

ÁNGEL URQUIZU CAVALLÉ
(Director)

PAOLA BAUDINO
ESTELA RIVAS NIETO
MILENKA VILLCA POZO
(Coordinadoras)

DESCARBONIZACIÓN, PROGRESO ENERGÉTICO Y POLÍTICAS TRIBUTARIAS



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI
Departament de Dret Privat,
Processal i Financer



III ARANZADI

© Ángel Urquizu Cavallé (Dir.) y otros, 2024

© Editorial Aranzadi, S.A.U.

Editorial Aranzadi, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.aranzadilaley.es>

Primera edición: Septiembre 2024

Depósito Legal: M-18585-2024

ISBN versión impresa con complemento electrónico: 978-84-10308-40-4

ISBN versión electrónica: 978-84-10308-39-8

Diseño, Preimpresión e Impresión: Editorial Aranzadi, S.A.U.

Printed in Spain

© Editorial Aranzadi, S.A.U. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Editorial Aranzadi, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Dirijase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

EDITORIAL ARANZADI no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, EDITORIAL ARANZADI se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

EDITORIAL ARANZADI queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

EDITORIAL ARANZADI se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de Editorial Aranzadi, S.A.U., es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Relación de autores

Andressa Paz Araújo Paiva

Paola Baudino

M. Glòria Barberà Mariné

Aurora De Roma

Laura Fabregat Aibar Valeria Ferreira

Marco Antonio García Rodríguez

Maria Pia Nistri

Joan Pagés i Galtés

Michell Przepiorka

Estela Rivas Nieto

Viviana Salerno

M. Teresa Sorrosal Forradellas

María Victoria Sánchez-Rebull

Loredana Strianese

Jeferson Teodorovicz

Ángel Urquizu Cavallé

Milenka Villca Pozo

El Impuesto sobre el Valor Añadido en la edificación ¿hacia un IVA verde?

MILENKA VILLCA POZO¹

SUMARIO: 6.1. INTRODUCCIÓN: DESCARBONIZACIÓN Y TRANSFORMACIÓN DEL PARQUE INMOBILIARIO RESIDENCIAL EXISTENTE EN ALTAMENTE EFICIENTE. 6.2. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LA EDIFICACIÓN Y REHABILITACIÓN. 6.2.1. *Tributación de la entrega de vivienda nueva (primera entrega).* 6.2.2. *Tributación de la entrega de edificación para su rehabilitación o demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística (segunda entrega).* 6.2.3. *Tributación de las obras de rehabilitación de edificaciones.* 6.2.4. *Tributación de las ejecuciones de obra de renovación o reparación realizadas en viviendas.* 6.2.5. *Tributación de la entrega de bienes y materiales para el ahorro de energía.* 6.3. ¿HACIA UN IVA VERDE? 6.3.1. *Entrega de vivienda nueva.* 6.3.2. *Obras de rehabilitación de edificaciones y ejecuciones de obra en viviendas.* 6.3.3. *Venta de materiales avanzados para la mejora energética.* 6.4. CONCLUSIONES. 6.5. REFERENCIAS.

1. Profesora agregada de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Rovira i Virgili (España). Doctora en Derecho por la Universitat Rovira i Virgili. Investigadora en el Proyecto de I+D del Proyecto de I+D del Ministerio de Educación y Ciencia (Dirección General de Investigación), «Movilidad, vivienda urbana y vivienda rural en la era digital post Covid-19: tributos, aduanas y situación financiera» (PID2020-112876GB-C33), en el que se enmarca este trabajo.

6.1. INTRODUCCIÓN: DESCARBONIZACIÓN Y TRANSFORMACIÓN DEL PARQUE INMOBILIARIO RESIDENCIAL EXISTENTE EN ALTAMENTE EFICIENTE

La amenaza existencial que supone el cambio climático requiere de una intensificación de la acción por el clima. Como respuesta a este desafío medioambiental, la UE ha marcado una mayor ambición climática en el Pacto Verde Europeo de 2019 con el fin de asegurar la transición a una UE climáticamente neutra en consonancia con el acuerdo de París y con la Agenda 2030 de las Naciones Unidas para el Desarrollo Sostenible. Como principal componente del Pacto Verde, a través del Reglamento (UE) 2021/119 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de junio de 2021, ha consagrado en la legislación el objetivo de la neutralidad climática de la UE para el año 2050 (art. 2.1) y un objetivo colectivo intermedio de reducción de las emisiones netas de gases de efecto invernadero en, al menos, un 55% de aquí a 2030 de aquí a 2030 con respecto a los niveles de 1990 (art. 4.1).

Ambos objetivos se suman a otros objetivos ambientales, como son el objetivo de aumentar la eficiencia energética al menos el 32,5% para 2030 (art.1.1 Directiva UE 2018/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018) y el objetivo de alcanzar en la Unión sobre las energías renovables en 2030, de al menos, el 32 % de consumo final de energía procedente de fuentes renovables (art. 3.1 Directiva UE 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018).

El trabajo en esta materia continua². Recientemente la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo de 5 de abril, facultó a los Estados miembros la posibilidad de establecer tipos reducidos del IVA para el suministro e instalación de paneles solares en viviendas familiares, alojamientos y edificios públicos, lo cual es una medida positiva, ya que la utilización de energía procedente de fuentes renovables es sustancial para los diferentes sectores, es especial el sector de los edificios, dado que su consumo energético representa el 40% del gasto energético total de la Unión y son responsables del 36% de las emisiones de CO₂.

Se espera que, con estas medidas y las adoptadas en el marco de las políticas energéticas y climática de la UE, no solo se reduzca la dependencia energética de la Unión y las emisiones de gases de efecto invernadero

2. Y no solo en este ámbito, sino también en otras materias relevantes como la gestión de los residuos y suelos contaminados para una economía circular con el fin de contribuir a la lucha contra el cambio climático (Pagès Galtés, 2022; Navarro García, 2022).

(GEI), sino también se fortalezca la resiliencia y la vulnerabilidad al cambio climático. Pero, además, como apuntan algunos estudios, se garantice «la realización de otros fines, igualmente protegidos constitucionalmente y necesarios, como la consecución de una política social más igualitaria, unas mejores condiciones de salud para los ciudadanos, una economía más saneada, un avance en la innovación tecnológica e incluso una mejora de las condiciones escolares y laborales» (González, 2017, p. 198).

Por todo ello, es importante seguir valorando la vía fiscal como otro de los mecanismos, al margen de los ayudas y subvenciones, para impulsar aún más la eficiencia energética en los edificios, partiendo de un análisis de su eficacia en relación con la toma de decisión del particular de emprender una rehabilitación energética (Gonzales-Cuellar, 2017, p. 205) pero también, como indica García-Ovies (2022, p. 307), teniendo presente que al establecer los beneficios fiscales debe extremarse el llamado «control de proporcionalidad», para evitar un mal uso político de las mismas y que, en consecuencia, produzcan distorsiones.

Considerando todas estas premisas, en este estudio se examina el tratamiento impositivo que reciben las cinco operaciones que en materia de edificación distingue la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con énfasis en si esta norma tiene en cuenta la eficiencia energética en ellas y en virtud de ello prevé un tratamiento más favorable o no. Partiendo de este análisis preliminar, en segundo lugar, se examina si a través de este impuesto se podría promover más la sostenibilidad en los edificios residenciales de uso de vivienda, tal como se está realizando en otros países. Con este propósito se profundiza en las medidas de rediseño legislativo que se está dando al impuesto en otros países, donde ya es una realidad el «IVA verde».

