda: análisis y propuestas de mejora", *Reformando las tenencias de la vivienda. Un hogar para tod@s*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 863-890.
- Rivas Nieto, E.: "Los beneficios fiscales y financieros a los vehículos eléctricos y a los puntos de recarga", *Revista Catalana de Derecho Ambiental*, núm. 2, vol. 14, 2023, pp. 1-38.
- Sedeño López, J. F.; "Mecanismos de financiación alternativa para impulsar la eficiencia energética y la rehabilitación de edificios en España: la contribución PACE como nueva categoría de prestación patrimonial pública no tributaria", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 138, julio-septiembre, 2022, pp. 17-50.
- Urbano Sánchez, L.: "El IVA y la rehabilitación de inmuebles destinados a vivienda. Especial referencia a la rehabilitación energética", *Fiscalidad y economía circular. Sectores estratégicos de vivienda y transporte*, ed. Atelier, Barcelona, 2024, pp. 103-120.
- Ventura Escacena, J.: "Aspectos críticos de la fiscalidad del autoconsumo doméstico", *Documentos de trabajo*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, núm. 2, 2024, pp. 375-390.
- Villar Ezcurra, M., Cámara Barroso, M. C.: "La necesidad de revisar el papel de los incentivos fiscales al autoconsumo en el conjunto de las medidas de apoyo a la energía solar fotovoltaica", *Crónica Tributaria*, núm. 187, 2023, pp. 139-168.
- Villca Pozo, M., Gonzales Bustos, J. P.: "Incentivos tributarios para promover la eficiencia energética en la vivienda", *Crónica Tributaria*, núm. 173, 2019, pp. 223-246.