

D. La rehabilitación de la vivienda para alquiler*

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

Catedrático de Derecho financiero y tributario

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

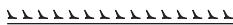
victor.sanchez@ulpgc.es

Resumen: Tras una visión general sintética de algunos de los principales aspectos fiscales de la rehabilitación de la vivienda para alquiler, en la imposición indirecta y en la imposición directa sobre la renta, se realiza un estudio de las deducciones en el IRPF por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas, que alcanzan también a las viviendas destinadas al alquiler. Esto se hace exponiendo su régimen jurídico, a la luz, especialmente, de la amplia doctrina administrativa existente.

Palabras clave: Vivienda, rehabilitación, fiscalidad, incentivos fiscales, deducciones, eficiencia energética

Abstract: After a synthetic overview of some of the main fiscal aspects of the rehabilitation of rental housing, in indirect taxation and direct taxation on

* El trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación I+D «La protección jurídica de la vivienda habitual. Un enfoque global y multidisciplinar», financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación (PID 2021-124953NB-I00).



income, a study is carried out of deductions in personal income tax for efficiency improvement works. energy in homes, which also extends to homes intended for rent. This is done by exposing its legal regime, in light, especially, of the extensive existing administrative doctrine.

Keywords: *Housing, rehabilitation, taxation, tax incentives, deductions, energy efficiency.*

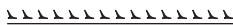
Sumario: 1. Introducción. 2. Las deducciones en el IRPF por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas. 2.1 Pluralidad de deducciones, contenido básico y relaciones de compatibilidad e incompatibilidad entre ellas. 2.2 Los dos certificados de eficiencia energética como elementos clave de las deducciones. 2.3 Imputación temporal: período impositivo de aplicación de las deducciones. 2.4 Ámbito subjetivo: personas que pueden aplicar las deducciones. 2.5 Cuantificación del importe de las deducciones: porcentajes y bases de deducción. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Sobre la base de los distintos conceptos de rehabilitación de inmuebles o edificaciones, utilizados en la normativa fiscal o en la normativa sectorial no tributaria, así como también a la vista de las diferentes materias susceptibles de imposición más habituales (renta, patrimonio y consumo o gasto), los aspectos fiscales de la rehabilitación de la vivienda para alquiler, que es la temática a la que refiere este capítulo, pueden referirse a un amplio número de cuestiones muy variadas⁽¹⁾.

De este modo, en primer lugar, en el ámbito de la imposición indirecta, se puede prestar atención a la actividad empresarial misma de rehabilitación, que puede tener por objeto dichas viviendas, desde la óptica del empresario rehabilitador o del destinatario de las obras de rehabilitación, o desde la perspectiva del empresario que vende el inmueble tras su rehabilitación o del comprador del inmueble rehabilitado o también de aquel otro empresario que vende el inmueble para que sea rehabilitado o de su comprador empresario que lo va a rehabilitar.

(1) Una panorámica bastante completa de las medidas fiscales conectadas con la promoción de las actividades de rehabilitación y de regeneración urbana puede verse en BUENO MALUENDA (2013), pp. 165-204. También, en relación con determinados incentivos fiscales y desde una perspectiva crítica con sugerentes propuestas de mejora, BUENO MALUENDA (2017), pp. 197-226.



D. LA REHABILITACIÓN DE LA VIVIENDA PARA ALQUILER

Aquí ocupa un lugar destacado el tratamiento fiscal favorable a esta actividad, contemplada en su totalidad o en alguna de sus manifestaciones, a través de beneficios fiscales en forma de tipos de gravamen reducidos (en el IVA)⁽²⁾ o de bonificaciones (en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras)⁽³⁾. También es de gran interés en este lugar la relevancia que tiene dicha rehabilitación en el marco del complejo deslinde entre el gravamen de las que se consideran transmisiones inmobiliarias de carácter empresarial (IVA) y las transmisiones de inmuebles que se entienden realizadas por simples particulares (modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), lo que se lleva a cabo a través de determinadas regulaciones de sujeción, no sujeción o exención⁽⁴⁾.

Y de igual forma, en segundo lugar, por mencionar algunos aspectos del ámbito de la imposición directa de más relevancia, la rehabilitación de

(2) Se prevé el tipo reducido del 10 por ciento a las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificaciones o partes de los mismos destinados a viviendas que cumplan determinados requisitos (art. 91. Uno.2.10.^a de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA). Véase RUIZ DE VELASCO PUNÍN (2012), pp. 684-687.

(3) A este respecto pueden mencionarse algunas de las bonificaciones potestativas en este impuesto municipal que podrán establecerse a través de las ordenanzas fiscales correspondientes que se prevén en el artículo 103.2 del RDLeg 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: la de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar [letra b)]; la de hasta el 50 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras [letra c)]; o la de hasta el 90 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados [letra e)]. También puede mencionarse aquí la bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración, cuya competencia corresponde al Pleno de la Corporación [letra a)], puesto que se ha utilizado en la práctica para beneficiar fiscalmente a obras de rehabilitación diferentes a las previstas específicamente en las otras bonificaciones señaladas. Véase GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO (2012), pp. 726-728; CAÑAL GARCÍA (2022), pp. 83-84; y, VILLCA POZO (2022), pp. 265-269.

(4) En la exención de las segundas o ulteriores entregas de edificaciones del artículo 20. Uno 22 de la LIVA, que trae consigo la tributación por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (salvo que se produzca la renuncia a la exención) ocupa un papel relevante la rehabilitación, que es definida con cierto detalle. En particular, cuando considera que no se aplicará esta exención (de modo que, por tanto, la operación quedará gravada al IVA) a las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, lo que está perfectamente justificado. En palabras de RODRÍGUEZ MÁRKQUEZ (2013), p. 33: «El fundamento de esta excepción a la exención resulta evidente. Si el inmueble que se transmite va a ser objeto de una inminente rehabilitación, parece claro que dicha adquisición forma parte del proceso de producción de las edificaciones, por lo que debe ser sometida al impuesto. Su aplicación, además, favorece a todos los implicados en la operación. Desde el punto de vista del transmitente, la inaplicación de la exención determina que no entre en juego una limitación a su derecho a la deducción. Desde la perspectiva del adquirente, no solo le evita el pago de un tributo no deducible, como es el de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sino que también permite calificar la posterior venta del edificio o sus partes como primera entrega, sujeta y no exenta». Véase también RUIZ DE VELASCO PUNÍN (2012), pp. 650-651.



viviendas para alquiler puede ser contemplada desde la perspectiva de los gastos que dicha rehabilitación supone para el propietario de aquellas viviendas, lo que, a su vez, podría tener su reflejo en dos ámbitos que deben ser convenientemente separados:

– por un lado, en el de los gastos deducibles de los rendimientos derivados del alquiler en cuanto necesarios para la obtención de los ingresos para lograr identificar la renta neta objetiva sometida a tributación en cuanto exigencia del principio de capacidad económica⁽⁵⁾, que en el caso de ser obtenidos por personas físicas y ser calificados como rendimientos de capital inmobiliario, podrían ser en concepto de gastos de reparación o de conservación, gastos de amortización correspondientes a la mejora o ampliación producida por la rehabilitación o gastos de financiación de esta mejora o ampliación⁽⁶⁾; y,

– por otro lado, en el de los beneficios o incentivos fiscales a la rehabilitación de dichas viviendas, inspirados en una finalidad de fomento o protección de esta actividad por sus positivas implicaciones en el campo medioambiental, de impulso de la actividad económica en el sector de la construcción o del acceso a una vivienda digna y adecuada, aunque en régimen de alquiler (fines extrafiscales de los tributos dignos de protección constitucional, más allá, por tanto, de las exigencias de justicia tributaria del artículo 31.1 de la CE)⁽⁷⁾, en forma de exenciones sobre las ayudas o subvenciones percibidas en el marco de determinados programas públicos de fomento de la rehabilitación⁽⁸⁾, de reducciones en el ámbito

(5) HERRERA MOLINA (1998), pp. 117-118 y 257.

(6) Artículo 23.1 a) 1.^º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. El concepto de gastos de reparación y conservación, deducibles directamente, y su deslinde de los gastos de ampliación o mejora, cuya deducibilidad viene de forma indirecta a través de los gastos de amortización o de financiación, se regula en el artículo 13.a) del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto. Una muestra en este ámbito de la amplitud con que es empleado en muchas ocasiones el concepto de rehabilitación que podría responder tanto a los conceptos de reparación o conservación como a los de ampliación o mejora, puede encontrarse en la contestación a consulta V1706/2010, de 26 de julio, de la Dirección General de Tributos: «En el supuesto planteado, las obras de rehabilitación, o la parte de las mismas, que respondan al concepto de reparación o conservación, en los términos del artículo 13.a) del Reglamento del Impuesto, serán deducibles, con el límite anteriormente indicado. En cambio, no serán deducibles las obras de rehabilitación, o la parte de las mismas, que constituyan una ampliación o mejora de los inmuebles, sin perjuicio de su consideración como mayor valor de adquisición, amortizable, en los términos del artículo 14 del Reglamento del Impuesto, a partir del momento en que los inmuebles vuelvan a estar arrendados».

(7) HERRERA MOLINA (1998), pp. 128, 154-157, 226, 245 y 248.

(8) Algunas de estas exenciones se prevén en el apartado 4 de la disposición adicional quinta de la Ley del IRPF (introducido inicialmente por el RDLey 9/2015, de 10 de julio y modificado después por el RDLey 19/2021, de 5 de octubre), a través de la fórmula de no integración en la base imponible de determinadas ayudas de programas públicos que se especifican.



D. LA REHABILITACIÓN DE LA VIVIENDA PARA ALQUILER

de la determinación de los rendimientos que se integran en la base imponible⁽⁹⁾, o de deducciones o bonificaciones en la cuota.

Precisamente, en relación con estas últimas, existe un determinado ámbito específico que por su relevancia, actualidad y regulación detallada, merece un estudio detenido, que es el que realizaremos aquí. Nos referimos al de las deducciones en el IRPF por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas, que alcanzan también a las viviendas destinadas al alquiler.

Estas deducciones se encuentran reguladas en la disposición adicional quincuagésima de la Ley del IRPF y fueron creadas por el RDLey 19/2021, de 5 de octubre⁽¹⁰⁾, al introducir en la ley del impuesto esta norma, que ha sido modificada después en dos ocasiones, principalmente para prorrogar el ámbito temporal de aplicación de estos beneficios fiscales: primero, por el RDLey 18/2022, de 18 de octubre⁽¹¹⁾, con efectos desde 1 de enero de 2023; y, después, por el RDLey 8/2023, de 27 de diciembre⁽¹²⁾, con efectos desde 1 de enero de 2024.

(9) Aquí debe ser destacada la trascendencia de un determinado tipo de rehabilitación en la configuración actual de la reducción por arrendamiento del artículo 23.2 de la Ley del IRPF, tras su modificación por la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda. Porque establece una reducción del 60 por ciento, incrementando, por tanto, la reducción del 50 por ciento que es aplicable con carácter general, cuando la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento. En este precepto reglamentario se utiliza un doble concepto de rehabilitación, a efectos del cumplimiento de la reinversión en el plazo de dos años a que está condicionada la exención de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente: utilizando la acertada terminología propuesta por BUENO MALUENDA (2013), pp. 180-183, respecto de la regulación semejante que contenía el artículo 55.5 del Reglamento del IRPF a efectos de la deducción por inversión en vivienda habitual, la que podría denominarse, respectivamente, rehabilitación certificada y, la rehabilitación consistente en la reconstrucción cualitativa de la vivienda. La primera es la referida a las obras que sean «*actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016*» [letra a)]. Y la segunda las obras que «*tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo*» [letra b)].

(10) De medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (art. 1).

(11) Por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía (+SE)», así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía (art. 21).

(12) Por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía (art. 16).



En nuestro estudio llevaremos a cabo un análisis de los distintos aspectos del régimen jurídico de estas deducciones, teniendo especialmente en cuenta, además de su regulación normativa, la amplia doctrina administrativa existente de la Dirección General de Tributos. Ello lo haremos sin olvidar regulaciones tributarias precedentes que guardan alguna similitud con ellas al tratarse también de deducciones en la cuota en el IRPF con fines de fomento o protección de la rehabilitación de viviendas (deducción por inversión en vivienda habitual⁽¹³⁾ y deducción por obras de mejora en la vivienda)⁽¹⁴⁾, puesto que pueden aportar elementos que contribuyan a una mejor comprensión de las deducciones objeto de nuestro trabajo.

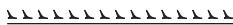
2. LAS DEDUCCIONES EN EL IRPF POR OBRAS DE MEJORA DE EFICIENCIA ENERGÉTICA EN VIVIENDAS

2.1 Pluralidad de deducciones, contenido básico y relaciones de compatibilidad e incompatibilidad entre ellas

Se trata de tres deducciones distintas, como señalaba la propia Exposición de Motivos del RDL 19/2021 que las estableció, y no de una deducción, como se recoge en el encabezamiento de su norma reguladora. En este sentido, cada una de ellas tiene una regulación formalmente autónoma y separada en los apartados 1, 2 y 3 de la norma, respectivamente, con independencia de que puedan tener algunas coincidencias en su contenido y de que en el resto de los apartados de la disposición existan regulaciones comunes, bien de las dos primeras deducciones (apartado 4, párr.1.º), bien de las tres (resto del apartado 4 y apartados 5 y 6).