6.2. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LA EDIFICACIÓN Y REHABILITACIÓN

En lo que concierne a la edificación en el IVA, como se ha señalado, se distingue cinco tipos de operaciones, los cuales son: entrega de vivienda nueva (primera entrega), entrega de edificación para su rehabilitación o demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística (segunda entrega), obras de rehabilitación de edificaciones, ejecuciones de obra de renovación o reparación realizadas en viviendas y compra de bienes/materiales para el ahorro de la energía. Examinaremos a continuación la particularidad que arraiga cada una de estas operaciones a partir del tratamiento fiscal que les ha sido establecido en la LIVA.

6.2.1. TRIBUTACIÓN DE LA ENTREGA DE VIVIENDA NUEVA (PRIMERA ENTREGA)

La adquisición de una vivienda nueva por parte de una persona física de conformidad con los arts. 6. Dos, 8 y 91 de la LIVA constituye una operación gravada por el IVA por cuanto es una entrega de bienes, calificada técnicamente como primera entrega al ser realizada por el promotor al adquirente. A esta operación le resultan de aplicación tipos impositivos diferenciados según se trate de entrega de «vivienda libre», es decir, que la vivienda no ha sido construida en el marco de un régimen de protección oficial, o entrega de «vivienda en régimen de protección oficial o de promoción pública», que es cuando la misma ha sido promovida por la administración pública española.

Mientras a la primera se le aplica el tipo reducido del 10%, incluidas las plazas de garaje, a la segunda se aplica el tipo superreducido del 4%. El artículo 91 de la LIVA deja claro que el criterio para aplicar uno u otro tipo impositivo estriba únicamente en si la vivienda nueva es de régimen de protección oficial o promoción pública o bien se trata de vivienda nueva libre. Este precepto no tiene en cuenta a la eficiencia energética como una característica sustancial de la vivienda nueva que determine la aplicación de un tipo de gravamen especial.

6.2.2. TRIBUTACIÓN DE LA ENTREGA DE EDIFICACIÓN PARA SU REHABILITACIÓN O DEMOLICIÓN CON CARÁCTER PREVIO A UNA NUEVA PROMOCIÓN URBANÍSTICA (SEGUNDA ENTREGA)

Las segundas y posteriores entregas de edificaciones que sean objeto de rehabilitación o, en su caso, de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística, constituye otra de las operaciones del IVA donde la edificación presenta la característica esencial de que necesita ser rehabilitada o reconstruida porque a la misma le faltan elementos u obras necesarias para su normal utilización.

Estas entregas, en principio, se encuentran sujetas y no exentas del IVA, siendo el adquirente-rehabilitador quien soportará el pago del IVA al tipo del 21% por la adquisición de la edificación para su rehabilitación o demolición (arts. 20.Uno 22.º.A y 91 LIVA), pero al ser éste normalmente un empresario que opera en el ejercicio de su actividad empresarial, posteriormente cuando proceda a la enajenación de las viviendas, si estas son calificadas como de

primera entrega, podrá efectuar su deducción total o parcial de los importes soportados en la adquisición como en las ejecuciones de obras realizadas en la edificación (Calvo, 2004).

La excepción a esta regla general sucede cuando se adquiera la edificación, pero no se la rehabilita ni se procede a su demolición, ya que en este caso la entrega estará exenta del IVA.³ Asimismo, dependiendo de la clase de obras que se realicen en la edificación la entrega puede encontrarse exenta. Así, de acuerdo con lo sostenido en la Consulta vinculante DGT n.º 0025-20 de 10/12/2020, se entenderá que esta entrega de edificación para rehabilitación constituye una segunda entrega exenta del IVA cuando las obras que se realicen en la misma no tengan la consideración de «obras de rehabilitación», también las posteriores entregas que se realicen a terceros una vez finalizadas las obras también serán consideradas segunda entregas exentas del IVA, si bien quedarán sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Con relación a la eficiencia energética, como resulta lógico, en las disposiciones reguladoras de las segundas entregas para su rehabilitación o demolición no se recoge disposiciones relacionadas con la eficiencia energética, ya que como veremos a continuación es en las obras de rehabilitación de edificaciones donde se hace una mención expresa a ella.

6.2.3. TRIBUTACIÓN DE LAS OBRAS DE REHABILITACIÓN DE EDIFICACIONES

De acuerdo con el art. 20, Uno, 22.º B de la LIVA se considera que tienen la naturaleza de obras de rehabilitación de edificaciones cuando en ellas concurren dos requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de

3. Resolución de 23/12/1987, expediente 555/87.

las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo [...].

Como se desprende del citado precepto, es necesario que concurran los dos requisitos en las obras de rehabilitación para que reciban esa calificación a fines del IVA: un requisito de carácter cualitativo, que alude a que debe existir una notable consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación tales como fachadas, cubiertas o obras análogas o conexas; y un requisito de carácter cuantitativo, que refiere a que el importe de las obras exceda del 25% del precio de adquisición o del valor previo de la edificación, excluido el valor del terreno, antes de su rehabilitación (Consulta vinculante DGT n.º 0025-20, de 10/12/2020).

Junto a las obras de rehabilitación, la LIVA establece como «obras análogas» a éstas a las siguientes: 1) obras de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica; 2) obras de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados; 3) obras de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante; 4) obras de reconstrucción de fachadas y patios interiores; y 5) obras de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados⁴.

Se incluyen también dentro de las obras de rehabilitación, como «obras conexas», las siguientes: 1) obras de albañilería, fontanería y carpintería; 2) obras destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios; y 3) obras de rehabilitación energética cuando el coste total de estas obras sea inferior al de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales (fachadas, cubiertas u obras análogas a éstas) y estén vinculadas a estas obras de forma indisociable. Aquellas obras que supongan un mero acabado u ornato de la edificación o el simple mantenimiento o pintura de la fachada no tienen la calificación de «obras conexas» (art. 20.22.º LIVA)⁵.

4. Todas estas obras tienen un carácter análogo y se consideran similares a las obras de rehabilitación principal que vimos precedentemente (art. 20.22.º B de la LIVA).

5. De hecho, hay que remarcar que las operaciones de reacondicionamiento, mejora o reforma, por elevado que pueda resultar su importe, no tienen carácter de «rehabilitación» a efectos del IVA (Resolución vinculante de la DGT de 05/03/1997).

Como se aprecia, es en las «obras conexas» donde el legislador incluye a las obras de rehabilitación energética, concibiéndolas como las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones a través de la reducción de su demanda energética, bien sea también mediante el aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables. Esta concepción se alinea con lo postulado en el Documento Básico HE del Código Técnico de Edificación (CTE)⁶, aunque la atención que se presta a este tipo de obras es secundaria. Y lo es por dos motivos. Primero, por cuanto las obras de rehabilitación energética no están reguladas como una obra de rehabilitación principal, sino que vienen vinculadas indisociablemente con las obras de rehabilitación principal, como es la consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o las obras análogas a éstas (art. 20. 22.º B de la LIVA). Si bien esta vinculación puede encontrar su lógica y justificación en el sentido de que se ha pretendido que en la realización de una rehabilitación principal de los elementos estructurales se aproveche la ocasión para realizar también obras conexas que ayuden a la mejora energética del edificio que se está rehabilitando. El segundo motivo que comentaremos a continuación confirma el carácter secundario que reciben las rehabilitaciones energéticas. Y decimos ello basándonos en que el mismo precepto que establece la naturaleza de las obras conexas, el art. 20. 22.º B) LIVA, ya que dispone literalmente que se considera obras conexas a las de rehabilitación: «cuando su coste total sea inferior al costo derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas».

Pero ¿qué pasaría si en el edificio se realizará solamente obras de rehabilitación energética? Advertimos que la disposición del artículo 20. Uno. 22.º B) 1.º de la LIVA no impide que en una edificación donde el empresario realice únicamente obras de rehabilitación energética dichas obras reciban la calificación de obras de rehabilitación de edificaciones a fines del IVA, si bien tendrá que cumplir los dos requisitos –cualitativo y cuantitativo–, además de acreditar la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, con medios de prueba tales como dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales (Consulta vinculante n.º V2819-20, de 17/09/2020).

6. Aprobado por el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, y modificado últimamente por el Real Decreto 450/2022, de 14 de junio.

Habiendo detallado los elementos configuratorios de las obras de rehabilitación de edificaciones, hemos de señalar que las mismas se encuentran gravadas en el IVA al tipo del 10% siempre y cuando concurren los dos requisitos: primero, que la edificación donde se realicen las obras de rehabilitación esté destinada principalmente a vivienda, esto se cumple cuando al menos el 50% de la superficie construida se destine al uso de vivienda (art. 91, Uno. 3, 1.º LIVA). Y, segundo, que la ejecución de obras derive de contratos formalizados directamente entre el promotor y el contratista y tengan objeto, como dijimos, la construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

A raíz de la exigencia de este segundo requisito es precisamente que en la rehabilitación de edificaciones se ha generalizado la inversión del sujeto pasivo, con o sin aportación de materiales entre promotor y contratista, y entre este último y otros posibles subcontratistas, puesto que ello implica, como sostiene Vicente Chamorro (2013), que el contratista que realiza la obra factura sin IVA (aunque mantiene el derecho a la deducción de su IVA soportado) porque ya no es el sujeto pasivo, y el promotor, sujeto pasivo por inversión, se lo autorepercute y lo declara simultáneamente como IVA devengado y soportado. Podría afirmarse, por lo tanto, que el régimen atribuido a esta clase de entrega de edificación para rehabilitación está pensado para brindar a los empresarios del sector de la promoción inmobiliaria una alternativa a la promoción de obra nueva, ya que como rehabilitador de la edificación no sería el consumidor final a efectos del impuesto, sino que actuaría como un mero intermediario que podrá aplicar la deducción de las cuotas soportadas, siempre que cumpla con los requisitos de la rehabilitación.

6.2.4. TRIBUTACIÓN DE LAS EJECUCIONES DE OBRA DE RENOVACIÓN O REPARACIÓN REALIZADAS EN VIVIENDAS

En el IVA la calificación de una obra como «ejecución de obra de renovación o reparación realizada en edificio o parte del mismo destinado a vivienda» procede cuando la obra de rehabilitación no pueda calificarse como «obra de rehabilitación de edificaciones» por no cumplir los requisitos establecidos en el art. 20. Uno, 22.ºA) de la LIVA. En caso de cumplirlos y ser considerada como obra de rehabilitación de edificaciones, entonces a dicha obra se aplicaría el tratamiento descrito precedentemente y no el que veremos a continuación.

Así pues, partiendo de lo dispuesto en el art. 91. Uno. 2.10.º de la LIVA, se evidencia que las obras de renovación y reparación en edificios o partes del mismo destinados a viviendas reciben una imposición menos gravosa porque se les aplica el tipo reducido del 10%, cuando se cumplan tres requisitos: 1) que el destinatario sea una persona física o una comunidad de propietarios que usen la vivienda para su uso particular; 2) que la construcción de la vivienda donde se realizan las obras de reparación haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas; y 3) que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 % de la base imponible de la operación.

En tal sentido se ha considerado «materiales aportados» por el empresario o profesional que ejecuta las obras a «todos aquellos bienes corporales que en ejecución de dichas obras queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales». Y se considera «coste» a todos los necesarios para llevar cabo dichas obras, incluidas las actuaciones subcontratadas a terceros, este es el criterio sostenido por la DGT (Consulta n.º V0374-20 de 19/02/2020).

Tal es la exigencia de que concurren estos tres requisitos, que su incumplimiento derivaría la aplicación de tipo general del IVA 21% en lugar del 10%. Por ello, para acreditar que el destinatario no actúa como empresario y que la vivienda ha sido construida o rehabilitada al menos dos años antes del inicio de las obras, el destinatario podrá presentar una declaración escrita y firmada, en la que aquél haga constar bajo su responsabilidad que se dan estas dos circunstancias (art. 26 RD 1624/1992, Reglamento del IVA). El requisito del coste de los materiales aportados para la obra, por su parte, se acredita con el presupuesto y factura de ejecución total de la obra.

Debido a que el artículo 91. Uno. 2.10.º de la LIVA no enumera una lista taxativa de este tipo de obras, se infiere que en ellas están comprendidas todo tipo de obras de renovación y reparación como, por ejemplo, fontanería, carpintería, electricidad, pintura, escayolistas, instalaciones y montajes.⁷ Siendo ello así, entendemos que las obras e instalaciones dirigidas a mejorar la eficiencia energética de las viviendas y edificios –como son por ejemplo las obras en la envolvente térmica con sistemas de aislamiento, incorporación de fuentes renovables, sistemas de climatización para la calefacción y refrigeración, entre otros– también tienen cabida dentro de las obras de

7. Agencia Tributaria, «Tipos reducido en obras en vivienda», <https://cutt.ly/CLzPMsO>.

renovación y reparación, y tributarían al tipo reducido del 10% siempre que concurren los tres requisitos antes comentados.

6.2.5. TRIBUTACIÓN DE LA ENTREGA DE BIENES Y MATERIALES PARA EL AHORRO DE ENERGÍA

A diferencia de lo que sucede con la ejecución de obras en edificios y la ejecución de obras que tienen como objeto la renovación o reparación de vivienda, que tributan al tipo reducido en el IVA (10%) si cumplen los requisitos establecidos, en lo que respecta a la entrega de bienes y materiales para el ahorro de energía no se prevé un tipo de gravamen especial. El art. 91 de la LIVA, que regula los tipos reducidos del impuesto (10% y 4%), recopila una amplia lista de los bienes, productos y servicios con sus respectivos tipos, sin referenciar, mucho menos establecer, una clasificación sobre los bienes y materiales favorables para el ahorro de energía. Consecuentemente, los materiales de instalación de servicios de ahorro energético en edificio residencial como las entregas de materiales para ahorrar energía por una persona encargada de la instalación de dichas materias en edificio residencial, tributan al tipo general del 21% de conformidad con el art. 90 de la LIVA.

6.3. ¿HACIA UN IVA VERDE?

En este apartado centraremos el análisis en tres tipos de operaciones: entrega de vivienda nueva, obras de rehabilitación de edificaciones y ejecuciones de obra de renovación o reparación realizadas en viviendas y la adquisición de bienes y materiales para el ahorro de la energía, puesto que son precisamente las vías donde puede explorarse las posibilidades de configuración que presenta el IVA teniendo en cuenta la eficiencia energética con el fin de promover y fomentar más la sostenibilidad en la edificación.