(13) Se reguló en el artículo 68.1.1.º de la Ley del IRPF, desarrollado por el artículo 55.5 del Reglamento del impuesto. Ambas normas fueron derogadas con efectos desde el 1 de enero de 2013, respectivamente, por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y el RD 960/2013, de 5 de diciembre, si bien se mantiene un régimen transitorio para las anteriores adquisiciones, construcciones o rehabilitaciones de la vivienda habitual (disposición transitoria decimotercera de la Ley del IRPF). En cuanto a la rehabilitación como una de las posibilidades de inversión para aplicar esta deducción, véase BUENO MALUENDA (2009), pp. 320-331; y, DE PABLO VARONA (2012), pp. 195-197.

(14) Regulada en la disposición adicional vigésima novena de la Ley del IRPF, introducida por el RD Ley 6/2010, de 9 de abril y modificada por el RD Ley 5/2011, de 29 de abril, y que se aplicó en los ejercicios 2010, 2011 y 2012 a las cantidades satisfechas por determinadas obras entre el 14 de abril de 2010 y el 31 de diciembre de 2012. Véase DE PABLO VARONA (2012), pp. 253-260, y, ALONSO GONZÁLEZ (2012), pp. 732-736.



D. LA REHABILITACIÓN DE LA VIVIENDA PARA ALQUILER

La identidad propia de cada una de estas deducciones, y su consiguiente deslinde de las otras, viene marcada por determinados aspectos o elementos que configuran su contenido básico, pero que, no obstante, plantean algunas dudas y sugieren determinadas consideraciones críticas.

Dejando a un lado la diferencia en la terminación del ámbito temporal de aplicación de las dos primeras deducciones, de un lado (hasta el 31 de diciembre de 2024), y la tercera deducción, de otro (hasta el 31 de diciembre de 2025), habiéndose iniciado en todas el 6 de octubre de 2021⁽¹⁵⁾, dada la finalidad incentivadora de determinadas conductas que persigue, un primer elemento diferenciador de estas deducciones entre sí viene determinado por la específica mejora de la eficiencia energética de las viviendas protegida, promocionada o incentivada que no es exactamente la misma en todas ellas. Aunque siendo más precisos, debe señalarse que esto es así de forma clara, al menos, en una comparación entre la primera y la segunda de las deducciones, al ser la concreta mejora de la eficiencia energética beneficiada:

- en la primera, «*la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración*» de la vivienda, precisándose que a estos efectos «únicamente se entenderá que se ha reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda cuando se reduzca en al menos un 7 por ciento la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración»; y,
- en la segunda, «*la mejora en el consumo de energía primaria no renovable*» de la vivienda, señalándose que a estos efectos «únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable en la vivienda en la que se hubieran realizado tales obras cuando se reduzca en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, se consiga una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética “A” o “B”, en la misma escala de calificación».

(15) Por poner algunos ejemplos resueltos por la doctrina administrativa, el comienzo de vigencia de estas deducciones el 6 de octubre de 2021 es lo que determinó que se considerara que no eran susceptibles de aplicación en relación con las cantidades satisfechas por contribuyentes: por la sustitución de la caldera de la vivienda por una de condensación con una alta eficiencia energética al haberse efectuado en el mes de abril de 2021 las obras necesarias para su sustitución y el pago de las facturas correspondientes (V3036/2021, de 7 de diciembre); por la instalación de una placa fotovoltaica en la vivienda al haber finalizado las obras en agosto de 2021, pese a que la legalización y puesta en marcha se realizó en diciembre de 2021 (V0843/2022, de 20 de abril); por los pagos realizados con anterioridad al 6 de octubre de 2021 en relación con unas obras de mejora de la eficiencia energética al obtenerse una clase energética «A», pese a que dichas obras terminaron a finales de dicho año y a que se expediera el certificado de eficiencia energética en febrero de 2022, aunque sí se admitiría la deducción en relación con los pagos realizados a partir del mencionado 6 de octubre relativos a aquellas mismas obras (V1097/2022, de 19 de mayo).



Alguna duda plantea respecto a esta cuestión, sin embargo, lo señalado en la tercera de las deducciones. En este sentido, el inicio de su norma específica reguladora (apartado 3) no es coincidente, en su literalidad, con lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pues se mencionan aquí las «*obras de rehabilitación energética*» que se consideran «*aquéllas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética*». Sin embargo, su desarrollo posterior coincide con el contenido de la segunda de las deducciones, al hacerse referencia después a la debida acreditación de «*una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un treinta por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética “A” o “B”, en la misma escala de calificación*».

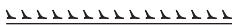
Por este motivo, la especificidad de la tercera deducción, y su diferenciación respecto de la segunda, viene determinado en realidad por el objeto inmobiliario sobre el que recaen las obras de mejora de la eficiencia energética que es el «*edificio en el que se ubica la vivienda*»⁽¹⁶⁾, al referirse esta deducción a las «*viviendas ubicadas en edificios de uso predominantemente residencial en el que se hayan llevado a cabo [...] obras de rehabilitación energética*» (párr. 1.º del apartado 3) o, dicho con más precisión, «*el conjunto del edificio*». Puesto que como dispone expresamente el apartado 4: «*Tampoco tales deducciones [se refiere a las de los apartados 1 y 2] resultarán de aplicación en aquellos casos en los que la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción recogida en el apartado 3 de esta disposición*».

En este sentido, es especialmente clara una contestación a consulta en la que se planteaba la posibilidad de aplicar la deducción del apartado 3 en relación con las obras realizadas por el propietario de una vivienda situada en un bloque de viviendas. Se entendió que dichas obras no se corresponden con actuaciones realizadas en el conjunto del edificio, requisito necesario para la aplicación de esta deducción, sino que se corresponden con actuaciones realizadas a nivel particular en su vivienda, por lo que, en este caso, no resultaría de aplicación la deducción (V0786/2023, de 3 de abril).

Desde esta perspectiva, parece que la tercera deducción estaría pensada, esencialmente, para las obras realizadas en los elementos comunes de edificios divididos en régimen de propiedad horizontal⁽¹⁷⁾. De este modo, la aplicabilidad de la segunda deducción (o, en su caso, de la primera), de un lado, o de la tercera de las deducciones, de otro, dependería del objeto específico sobre el que recaigan las obras de mejora de la eficiencia energética: si

(16) VILLCA POZO (2022), p. 271.

(17) CAÑAL GARCÍA (2022), p. 77.