6.3.1. ENTREGA DE VIVIENDA NUEVA

De la literalidad del art. 91 de la LIVA se ha visto que la adquisición de vivienda nueva está gravada con el tipo 10% y 4% según se trate de «vivienda libre» o «vivienda en régimen de protección oficial», respectivamente, sin que se tenga en cuenta el tipo de calificación energética que tenga la vivienda nueva. Aunque se podría sobrentender que todas las viviendas nuevas son eficientes energéticamente al haberse aplicado en su proceso de edificación las reglas y procedimientos del CTE que permiten cumplir el

requisito básico de ahorro de energía y las exigencias básicas de limitación del consumo energético, control de la demanda energética y condiciones de las instalaciones térmicas e instalaciones de iluminación. Lo cierto es que no todas las construcciones nuevas alcanzan la máxima eficiencia energética.

El informe del IDAE (2019, p. 6) sobre los certificados energéticos de edificios de nueva construcción, muestra un significativo incremento en las calificaciones energéticas «A» y «B» (que las «A» pasan de un 5% a un 18% entre 2014 y 2019, las «B» de un 8% a un 34%, y las «C» de 13% a 18%). Pero confirma también que hay edificios nuevos con las calificaciones «D» y «E» si bien estos presentan un leve decrecimiento entre un 19% y un 25%. Los datos anteriores en cómputos totales indican que más del 65% de los edificios nuevos se encuentran entre las clases «A», «B» y «C», habiendo aún un margen de edificios nuevos que no llegan al umbral de alta eficiencia energética.

Siendo esta la realidad de los edificios nuevos cabe preguntarse ¿si debería fijarse un tipo de gravamen especial para la adquisición de esta clase de viviendas? Es esta una cuestión compleja, sin embargo, creemos realmente que hay motivos válidos que justifican un trato fiscal especial para las viviendas con alta eficiencia energética. Recordemos, por un lado, que es necesario avanzar con la construcción de edificios de consumo de energía casi nulo (que son los edificios que tienen un nivel de eficiencia energética muy alto nearly Zero Energy Building – nZEB) para alcanzar los objetivos climáticos para 2030. Y, por otro lado, es menester apoyar la estrategia a largo plazo que la UE ha puesto en marcha con el propósito de lograr la transformación de los parques inmobiliarios en altamente eficientes y descarbonizados para conseguir la neutralidad en emisiones de carbono para 2050⁸. Estos objetivos están marcados en el Pacto Verde Europeo y trabajar en ello sigue siendo una de las obligaciones que los Estados europeos tienen que cumplir de conformidad con las Directivas 2012/27/UE y 2018/844. Por ello, es fundamental priorizar la eficiencia energética, mejorar el rendimiento energético de nuestros edificios y desarrollar un sector energético basado en gran medida en fuentes renovables.

Considerando que el IVA es un impuesto armonizado y que por tanto para modificar los tipos de gravamen cabe atender a las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del artículo 98 de esta norma, se constata que los Estados pueden aplicar tipos de gravámenes reducidos

8. Para un estudio en profundidad sobre los compromisos contraídos por el Estado español en materia de cambio climático puede consultarse Pallares (2019, pp. 222-224).

a dos supuestos: i) el suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de una política social y ii) la renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado. De modo que si se pretende estimular la edificación sostenible fijando tipos superreducidos para la vivienda nueva altamente energética debe ligarse con la política social de vivienda o centrarse en actuaciones de reparación que no implique aportación significativa de materiales.

En la citada disposición ciertamente subyacen dos limitaciones que, como señala González «suponen una constricción muy importante a las políticas de fomento a la edificación sostenible y la rehabilitación energética en el seno del IVA y no parece estar coherente con la política europea de eficiencia energética» (González, 2017, p. 215). Queda claro que al amparo de la facultad otorgada en el art. 98 a los estados miembros, España puede establecer un tipo de gravamen reducido para la adquisición de vivienda en régimen de protección oficial, cosa que ya lo hace porque tributan al 4%, pero la cuestión fundamental es si puede establecer un tipo reducido, mucho menor al actual (10%) para las viviendas nuevas libres.

La factibilidad esta posibilidad aparentemente parece tener cabida, ya que en agosto de 2011 hasta diciembre de 2012 se estableció bajar del 8% al 4% con el fin de promover y motivar la compra de vivienda nueva libre⁹. Pero además España no ha sido el único país en aplicar un tipo de gravamen super reducido del 4% a la compra de vivienda nueva libre, también Chipre y Eslovenia aplicaban el tipo del 5%. Hoy en día hay países europeos que establecen este mismo tipo de gravamen, si bien para la compra de vivienda social, por ejemplo, en Italia se aplica el tipo del 4% y en Chipre el 5%¹⁰. Tratándose de vivienda libre, en Rumania se tributa al tipo del 5% si la primera vivienda tiene un precio inferior o igual a 140.000€¹¹ y en Bélgica al tipo del 6%¹².

Estos ejemplos muestran la divergencia existente entre los tipos normales y reducidos del IVA aplicados por los Estados miembros¹³, pero también

9. Este cambio normativo hizo que la compra de viviendas aumente en 2011 por primera vez después de 17 meses de descensos, creciendo la tasa de crecimiento interanual un 6,2% (Raya 2013: 8).

10. <https://dom.com.cy/en/live/lifehacks/vat-in-cyprus/>.

11. Art. 291, Law no. 227/2015 regarding the Fiscal Code.

12. Circular 2022/C/45 of 2 May 2022.

13. Los tipos son mayores en otro grupo de países, como Irlanda donde se paga el 13,5%, Alemania el 19%, Estonia y Bulgaria el 20%, *vid.* https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm#shortcut-6.

la factibilidad de rediseñar un tipo de gravamen atractivo, más ajustado a la realidad económica-social de las familias españolas que se ha visto afectadas por la recesión pandémica y el impacto económico de la guerra de Rusia contra Ucrania que ha llevado la inflación a máximos históricos. El camino para establecer un tipo gravamen reducido inferior al tipo actual del 10% lógicamente pasa por la modificación del art. 98 de la Directiva 2006/112/CE en consonancia con otra norma europea, como es la Directiva (UE) 2018/844, que dispone:

Cada Estado miembro establecerá una estrategia a largo plazo para apoyar la renovación de sus parques nacionales de edificios residenciales y no residenciales, tanto públicos como privados, transformándolos en parques inmobiliarios con alta eficiencia energética y descarbonizados antes de 2050, facilitando la transformación económicamente rentable de los edificios existentes en edificios de consumo de energía casi nulo [...].

Rediseñar un tipo de gravamen atractivo para la compra de las viviendas nuevas libres con altas calificaciones energéticas, impulsaría más la sostenibilidad en la edificación. Si se subiese el tipo actual o finalmente se aplicase el tipo general del 21%, como expone Raya (2013, p. 7), «se aumentaría los costes de transacción, lo que desincentivaría la compra de vivienda en propiedad y España se situaría a la cabeza de la imposición sobre las transacciones de viviendas»¹⁴. Pero, además, esa medida no ayudaría a mantener la vivienda en un margen de asequibilidad ni tampoco permitiría avanzar en la transformación del parque de edificios existente en un parque de viviendas con alta eficiencia energética.

6.3.2. OBRAS DE REHABILITACIÓN DE EDIFICACIONES Y EJECUCIONES DE OBRA EN VIVIENDAS

Antes de examinar las posibilidades de ajuste o perfilación que presenta el IVA en el seno de las rehabilitaciones de los edificios existentes, resulta preciso profundizar en los requisitos que establece el art. 91. Uno. 2.10.º de la LIVA para que las obras de renovación y reparación en edificios o parte de los mismos destinados a viviendas tributen al tipo reducido del 10%. Mientras los dos primeros requisitos –que el destinatario de la obra sea una persona física o una comunidad de propietarios que usan la vivienda para

14. Evitar este efecto desde ya es más que necesario, dado el problema persistente en el país respecto el acceso a la vivienda debido a los problemas que ha generado la crisis económica de los últimos años (Esteve y Navarro, 2017, pp. 213-239).

su uso particular; y que la construcción de la vivienda donde se realizan las obras de reparación haya sido concluida dos años antes¹⁵ no resultan nada controvertidos, en el tercer requisito advertimos una limitación importante que derivaría una tributación más elevada para las obras de renovación y reparación, puesto que al ser normalmente mayor el costo los materiales o bienes que se incorporan con la obra de rehabilitación, que el costo de la mano de obra del profesional que la ejecuta, es mucho más probable que el coste de los materiales supere el 40% de la base imponible de la operación, de forma que la operación termine tributando al 21% y no al 10%. Esta probabilidad no solo se plantearía en una obra convencional, sino también en las obras que inciden en la sostenibilidad del edificio o vivienda unifamiliar ya que el costo de los materiales o equipos con alta eficiencia energética es aún más caro (Charlier, 2015; autor, 2019).

¿Pero cuál es el origen de este tercer requisito y por qué se lo ha establecido? Para responder a esta interrogante conviene señalar que el legislador ha establecido el tipo reducido del 10% para las obras de renovación y reparación en viviendas particulares atendiendo a la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, la cual en el marco de la política social permite fijar tipos reducidos para la compra de vivienda como las obras de renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado.

El porcentaje del 40%, por su parte, como límite permitido para la aportación de materiales en las obras de renovación y reparación en viviendas, deviene de que la LIVA ha clasificado las ejecuciones de obra, por un lado, como «prestación de servicios» cuando el constructor aporta materiales cuyo coste es inferior o igual al 40% de la base imponible del IVA¹⁵ y, por otro lado, como «entrega de bienes» cuando el constructor aporta materiales cuyo coste es superior al 40% de la base imponible del IVA correspondiente a la ejecución de obra¹⁶. El límite del 40% del coste de los materiales aportados por lo tanto es el elemento principal que permite calificar si la ejecución de obras es una prestación de servicios o constituye una entrega de bienes.

A decir verdad, esta clasificación no ha estado ajena a polémica por la amplia casuística que presentan las rehabilitaciones en las edificaciones. Se ha observado la configuración de la ejecución de obras como «prestación de servicios» por la parquedad de su definición para conocer su significa-

15. Art. 11 Dos.6.º de la LIVA.

16. Art 8. Dos. 1.º de la LIVA.

do preciso (Menéndez Moreno, 2015) y también por la ambigüedad en su concepción (Vicente Chamorro, 2013).

Si bien la DGT ha abordado con precisión sus requisitos y naturaleza, destacando que la «ejecución de obra implica la obtención de un bien distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización, y ello, tanto si la operación es calificada de entrega de bienes, como si lo es de prestación de servicios»¹⁷. En el fondo, la interpretación que se está dando sobre la naturaleza jurídica que ostenta la ejecución de obras como «prestación de servicios» no parece ser la más acertada, ya que a partir de que se ha considerado que la ejecución de obra se caracteriza por perseguir un resultado futuro, sin tomar en consideración el trabajo que lo crea. La doctrina de la DGT concibe la ejecución de obra como una operación indisociable a fines de establecer su tributación, sea al tipo reducido o al tipo general. Es decir, no distingue que la aportación de materiales –como entrega de bienes– pueda tributar al 21% cuando supere el límite del 40% de la base imponible de la operación, y que la instalación de esos materiales u obra realizada por su parte –como prestación de servicios– tribute al 10%, sino que cuando supere el límite del 40% toda la operación tributa al 21% (Consulta vinculante n.º V2900/2021 de 18/11/2021).

Creemos que no se trata de forzar la tributación a un tipo reducido, sino de seguir la calificación jurídica que la propia LIVA establece para cada tipo de operación al distinguir los conceptos de «entregas de bienes» (art. 8) y «prestaciones de servicios» (art. 11). No parece acertado que si el presupuesto de la obra permite identificar con facilidad el coste de los materiales y el coste de la instalación, no se aplique diferenciadamente los tipos impositivos cuando se da el caso de que la aportación de los materiales excede del límite establecido (40%). Concebir a la ejecución de obras como una operación indisociable y aplicar el tipo del 21% a toda la operación cuando no se cumpla el tercer requisito hace más gravosa la operación de rehabilitación para el contribuyente. ¿Por qué no replantear su interpretación para atribuir una tributación proporcional? Se podría aplicar a la mano de obra el tipo de 10% con carácter general y el tipo del 21% a los materiales cuando supere el mencionado límite. No hay que olvidar que generalmente en las obras de reparación o rehabilitación el costo de los materiales empleados suele ser mayor al costo de la mano de obra del profesional/empresario que lo realiza. Así lo confirma el Índice de costes de la construcción del Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana que a mayo de 2022 registra el

17. Consulta vinculante V1213-11, de 13 de mayo de 2011.

coste del consumo de materiales en rehabilitación con un valor ponderado de 136,58, frente al coste de mano de obra con un valor ponderado de 101,10. Esta superioridad se viene constatando a lo largo de los años.¹⁸ Siendo ello así, en la mayoría de las obras se terminará aplicando el tipo general del 21% en lugar del tipo reducido del 10% dado que el límite del 40% es fácil de superar.

La doctrina ya ha remarcado que el tipo de gravamen reducido del 10% para las obras de rehabilitación, renovación y reparación en la vivienda habitual «resulta bastante ineficiente en relación con el incentivo de la fiscalidad energética» (González-Cuéllar, 2017, p. 216). Por ello, además de revisar la redacción del tercer requisito recogido en el art. 91. Uno. 2.10.º de la LIVA, se podría incluso reajustar el tipo de gravamen actual hacia un tipo menor, ya que ello es factible al amparo de la disposición prevista en el art. 98. 2 de la Directiva 2006/112/CE que faculta a los Estados a establecer tipos reducidos para la renovación y reparación de viviendas particulares en el marco de una política social. Ello lógicamente sería un paso adelante, pero no el suficiente, ya que debido al límite de ser establecido en virtud de una «política social» el nuevo tipo menor de gravamen se aplicaría solo a las viviendas en régimen de protección oficial o de promoción pública y no a todas las viviendas particulares. Su alcance por lo mismo sería limitado y hoy por hoy hace falta incentivar las rehabilitaciones energéticas de todas las viviendas deficientes energéticamente, independientemente de que sean de protección oficial o viviendas libres. No quepa duda, como indica Luchena (2022), que queda margen por recorrer en este terreno si realmente queremos avanzar en pro del medio ambiente y en contra del cambio climático¹⁹.