D. LA REHABILITACIÓN DE LA VIVIENDA PARA ALQUILER

es sobre la vivienda en sí, individual o separadamente considerada, se aplicaría la deducción del apartado 2 (o la del apartado 1, si procediera); mientras que si la obra recayera sobre los elementos comunes de dicho edificio, sería de aplicación la deducción del apartado 3, pues entonces podría decirse que dichas obras se realizan en el conjunto del edificio.

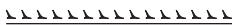
Sin embargo, sin dejar de ser cierto lo anterior, debe ponerse de relieve que la doctrina administrativa ha admitido de forma reiterada y constante la aplicabilidad de la tercera deducción a las viviendas unifamiliares. A falta de una explicación o motivación específica, que no se exterioriza, esto parece deberse a que conforme a una interpretación literal de la norma, se entiende que también en estos casos las obras de rehabilitación energética afectan al «*conjunto del edificio*», aunque sea este un supuesto en el que la ubicación de la vivienda en el edificio a la que se refiere la disposición es ciertamente peculiar: no solo es que se está en presencia de «*viviendas ubicadas en edificios de uso predominantemente residencial en el que se hayan llevado a cabo [...] obras de rehabilitación energética*», sino que, además, dichas viviendas coinciden o se identifican, en realidad, con los edificios mismos.

En este sentido, se pronunció por primera vez la Dirección General de Tributos en un caso en el que se planteaban los requisitos de aplicación de estas deducciones por las obras de instalación de placas fotovoltaicas en una vivienda habitual unifamiliar y se sostuvo que podría resultar de aplicación la deducción prevista en el apartado tercero, aunque sin incorporar argumentación específica alguna al respecto (V1415/2022, de 16 de junio). Después se ha reiterado en numerosas ocasiones este criterio en unos términos esencialmente idénticos, sin aportarse tampoco una especial motivación: V1469/2022, de 22 de junio; V0044/2023, de 16 de enero; V0257/2022, de 14 de febrero; V1057/2023, de 27 de abril; V1150/2023, de 5 de mayo; y, V1501/2023, de 2 de junio.

También la respuesta administrativa es esencialmente la misma en la V1320/2023, de 18 de mayo, aunque aquí, al menos, la posición parece ser más clara. Esto se debe a que lo que planteó el consultante fue de modo específico y directo si la deducción del apartado 3, cumpliendo todos los demás requisitos, resulta aplicable para vivienda unifamiliares o si solamente será aplicable a viviendas situadas en edificios regidos por la Ley de Propiedad Horizontal.

A partir de lo señalado, podrían extraerse las siguientes conclusiones generales acerca de la identificación y deslinde de las tres deducciones, que se ilustran, en algunos casos, con pronunciamientos adicionales de la doctrina administrativa que complementarían los ya mencionados:

- la tercera deducción se aplica cuando las obras de mejora de la eficiencia energética tienen por objeto los elementos comunes de un edificio



dividido en régimen de propiedad horizontal, así como también las viviendas unifamiliares, puesto que en ambos casos dichas obras, así como la mejora de la eficiencia energética producida por ellas, afectan al conjunto del edificio en el que se encuentra la vivienda o viviendas; y, en esta tercera deducción la mejora energética requerida es una reducción del consumo de energía primaria no renovable, de un treinta por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B»;

- la primera y segunda deducción se aplican a las obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas aisladamente consideradas que se ubican en edificios divididos en régimen de propiedad horizontal; en estos casos, según cuál sea la mejora de la eficiencia energética obtenida, serán de aplicación una u otra, sin que sea posible la aplicación de las dos por las mismas obras, al ser entonces incompatibles entre sí; esto es lo que se deduce claramente de lo dispuesto en el apartado 4, párr. 2.º, al establecer que «*(e)n ningún caso, una misma obra realizada en una vivienda dará derecho a las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores*»⁽¹⁸⁾;

- así, la segunda deducción se aplicará si se ha logrado la mejora en el consumo de energía primaria no renovable, lo que puede obtenerse, bien cuando se reduzca en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, bien cuando se consiga una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B»; por su parte, será de aplicación la primera deducción cuando sin conseguirse lo anterior, sí se logra la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración en el sentido de que se haya reducido en al menos un 7 por ciento la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración (V1544/2022, de 27 de junio; V0055/2023, de 17 de enero; V0254/2023, de 14 de febrero);

- al quedar incluidas en el ámbito objetivo específico de la tercera deducción las viviendas unifamiliares, solo podrá aplicarse en relación con ellas, en su caso, dicha deducción, de modo que en ningún caso podrían ser de aplicación las otras dos; por este mismo motivo, debe rechazarse la posibilidad de que en relación con obras sucesivas en una vivienda unifamiliar que introducen cada una de ellas una mejora de la eficiencia energética se aplicara a una primera obra la deducción del apartado 2 y a la segunda obra la deducción del apartado 3 (V2549/2023, de 23 de septiembre; V0832/2024, de 22 de abril);

- sin embargo, al tener el mismo ámbito objetivo específico la primera y la segunda deducción, sí se podrían aplicar las dos si se diera el siguiente

(18) ALONSO ALONSO (2023), p. 1410.



D. LA REHABILITACIÓN DE LA VIVIENDA PARA ALQUILER

caso: si se realizara sobre una vivienda ubicada en un edificio dividido en régimen de propiedad horizontal (la misma o dos distintas, siendo propiedad del mismo contribuyente) una primera obra que logra la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración, acreditada en el certificado correspondiente y en los términos del apartado 1, y una segunda obra que obtiene la mejora en el consumo de energía primaria no renovable, de conformidad igualmente con el certificado expedido después y cumpliendo lo dispuesto en el apartado 2⁽¹⁹⁾.

Debe ponerse de relieve, no obstante, que la inclusión en todo caso de las viviendas unifamiliares en el ámbito objetivo de aplicación de la tercera deducción, según la interpretación administrativa, trae consigo una consecuencia práctica importante, al tiempo que plantearía sus dudas o, al menos, pondría de relieve algunas imprecisiones técnicas de la norma: nos referimos a que en estos casos de viviendas unifamiliares podrían dar derecho a la deducción las obras para la mejora energética que se realicen en las plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos, pues esto es posible en la deducción del apartado 3⁽²⁰⁾.

Esto encuentra su justificación en que la norma excluye estos posibles objetos sobre los que recaigan las obras con derecho a la deducción solo en relación con las deducciones de los apartados 1 y 2 (apartado 4, párr. 1.º), lo que en una interpretación *sensu contrario* solo puede entenderse en el sentido de quedar incluidas en la deducción del apartado 3. Pero si en realidad las dos primeras deducciones solo se aplican, básicamente, a las viviendas ubicadas en edificios, al incluirse siempre las viviendas unifamiliares en la tercera deducción, aquella exclusión normativa expresa carecería en gran medida de contenido alguno en la práctica, salvo en lo relativo a las plazas de garaje y trasteros.

Por otra parte, y en relación con las cantidades satisfechas por estas obras de mejora de la eficiencia energética, en principio y con carácter general, no existe incompatibilidad alguna entre estas deducciones y otros beneficios fiscales diferentes.

De este modo, son totalmente compatibles estas deducciones estatales y las deducciones autonómicas que pudieran ser de aplicación, de cumplirse los requisitos específicos de las mismas, y no se previera de modo expreso su incompatibilidad en la normativa autonómica propia (V1678/2023, de 13 de junio). De igual forma, al no haberse previsto

(19) ALONSO ALONSO (2023), p. 1414.

(20) Refiriéndose al supuesto en el que parece estar pensando la norma principalmente, el de los elementos comunes del edificio en el que se ubican las viviendas, ALONSO ALONSO (2023), p. 1416, admite estas obras.



de modo expreso su incompatibilidad, podrían aplicarse simultáneamente la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética que procediera, la exención por reinversión de la vivienda habitual a través de la rehabilitación de la nueva vivienda adquirida (art. 41.1 del Reglamento del IRPF) y la deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial (art. 68.5 de la Ley del IRPF), de tratarse de uno de estos bienes, si es que efectivamente, y solo en la medida en que se cumplieran todos los requisitos de estos tres beneficios fiscales (V2618/2023, de 27 de septiembre).

Debe hacerse referencia a un último aspecto que marca algunas diferencias existentes entre las dos primeras deducciones y la tercera. Puesto que en relación con las dos primeras deducciones se hace referencia a que las obras de mejora energética que dan derecho a la deducción que son costeadas por el contribuyente pueden recaer sobre *«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»*.

Por tanto, claramente se explicita que estas medidas incentivadoras afectan no solo a la vivienda habitual del contribuyente, sino también a cualquier otra vivienda de su titularidad que estuviera arrendada o en expectativa de alquiler (sin exigirse en este último caso, por cierto, que se trate de la vivienda habitual del arrendatario)⁽²¹⁾. Lo que debe entenderse, como ha confirmado la doctrina administrativa, en relación con cualquier tipo de arrendamiento de vivienda, incluidas las viviendas de uso turístico generadoras de rendimientos de capital inmobiliario (V3070/2023, de 24 de noviembre; V0130/2024, de 15 de febrero)⁽²²⁾. Pero entonces se excluirían otras viviendas que tuviera el contribuyente para su uso, como sería el caso de las segundas residencias⁽²³⁾.

Sin embargo, en relación con la tercera deducción, no se hacen esas precisiones, mencionando únicamente desde una perspectiva subjetiva a los *«contribuyentes propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial»*. Por tanto, sí podrían beneficiarse de este régimen de deducción por las mejoras energéticas en todo tipo de viviendas, por las obras realizadas en los elementos comunes del

(21) CAÑAL GARCÍA (2022), pp. 76-77.

(22) No obstante, la Exposición de Motivos se refería en estos supuestos a la vivienda *«arrendada para su uso como vivienda con arreglo a la legislación sobre arrendamientos urbanos, de modo que su destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario»*.

(23) CAÑAL GARCÍA (2022), pp. 76-77.



edificio en el que se ubican las viviendas o en la vivienda unifamiliar, según la interpretación administrativa a la que hemos hecho referencia con anterioridad: en las viviendas habituales, las viviendas arrendadas o en expectativa de alquiler o en cualquier otra vivienda a disposición de sus titulares, como serían las segundas residencias⁽²⁴⁾.

Solo se excluyen en esta tercera deducción, al igual que se hace en relación con las dos primeras deducciones, las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica (apartado 3, párr. 3.^º y apartado 4, párr. 1.^º).

2.2 Los dos certificados de eficiencia energética como elementos clave de las deducciones

Las tres deducciones tienen como finalidad general incentivar la mejora de la eficiencia energética de las viviendas a través de la realización de determinadas obras, mejora que es identificada o concretada necesariamente a través de la comparación de los certificados de eficiencia energética expedidos antes y después de las obras. En concreto, según dispone el apartado 5, «(a) los efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de estas deducciones serán válidos los certificados expedidos antes del inicio de las obras siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas».

A este respecto debe señalarse que estos certificados de eficiencia energética constituyen el principal mecanismo previsto en la normativa sectorial de carácter general en relación con los incentivos financieros para la mejora de la eficiencia energética en la reforma de edificios (art. 14 del RD 390/2021, de 1 de junio). Estos certificados son, por tanto, elemento clave de las deducciones, como veremos también desde la perspectiva del período impositivo de aplicación de la deducción.

La trascendencia y carácter indispensable de estos certificados de eficiencia energética determina que no se aplicarán estas deducciones, entre otros casos, y según lo señalado en la doctrina administrativa, cuando: no existe el certificado previo (V1060/2022, de 11 de mayo; V0263/2023, de 14 de febrero; V0425/2024, de 14 de marzo); el certificado previo fue expedido más allá de los dos años anteriores al inicio de las obras (V3163/2021, de 21 de diciembre; V1877/2023, de 28 de junio) o posteriormente después de la ejecución de las obras (V1960/2023, de 6 de

(24) ALONSO ALONSO (2023), p. 1416.



julio); no existe el certificado posterior (V0678/2024, de 15 de abril); no existe ninguno de los dos certificados (V1119/2022, de 11 de mayo)⁽²⁵⁾.

Se trata, en consecuencia, de un requisito que es imprescindible o un medio de prueba tasado para justificar la mejora de la eficiencia energética de las viviendas, sin que se admitan otros medios de prueba distintos (V1119/2022, de 19 de mayo). En particular, no se ha admitido, por ejemplo, la información proporcionada por el inversor solar instalado (V3180/2023, de 11 de diciembre)⁽²⁶⁾.

Desde este relevante papel que ocupan los dos certificados, el anterior y el posterior a las obras, debe destacarse que se ha de tratar de unas obras que se realizan en relación con viviendas ya existentes, comparándose la eficiencia energética antes y después de realización de las obras, por medio de los mencionados certificados. Esto conduce a que estas deducciones no se apliquen a las nuevas construcciones de viviendas, puesto que respecto a ellas es imposible realizar la mencionada comparación de certificados (V1311/2022, de 9 de junio; V1264/2023, de 12 de mayo). Y esto es con independencia de que a estas nuevas construcciones sí podrían ser aplicables, en su caso, determinadas ayudas públicas y subvenciones en relación con estas obras.