Creemos que llevar a cabo un rediseño del IVA actual hacia un IVA verde, mediante tipos más reducidos para las obras de reparación en los edificios de viviendas, está justificado precisamente en los objetivos medioambientales que tiene la UE en materia de descarbonización.²⁰ Recordemos que el artículo 9 de la Directiva 2010/31 UE ordena a los Estados miembros asegurar que todos

18. Véase los datos registrados desde 2005 en el Índice de costes del sector de la construcción, Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana, disponible en: <https://cutt.ly/XZNOvJN>.

19. Al respecto Pallarés (2020, p. 37), considerando que el problema del consumo energético en el sector residencial se produce sobre el gran parte de los edificios existentes, al examinar el proyecto de ley del cambio climático y transición energética (ahora Ley 7/2021 de 20 de mayo), observó que no se abordó reformas fiscales necesarias en ámbitos trascendentes para la descarbonización, como el automovilístico y el residencial.

20. Este objetivo medioambiental fue remarcado mediante el Acuerdo de París y, como resultado de ello, en muchos países prevalece un patrón general ambicioso de ambi-

los edificios tengan una alta calificación energética.²¹ Y con este objetivo la Directiva (UE) 2018/2002 de 11 de diciembre de 2018, que modifica la Directiva 2010/31/UE, introdujo el mandato de que cada Estado miembro establezca una estrategia a largo plazo para apoyar la renovación de sus parques nacionales de edificios residenciales y no residenciales, tanto públicos como privados.

En virtud de este mandato, España, al igual que los demás Estados miembros, se encuentra desarrollando e impulsando una estrategia de renovación de los edificios residenciales existentes –denominada como ERESEE 2020– para transformarlos en un parque inmobiliario con alta eficiencia energética y descarbonizados hasta antes de 2050 (art. 2 bis)²². Conseguir este ambicioso objetivo no es una tarea fácil, pues los edificios existentes son precisamente los que tienen una baja calidad energética debido a la antigüedad de su construcción (Gifreu Font, 2023, p. 3)²³. Según los informes, más del 81,0 % de los edificios existentes se sitúan en las últimas letras E, F o G en términos de emisiones²⁴ alcanzando hasta el 84,5% en el consumo energético, mientras que los edificios que alcanzan la mejor calificación, la letra A, no llegan al 0,3 % del total en las emisiones y se sitúan apenas en el 0,2 % en el consumo energético²⁵. Esta realidad explica que el consumo de energía de los edificios existentes sea elevado y alcance al 30% de la energía final.

Por este motivo, varios autores coinciden en que el sector residencial cuenta con un importante potencial de ahorro y de incorporación de energías renovables (Charlier, 2015, p. 465; autor y Gonzales, 2019, p. 227; Ruiz, 2014; Sánchez y Fernández, 2002, p. 228; Sánchez-Braza y Pablo-Romero, 2014), que para solucionar el problema del consumo energético no basta el instrumento del certificado de eficiencia energética, sino que se tendría que

ciosos ahorro de energía, junto con numerosos instrumentos destinados a cumplirlos. Así, Gaëtan Giraudet et al, 2021.

21. Por este motivo 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» (Annunziata et al, 2013, p. 125).

22. Con este objetivo se exige que los Estados fijen las medidas e indicadores de progreso para 2030, 2040 y 2050, y la forma en que contribuirán a lograr los objetivos de eficiencia energética de la Unión según la Directiva 2012/27/UE.

23. Gran parque de las viviendas se construyó antes de la aplicación del CTE y del Reglamento de Instalaciones Térmicas en los Edificios.

24. IDAE (2015, p. 5).

25. Consta así en el Preámbulo de la Exposición de Motivos del RDL 19/2021, de 5 de octubre.

dar un paso más y establecer deducciones o exenciones sobre los tributos que inciden en la propiedad de las viviendas que tengan una alta o muy alta eficiencia energética (Patón, 2018; Grau, 2017; Pallarès, 2020, p. 38; autor, 2022). Y que seguirá siendo necesario valorar nuevas medidas fiscales que contribuyan a afrontar adecuadamente el reto de la descarbonización desde una perspectiva local e internacional (Urquizu, 2021, p. 372).

Ya lo están haciendo varios países de nuestro entorno, como Francia, Bélgica, Portugal, Polonia y Reino Unido. De hecho, en Francia desde mayo de 2014 se aplica el tipo reducido del 5,5% para obras para mejorar la calidad energética de las viviendas, en lugar del tipo normal del 10% que se aplica en el sector de la construcción²⁶. En Bélgica también se aplica un tipo reducido bajo, el 6%, a las obras de reparación en las viviendas²⁷. Y partir del 01/04/2022 hasta el 31/12/2023 este mismo tipo reducido se aplicará a la demolición y reconstrucción de casas y pisos –que sean usados como domicilio en propiedad o en arrendamiento a largo plazo a través de una agencia de alquiler social– y al suministro e instalación de paneles solares, bombas de calor y calderas solares a viviendas privadas en uso durante menos de 10 años²⁸. Anteriormente, este tipo reducido de IVA solo se aplicaba a las viviendas privadas con más de 10 años.

En Portugal se establece igualmente el tipo del 6% para las obras de renovación, restauración, reparación o conservación de bienes inmuebles destinados a vivienda²⁹ y desde el 01/07/2022 hasta 30/06/2025 se ha extendido su aplicación a la entrega e instalación de paneles solares térmicos y fotovoltaicos³⁰. Polonia, por su parte, es otro de los países que recoge un tipo reducido, allí el suministro, la construcción, la rehabilitación, modernización térmica o reconversión de viviendas unifamiliares de hasta 300 metros cuadrados y pisos de hasta 150 metros cuadrados tributan al tipo del 8%³¹. Reino Unido recientemente ha introducido la tasa cero del IVA para los suministros de servicios de instalación de materiales de ahorro energético y suministros de materiales de ahorro de energía en viviendas³² en Inglaterra, Gales y Escocia por el periodo de cinco años (desde el 01/04/2022 hasta el 31/03/2027).

26. Art. 278-0 bis A del Code Général des Impôts.

27. Art. 37 of Royal Decree no. 20 of 20 July 1970.

28. Royal Decree of 29 March 2022.

29. Art. 18.º del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

30. *Lei n.º 12/2022, de 27 de junho*.

31. Art. 41 VAT Statute of 11 March 2004, and Annex No.3 to the VAT Act.

32. Energy-saving materials and heating equipment (VAT Notice 708/6).

El tratamiento establecido en estos países evidencia la importancia de reflexionar sobre la imposición atribuida a las obras de rehabilitación en los edificios de viviendas en nuestro país, en aras de precautelar una efectiva tributación menos gravosa, que es la que parece haber pretendido el legislador con la redacción del art. 91 Uno. 2.10.º LIVA. Pero que el requisito del 40% en la aplicación práctica, como vimos, está derivando una tributación mayor, al tipo general del 21%, por la facilidad de superar dicho límite dada la naturaleza de las obras de renovación y/o reparación.

6.3.3. VENTA DE MATERIALES AVANZADOS PARA LA MEJORA ENERGÉTICA

Como mencionamos precedentemente, la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo de 5 de abril, facultó a los Estados miembros la posibilidad de establecer tipos reducidos del IVA para el suministro e instalación de paneles solares en viviendas familiares, alojamientos y edificios públicos. Por lo tanto, hoy por hoy es posible establecer un tipo inferior al 5% o una exención con derecho a deducción del IVA a la entrega e instalación de este tipo de bienes porque está cubiertas por un máximo de siete puntos en el anexo III de la Directiva 2006/112/CE.