Tampoco se admitiría la deducción, según la doctrina administrativa, en relación con las obras realizadas en una nave que la convierten en vivienda y producen el efecto de mejora en la eficiencia energética del inmueble porque aquí tampoco se produce una mejora en la eficiencia energética de una vivienda anterior que era inexistente (V1962/2023, de 6 de julio).

(25) No obstante, en un supuesto de realización sucesiva en el tiempo de dos obras distintas de mejora energética de la vivienda en los términos previstos por la normativa (la primera entre 2022 y 2023 y la segunda entre finales del 2023 y el 2024) y que, por tanto, daban derecho a disfrutar de la deducción, si se admite como certificado previo de la segunda obra el certificado posterior de la primera obra, que, a su vez, dispuso de su certificado previo, siempre que se expidiera dentro del plazo de dos años anteriores al inicio de la segunda obra (V2549/2023, de 25 de septiembre).

(26) Este modelo en torno al carácter imprescindible de los certificados de eficiencia energética debe conectarse con las obligaciones de suministro de información que pueden establecerse reglamentariamente a las Comunidades Autónomas respecto de los certificados de eficiencia energética registrados y las resoluciones definitivas de ayuda que hayan sido concedidas por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, junto con la relación de números de referencia catastrales a los que se refieran [letra g) del apartado 3 de la disposición adicional 13 de la LIRPF, introducida por el RDLey 19/2021 y la Ley 10/2022]. Debe resaltarse, en cualquier caso, que no hemos encontrado norma reglamentaria alguna que haya establecido esta obligación de suministro de información, aunque en la página web de la AEAT se hace referencia a un «Modelo 901. Información de las CC. AA. sobre datos consignados en el certificado de eficiencia energética», previéndose accesos a los formularios electrónicos para la presentación de dicho modelo correspondientes a los ejercicios 2021, 2022, 2023 y 2024.



2.3 Imputación temporal: período impositivo de aplicación de las deducciones

Dada la posible conexión con varios años de la realización de las obras, de los pagos efectuados y de la expedición y registro de los certificados de eficiencia energética de las obras terminadas, es importante determinar el período impositivo (o, en su caso, períodos impositivos) en el que la deducción de que se trate debe aplicarse o practicarse. Es decir, lo relativo a la que podría denominarse imputación temporal de la deducción.

En relación con esta cuestión, se establece una regulación independiente respecto a cada una de las tres deducciones, si bien su contenido es semejante en las dos primeras, aunque diferente en la tercera, con independencia de que existe también algún elemento común en las tres.

En este sentido, en las tres deducciones se establece como aspecto determinante de la imputación temporal de la deducción a uno u otro período impositivo el momento de expedición del certificado de eficiencia energética posterior a las obras. Por este motivo, con carácter general la deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida dicho certificado. Se configura así un beneficio fiscal cuyos requisitos o elementos de su presupuesto de hecho han de cumplirse o realizarse en su totalidad (obras, pagos y certificados) antes del momento de su aplicación por el contribuyente en la autoliquidación del impuesto. Por tanto, desde esta perspectiva, no se trata de un beneficio fiscal con presupuesto de hecho complejo, en el que existirían requisitos futuros posteriores al momento de su disfrute que, por consiguiente, sería de carácter provisional⁽²⁷⁾, que es lo que ocurriría si se aplicara la deducción en el período de realización de los pagos o de las obras, sin perjuicio de que la consolidación del beneficio fiscal no se produciría hasta el período de expedición del certificado respecto de las obras terminadas, de ser posterior⁽²⁸⁾.

La aplicación de la deducción será en el período impositivo en el que se expide el certificado en los casos en los que también en dicho período

(27) No obstante, sí tiene este carácter de beneficio fiscal condicionado al cumplimiento de requisitos futuros en el caso de las dos primeras deducciones cuando las obras recaigan sobre viviendas en expectativa de alquiler, al admitirse el arrendamiento hasta el 31 de diciembre de 2025 y, por tanto, en un momento posterior a aquel en el que deba presentarse la autoliquidación aplicando la deducción.

(28) Desde otra perspectiva, debe señalarse que son unas deducciones a aplicar por el contribuyente en la autoliquidación del período impositivo que corresponda, de conformidad con lo previsto por la norma. Esto es así con independencia de que la autoliquidación se presentara en plazo o fuera de plazo. No obstante, una vez presentada la autoliquidación en la que no se aplicó la deducción, podrá aplicarse la misma según las reglas generales de la LGT al tratarse de un caso en que se ha producido un perjuicio a los intereses legítimos del contribuyente: en la actualidad a través de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones (V3186/2023, de 11 de diciembre); y, cuando se apruebe el modelo correspondiente, por medio de la autoliquidación rectificativa correspondiente.



se realizaron las obras y se efectuaron los pagos correspondientes. Pero también será el período de impositivo de expedición del certificado aquel en el que se aplicará la deducción cuando las obras, los pagos o ambos se realizaron en un período impositivo anterior a aquel en el que se expide el certificado. Lo mismo ocurrirá si fue en dos años distintos cuando se efectuaron los pagos, al haberse realizado pagos parciales, siendo el posterior el de la expedición del certificado. En este caso, por consiguiente, habrá que esperar a dicho período impositivo posterior para poder disfrutar de la deducción. Aunque si se expediera el certificado tras la terminación de las obras en un período, y es en el posterior cuando se efectúa alguno de los pagos, dentro del plazo máximo previsto por la norma, habría que aplicar inicialmente la deducción solo tomando en consideración los pagos ya efectuados, debiendo corregirse después la autoliquidación presentada a través de una solicitud de rectificación de autoliquidación⁽²⁹⁾.

Esta es la conclusión a la que debe llegarse, en relación con las dos primeras deducciones, a partir de lo dispuesto en el párr. 3.^º del apartado 2 y del párr. 3.^º del apartado 3⁽³⁰⁾. Y, por lo que se refiere a la tercera deducción, así se deriva de lo establecido en el párr. 4.^º del apartado 3⁽³¹⁾.

No obstante, a partir de lo anterior se aprecia una diferencia importante en relación con las dos primeras deducciones, de un lado, y la tercera deducción, de otro. Puesto que en las dos primeras deducciones solo se permite aplicar la deducción en un único período impositivo, que será aquel en el que se haya expedido el certificado de eficiencia energética posterior a las obras. Ello con independencia de que en la base de esta única deducción puedan tomarse en consideración todos los pagos

(29) ALONSO ALONSO (2023), p. 1413, se refiere a este caso. En la doctrina administrativa, sobre esta problemática de la imputación temporal de la deducción conectada con la expedición del certificado de eficiencia energética: V1843/2022, de 2 de agosto; V2582/2022, de 21 de diciembre; V0219/2023, de 13 de febrero; V0361/2023, de 21 de febrero; V0524/2023, de 6 de marzo; V1271/2023, de 12 de mayo; V1247/2023, de 11 de mayo; V0360/2024, de 12 de marzo.