Con esta medida legislativa resulta evidente que la UE ha abierto un marco de flexibilidad en lo que concierne a tipos aplicables, dado que hasta años anteriores las normas en materia de tipos del IVA han sido restrictivas, dado que limitaban la libertad de los Estados miembros para establecer dichos tipos. La Directiva determinaba la aplicación de un tipo general a la gran mayoría de entrega de bienes y prestaciones de servicios, si bien se establecía una lista de determinados productos y servicios a los que podrían aplicar los tipos reducidos si así lo decidía cada Estado miembro, además de un conjunto de excepciones y concesiones para la aplicación de tipos reducidos.

Esta nueva medida ciertamente está acorde con los compromisos medioambientales de la UE en materia de descarbonización y con el Pacto Verde Europeo, dado que su finalidad es los Estados miembros la posibilidad de fomentar el uso de fuentes de energía renovables también mediante tipos reducidos del IVA, no obstante, ha quedado corta en cuanto a su alcance. Decimos ello en virtud de que mejora energética de los edificios no solo se consigue a través de la instalación de paneles solares, sino que hay un conjunto de materiales y equipos con cuya instalación se consigue el ahorro

energético³³. La propia UE en la Directiva 2018/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2012/27/UE de 25 de octubre de 2012, resaltó la importancia de poner en práctica una estrategia a largo plazo para movilizar inversiones en la renovación exhaustiva y rentable de los edificios residenciales y comerciales. Se habla aquí de la realización de obras de renovación profunda dado que ello permite mejorar realmente el rendimiento energético del parque inmobiliario envejecido y reducir su consumo de energía.

Poner la mirada en un mejor ajuste o rediseño de los tipos aplicables a los materiales avanzados para eficiencia energética en los edificios sin duda alguna sería conveniente ante la importancia de avanzar en la mejora energética habitacional, fundamentalmente en los edificios existentes con mayor antigüedad pues es en estos edificios donde cuesta mejorar su eficiencia energética. Hay que poner de relieve que según estimaciones de la Comisión Europea, la renovación energética de los edificios a una tasa media anual del 3% podría contribuir a alcanzar los objetivos de la UE en materia de eficiencia energética y clima. Sin embargo, la tasa actual de renovación es tan solo del orden del 1%. Y poco se ha avanzado en comparación a años anteriores que en lo que respecta a renovación en profundidad en España se registró aproximadamente el 0,8% de los edificios mientras que en Alemania y Francia se sitúa por encima del 15% (EU Building Stock Observatory)³⁴.

Las posibilidades de configuración de los tipos del IVA aplicables a los materiales avanzados para la mejora del rendimiento energético son varios, así como también las tipologías de obras de rehabilitación. Pero en materia de rehabilitación edificatoria, se cuenta con informes que recomiendan los tipos de obras e intervenciones integrales que se pueden realizar en el sentido de compatibilizar, optimizar y coordinar las diferentes mejoras prioritarias que requieren la mayor parte de edificios que componen nuestro parque de viviendas existente. De modo que se podría clasificar a los materiales en función de estas obras. A título de ejemplo, se ha identificado dos maneras de intervenir en la rehabilitación energética de los edificios de viviendas: 1) obras de intervención sobre la envolvente térmica y 2) obras relacionadas con

33. Tales como: aislamiento (paredes, pisos, techos, techos), ventanas y cerramientos eficientes, ventanas de madera, bombas de calor (geotérmicas y aerotermas), turbinas de agua, aerogeneradores, bombillas LED, calderas de leña, entre otros ejemplos.

34. Véase: https://energy.ec.europa.eu/topics/energy-efficiency/energy-efficient-buildings/eu-building-stock-observatory_en 1.

la incorporación de sistemas activos e incorporación de fuentes renovables³⁵. En la primera encontramos las obras que se pueden realizar en las fachadas, ventanas que hay en las fachadas, suelo y techo, ya que la envolvente térmica de un edificio contiene todos los espacios interiores habitables, y los separa del ambiente exterior; de ahí que se alude que se compone de todos los cerramientos, horizontales y verticales, los huecos y los puentes térmicos del edificio. Y en las segundas encontramos a la instalación de los sistemas activos: los sistemas de climatización y acondicionamiento ambiental (calefacción y refrigeración) y los sistemas que cubren necesidades higiénicas y de salubridad en los edificios (ventilación y renovación del aire interior; preparación de agua caliente sanitaria-ACS).

6.4. CONCLUSIONES

A la luz del análisis desarrollado concluimos que la tributación de las viviendas de obra nueva se sintetiza en la aplicación del tipo reducido del 10% de forma general a todas las viviendas nuevas, sin que el tipo de gravamen del impuesto guarde relación con los indicadores de eficiencia energética que tiene la vivienda nueva. Al ser ello así, puede darse casos en que al comprarse una vivienda nueva que es mucho más eficiente energéticamente que otra se tribute igualmente al tipo del 10%, porque la norma no hace ninguna distinción. Por este motivo y considerando que no todas las edificaciones nuevas alcanzan a tener altas calificaciones energéticas (con la letra A o B), sino que hay edificios nuevos cuya calificación energética lleva la letra C, sería conveniente perfilar el tipo de gravamen del impuesto en función de la calificación energética que tenga la vivienda nueva para incentivar más apropiadamente a las viviendas nuevas altamente eficientes.

En cuanto a las obras de rehabilitación en edificaciones y en edificios destinados a vivienda, constatamos que el tratamiento establecido para estas operaciones se concreta en la aplicación del tipo reducido del 10%, no obstante, subsisten algunas limitaciones para que su aplicación sea más generalizada o de mayor alcance tanto si la obra de rehabilitación se realiza en edificaciones, como si la obra se efectúa en edificios destinados a vivienda, viviendas unifamiliares o plurifamiliares.

Concretamente, en lo que atañe a las obras de rehabilitación en edificaciones, se advierte que las obras de rehabilitación energética no están reguladas

35. Así se recomienda en la Guía práctica para la gestión de ayudas a la rehabilitación energética de edificios, 2021, pp. 15 y 16.

como una obra de rehabilitación principal, sino como una obra secundaria, dado que vienen vinculadas con «las obras de rehabilitación principal» que son las de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o las obras análogas a éstas. Si bien esta vinculación encuentra su justificación en que se ha pretendido que al realizar una rehabilitación principal de los elementos estructurales se aproveche también la ocasión para realizar obras conexas que ayuden a la mejora energética del edificio que se está rehabilitando. El carácter secundario que reciben las rehabilitaciones energéticas se confirma en el propio art. 20. 22.º.B) LIVA que establece la naturaleza de las obras conexas.

Ahora bien, respecto a las obras de rehabilitación en edificios destinados a viviendas, se evidencia que de los tres requisitos que fija el art. 91 Uno 2.10.º de la LIVA para aplicar el tipo del 10% a estas obras, el tercer requisito presenta una limitación importante, que deriva una tributación más gravosa para el contribuyente. Al ser normalmente mayor el costo los materiales que se incorporan con la obra de rehabilitación que el costo de la mano de obra del profesional que la ejecuta, el coste de los materiales supera fácilmente el 40% del coste total de la obra, de manera la rehabilitación ya no tributa al 10% sino al 21%. Esto no solo se plantearía en una obra convencional, sino también en las obras que inciden en la sostenibilidad del edificio o vivienda unifamiliar ya que el costo de los materiales o equipos con alta eficiencia energética es aún más caro. Por lo tanto, revisar la interpretación de este precepto es sustancial.