(30) «La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021 [...] hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2025».

(31) «La deducción se practicará en los períodos impositivos 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021 [...] hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2026».



D. LA REHABILITACIÓN DE LA VIVIENDA PARA ALQUILER

satisfechos respecto a obras realizadas desde el 6 de octubre de 2021 para mejorar la eficiencia energética de las viviendas, pero teniendo como límite máximo de la base de deducción única que se aplica en ese período y, por tanto, de carácter anual, el importe de 5.000 euros (primera deducción) o de 7.500 euros (segunda deducción).

Por el contrario, en la tercera deducción, si bien igualmente hay que esperar al período de expedición del certificado de eficiencia energética posterior a las obras para poder aplicar la deducción, existiendo de igual modo un límite máximo anual de base de deducción en ese período (5.000 euros), es posible aún aplicar nuevamente la deducción en períodos posteriores. A ello nos lleva la previsión del último párrafo del apartado 3, que no tiene paralelo alguno en los dos primeros apartados, al disponer:

«Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros»⁽³²⁾.

2.4 Ámbito subjetivo: personas que pueden aplicar las deducciones

Estas deducciones pueden aplicarse por los contribuyentes del IRPF que sean titulares de las viviendas y que realicen el pago de las cantidades por las obras que producen la mejora energética de dichas viviendas. Se exige, por tanto, un doble requisito en los sujetos beneficiados o incentivados, que, además de ser contribuyentes del IRPF y, por tanto, personas físicas residentes en España, perceptores de renta en cuantía suficiente para generar cuota íntegra estatal, que pueda ser minorada por la deducción, han de tener la titularidad en propiedad de las viviendas, ubicadas en un edificio en régimen de propiedad horizontal, o no, al tratarse de una vivienda unifamiliar, y deben realizar los pagos correspondientes a las obras realizadas.

En este sentido, el primer requisito subjetivo señalado de que se trate de los titulares en propiedad de las viviendas (no siendo suficiente, por tanto, ser nudo propietario, usufructuario o arrendatario⁽³³⁾, a diferencia de lo que ocurre en algunas subvenciones y ayudas en relación con estas

(32) Por tanto, en las dos primeras deducciones no es posible trasladar a períodos posteriores posibles excesos sobre la base máxima deducción, como sí ocurre en la tercera (V1686/2023, de 13 de junio).

(33) ALONSO ALONSO (2023), pp. 1409, 1411 y 1416.



mismas obras de mejora de la eficiencia energética, que se extienden también a algunos de estos otros sujetos) se deduce de lo previsto expresamente en la regulación: en los apartados 1 y 2 respecto de las dos primeras deducciones, al hacer referencia a «*las obras [...] de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad [...]*»; y, en el apartado 3 respecto a la tercera de las deducciones, cuando menciona a los «*contribuyentes propietarios de las viviendas ubicados en edificios de uso predominantemente residencial [...]*».

Y, el segundo de los requisitos de que dichos sujetos sean los que realicen los pagos a los terceros correspondientes por las obras realizadas, se desprende de la mención en los tres apartados de las «*cantidades satisfechas*». Es cierto que no se señala o precisa expresamente que estas cantidades sean satisfechas «por ellos mismos». Sin embargo, esto ha de entenderse como consecuencia lógica coherente con una deducción por inversión, gasto o aplicación de renta, de modo que tenga por destinatario solo a quien ha soportado o costeado efectivamente dicha inversión, gasto o aplicación de renta.

A partir de la exigencia de este doble requisito que debe concurrir en el mismo sujeto, puede concluirse fácilmente que si una o varias personas realizan los pagos, pero dichos pagadores, sin embargo, no son titulares de la vivienda, no podrán disfrutar de la deducción. Esto ocurre, por ejemplo, en los siguientes supuestos:

- dos viviendas unifamiliares adosadas que son propiedad del padre y suegro en una familia y en el que viven las hijas y los yernos cuando son estos últimos los que abonan las cantidades correspondientes a las obras de mejora de la eficiencia energética (V2505/2023, de 18 de septiembre);

- una vivienda unifamiliar de un matrimonio en el régimen de ganancias en el que ambos realizan el pago de cantidades por obras de mejora de la eficiencia energética, pero que al ser privativa de uno de los cónyuges, solo da derecho a la deducción por los pagos efectuados por este último, no pudiendo el otro cónyuge no propietario, por tanto, aplicar la deducción (V0472/2023, de 1 de marzo; V2412/2023, de 7 de septiembre); y,

- una vivienda unifamiliar propiedad de los padres en el que es uno de sus hijos el que ha efectuado los pagos por las obras de mejora de la eficiencia energética, pese a que resida en dicha vivienda durante los últimos 16 años (V0664/2024, de 15 de abril).

Por otra parte, debe aclararse la situación muy frecuente de que sean varios los cotitulares proindiviso de la vivienda, siendo también dichos cotitulares (todos o algunos de ellos) los que efectúan los pagos correspondientes a las obras de mejora energética realizadas en la vivienda.



D. LA REHABILITACIÓN DE LA VIVIENDA PARA ALQUILER

Para estos casos, el régimen de aplicación de estas deducciones puede sintetizarse en las siguientes ideas:

- si todos son cotitulares de la vivienda y todos ellos realizan los pagos correspondientes a las obras de mejora de la eficiencia energética de la vivienda, la deducción correspondiente podrá aplicarse también por todos los cotitulares pagadores;
- aunque se trate de varios cotitulares de la vivienda, solo los cotitulares que, además, efectúen los pagos, podrán aplicar la deducción; por tanto si son varias las personas cotitulares de la vivienda, pero solo una de ellas realiza los pagos por las obras de mejora de la eficiencia energética, será únicamente la persona pagadora y no la otra u otras cotitulares, la que podrá aplicar la deducción por la totalidad de los pagos realizados; debe tenerse en cuenta, además, que esto será así con los límites máximos de base de deducción previstos en la norma, sin necesidad de hacer prorrateo alguno (V3085/2023, de 24 de noviembre);
- la prueba de los pagos realizados, en su existencia y cuantía, así como también la relativa a quien sea el que ha efectuado dichos pagos, se regirá por las reglas generales de prueba de los artículos 105 y ss de la LGT; en este sentido, no son necesariamente decisivas y determinantes circunstancias como la persona o personas destinatarias de la factura o la persona o personas que aparecen como titulares en la cuenta bancaria utilizada para el pago, al poder utilizarse cualquier medio de prueba admitido en Derecho que desvirtúen, en su caso, el sentido marcado por lo anterior (V1189/2023, de 9 de mayo; V1097/2022, de 19 de mayo; V1676/2023, de 13 de junio; V1734/2023, de 15 de junio; V2793/2023, de 16 de octubre; V3085/2023, de 24 de noviembre; V3239/2023, de 13 de diciembre; V0037/2024, de 13 de febrero; V0558/2024, de 9 de abril; V0662/2024, de 15 de abril);
- en el caso habitual de cónyuges, que pueden tributar en régimen de tributación individual o de tributación conjunta, tratándose de viviendas de cotitularidad proindiviso, con independencia de cuál fuera el régimen económico-matrimonial (lo normal es que sea de gananciales, pero podría darse también en el de separación de bienes, de tratarse de una vivienda de titularidad común), los resultados prácticos de los límites máximos de deducción serán distintos según la modalidad de tributación (V0254/2023, de 14 de febrero; V0427/2023, de 14 de marzo; V1057/2023, de 27 de abril; V1150/2023, de 5 de mayo; V1347/2023, de 22 de mayo; V1368/2023, de 22 de mayo; V0558/2024, de 9 de abril)⁽³⁴⁾;
- en tributación individual, al presentarse dos autoliquidaciones distintas, una por cada cónyuge, cada uno de estos cónyuges podrá aplicar la