En lo que concierne al tratamiento que otros países han establecido en el IVA para las obras de rehabilitación energética en la vivienda, como Francia, Bélgica, Portugal, Polonia y Reino Unido, se constata que mediante la aplicación de tipos reducidos en el IVA menores al 10% se está impulsando más las obras de rehabilitación energética en los edificios y viviendas, bien sea en la prestación de servicios o la entrega de materiales. Al hilo de ello, estamos convencidos de que un IVA verde, con tipos más reducidos, para la rehabilitación energética de los edificios y viviendas estaría en consonancia con las políticas europeas de eficiencia energética y de fomento de la rehabilitación, dado que la misma UE ha declarado que los Estados adopten las medidas financieras necesarias para alcanzar los objetivos de ahorro energético (art. 7.9.b de la Directiva 2012/27/UE). Y es que, en España, la realidad que aqueja al parque inmobiliario envejecido, junto con la estrategia de renovación de los edificios residenciales establecida en el país en cumplimiento de los objetivos medioambientales que tiene la UE en materia de energía y clima, justificaría una configuración más atractiva de incentivos fiscales en el IVA,

con carácter temporal, como instrumento de acompañamiento para avanzar en la transición hacia el uso de fuentes de energía renovables. Es, sin duda, un objetivo necesario en el contexto actual de crisis energética en que vivimos y que de cara al futuro seguirá siendo un elemento fundamental, dada la imperante necesidad de limitar el cambio climático y sus efectos indeseados.

6.5. REFERENCIAS

- Annunziata, Eleonora; Frey, Marco; Rizzi, Francesco. (2013). Towards nearly zero-energy buildings: The state-of-art of national regulations in Europe. *Energy*, 57, 125-133.
- Calvo Vérguez, Juan. (2004). Las operaciones inmobiliarias en el IVA: problemática en torno a los distintos supuestos de exención y a la renuncia a ésta. Algunas consideraciones. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 14, 39-74.
- Charlier, Dorothee. (2015). Energy efficiency investments in the context of split incentives among French households. *Energy Policy*, 87, 465-479.
- Esteve Pardo, María Luisa, y Navarro García, Albert. (2017). Medidas tributarias y de orden coercitivo de movilización de viviendas vacías. *Anuario del Gobierno Local*, 1, 213-239.
- Gaëtan Giraudet, Louis; Bourgeois, Cyril; Quirion, Philippe. (2021). Policies for low-carbon and affordable home heating: A French outlook. *Energy Policy*, 151 (112140), 1-15.
- García-Ovies Sarandeses, Isabel. (2022). Los tributos como instrumento para la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible. En Vázquez Rodríguez, B. (coord.), *Las relaciones entre el derecho y los objetivos de desarrollo sostenible ODS* (pp. 283-307). Aranzadi.
- Gifreu i Font, Judith. (2023). Introducció a la secció monogràfica sobre les derivades sectorials del dret a l'habitatge. *Revista Catalana de Dret Públic*, 66, 1-4.
- González-Cuellar Serrano, M.ª Luisa. (2017). La estrategia fiscal europea para el ahorro energético en el sector residencial. En M.L. González-Cuellar y E. Ortiz (dirs.), *La fiscalidad del sector eléctrico* (pp. 193-223). Tirant lo Blanch.
- Grau Ruiz, María Amparo. (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*, 31, 15-42.

- IDAE (2015). *Las claves para conocer y actuar en materia de Certificación Energética de los Edificios*.
- Luchena Mozo, Gracia. (2022). La fiscalidad como elemento incentivador de la descarbonización. El autoconsumo eléctrico. *Revista Quincena fiscal*, 5 (BIB 2022, 506).
- Menéndez Moreno, Alejandro. (2015). Lo reformado y lo que debería reformarse (o mejor, transponerse) del IVA. *Revista Quincena Fiscal*, 6 (BIB 2015, 707).
- Navarro García, Albert (2022). La financiación de la gestión local de residuos a partir de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, en M.L. Esteve Pardo (ed.), *La financiación de los servicios públicos en las áreas urbanas* (pp. 101-121). Aranzadi.
- Pagés Galtés, Joan. (2022). La prestación económica por la gestión local de residuos (primera parte): Naturaleza jurídica. *Tributos locales*, 156, 49-139.
- Pagès Galtés, Joan (2023). La revisió d'ofici de les ordenances fiscals i de les prestacions patrimonials públiques no tributàries (part. I), en *Estudis sobre la funció consultiva* (pp. 149-178). Generalitat de Catalunya, Barcelona.
- Pallares Serrano, Ana. (2020). Análisis del proyecto de ley de cambio climático y transición energética: luces y sombras. *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. XI, 1, 1-42.
- Pallares Serrano, Ana. (2019). Análisis de la regulación estatal en materia de mitigación del cambio climático en el ámbito de los sectores difusos. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 53, 220-271.
- Patón García, Gemma. (2018). Sostenibilidad ambiental de la vivienda: ¿Incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles? En G. Patón García (ed.), *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario* (pp. 80-114). Wolters Kluwer.
- Raya, José María. (2013). La fiscalidad de la vivienda: una comparativa internacional. *Observatorio de Divulgación Financiera*, 10 (B12322-2013), 7. Disponible en: https://www.iefweb.org/wp-content/uploads/2019/01/fiscalidad_vivienda.pdf.
- Ruiz Rivera, Rafael. (2014). *Calificación energética de los edificios*. ENACO108, 1.º Ed., IC Editorial.
- Sánchez-Braza, Antonio, y Pablo-Romero, María Pilar. (2014). Evaluation of property tax bonus to promote solar thermal systems in Andalusia (Spain). *Energy Policy* 67, 832-843.

- Sánchez Tembleque, Luis Jesús, y Fernández Rozado, María del Carmen. (2002). Otros instrumentos correctores del deterioro ambiental en el sector energético. En Gago Rodríguez A. (ed.), *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España* (pp. 228-240). Instituto de Estudios Fiscales.
- Urquizu Cavallé, Ángel. (2022). Propuestas tributarias para la lucha contra la pobreza, *Quincena Fiscal de Aranzadi*, 16 (BIB 2022, 3069).
- Urquizu Cavallé, Ángel. (2023). Inteligencia artificial y obligaciones tributarias derivadas de la importación de bienes en la Unión Europea, en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Aranzadi, Pamplona, 169-202.
- Urquizu Cavallé, Ángel. (2023). Reflexiones sobre el establecimiento de un impuesto a la extracción de áridos en España: La aplicación del Aggregates Levy en el Reino Unido y la reducción real de externalidades negativas. *Nueva fiscalidad*, 1, 57-87.
- Vicente Chamorro, Jesús. (2013). La facturación sin IVA en el sector de la construcción, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 857 (BIB 2013, 352).
- Villca Pozo, Milenka y Gonzales Bustos, Juan Pablo. (2019). Incentivos tributarios para promover la eficiencia energética en la vivienda, *Crónica Tributaria*, 173, 223-246.
- Villca Pozo, Milenka (2017). Incentivos fiscales para fomentar actuaciones de mejora en la eficiencia energética de viviendas de construcción antigua, *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. VIII, 2, 1-23.
- Villca Pozo, Milenka (2022). Medidas fiscales para la rehabilitación energética edificatoria, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, 264-272.