(34) Véase también ALONSO ALONSO (2023), pp. 1409 y 1412.



deducción por las cantidades que puedan considerarse pagadas por él con los límites máximos de base de deducción aplicables sin necesidad de hacer prorrato alguno; de este modo, si se tratara de la primera deducción, por ejemplo, cada uno de ellos tendría el límite máximo de base de deducción de 5.000 euros, de forma que podrían aprovechar entre ambos una base total de deducción de 10.000, siempre que se hubieran satisfecho efectivamente esos 10.000 euros en total, 5.000 cada uno de los cónyuges; y, si la que se aplicara fuera la tercera deducción, el límite máximo de la base de deducción, el anual de 5.000 euros y el acumulado de 15.000 euros, se aplicaría igualmente en relación con cada uno de los cónyuges, de modo que podría ser beneficiado un total de 30.000 euros, de haberse realizado efectivamente una inversión total por ambos cónyuges de ese importe, habiendo realizado cada uno de ellos la mitad; aquí existe una diferencia relevante del sistema establecido en relación con la deducción por obras de mejora en la vivienda creada en el año 2010, pues en ella el límite de base acumulada de deducción se preveía para cada vivienda⁽³⁵⁾;

- en tributación conjunta, al regir aquí la norma general del artículo 84.2 de la Ley del IRPF conforme a la que «*los importes y límites establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar*», se aplicará una única deducción en la autoliquidación en relación con las cantidades satisfechas en total con los mismos límites máximos de la base de deducción previstos por la norma; así, por ejemplo, si se tratara de la primera deducción, en relación con todas las cantidades satisfechas se tendría el límite máximo de base de deducción de 5.000 euros, sin multiplicar por dos al tratarse de dos contribuyentes del impuesto; lo mismo ocurriría si fuera la tercera deducción la aplicable, de modo que se aplicarían sin más los límites máximos de base de deducción generales, el anual de 5.000 euros, y el acumulado de 15.000 euros, sin posibilidad alguna de multiplicación por dos;

- en otros supuestos de cotitularidad proindiviso distinto al de los cónyuges (sería el caso, por ejemplo, de una pareja de hecho), al tributarse necesariamente en tributación individual, se aplicará lo señalado respecto a los cónyuges con anterioridad en caso de tributación individual (V1502/2023, de 2 de junio)⁽³⁶⁾.

(35) A este respecto establece la disposición adicional vigésima novena de la Ley del IRPF: «*En ningún caso, la base acumulada de la deducción correspondiente a los períodos impositivos en que ésta sea de aplicación podrá exceder de 20.000 euros por vivienda. Cuando concurren varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el citado límite de 20.000 euros se distribuirá entre los copropietarios en función de su respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble*».

(36) El apartado 4, párr. 6.^º recoge otro supuesto peculiar: «*Tratándose de obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios la cuantía susceptible de formar la base de la*



D. LA REHABILITACIÓN DE LA VIVIENDA PARA ALQUILER

Finalmente, debe llamarse la atención en que estas deducciones pueden aplicarse por cualquier contribuyente del IRPF, con independencia de la cuantía de su renta, aunque bajo la condición ya señalada de haber generado una cuota íntegra estatal susceptible de minoración. En este sentido, se ha seguido un criterio distinto al que se empleó en la deducción por obras de mejora en la vivienda creada en el año 2010, puesto que quedaba limitada a los contribuyentes cuya base imponible fuera inferior a una determinada cantidad (53.007,20 euros inicialmente, lo que se incrementó después con la reforma de 2011 a 71.007,20 euros anuales)⁽³⁷⁾.

2.5 Cuantificación del importe de las deducciones: porcentajes y bases de deducción

Estos tres incentivos fiscales a la mejora de la eficiencia energética, de las viviendas ubicadas en edificios, de los elementos comunes de dichos edificios y de las viviendas unifamiliares, se configuran técnicamente como deducciones sobre la cuota íntegra estatal, cuyo importe se resta del resultado de minorar dicha cuota íntegra estatal, en su caso, con el importe de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, de las deducciones en actividades económicas, de las deducciones por donativos y otras aportaciones, de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y de la deducción por actuaciones para la protección y difusión del patrimonio histórico español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados patrimonio mundial (estas son las deducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 68 de la Ley).

Por tanto, y como ocurre con todos los gastos fiscales instrumentados técnicamente a través de deducciones tributarias, a diferencia de los operados por medio de subvenciones o ayudas, es necesario que el sujeto beneficiado tenga renta suficiente para generar cuota tributaria estatal que pueda ser minorada por el importe de la deducción correspondiente. De modo que si el importe de la deducción generada en un período impositivo fuera superior a la cuantía de la cuota íntegra estatal, no podría aprovecharse la deducción, ni siquiera trasladando la misma a períodos impositivos posteriores (V1766/2023, de 19 de junio).

Y como suele ser habitual en las deducciones de la cuota, estas deducciones por la mejora de la eficiencia energética son de cuantía variable, y

deducción de cada contribuyente a que se refiere el apartado 3 anterior vendrá determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios, a las que se refiere el párrafo anterior, el coeficiente de participación que tuviese en la misma».

Acerca del modo de probar los pagos realizados en estos supuestos, ALONSO ALONSO (2023), p. 1418.

(37) VILLCA POZO (2022), p. 271.



no de cuantía fija, al ser su importe el resultado de aplicar en cada caso particular un porcentaje de deducción a una base de deducción, en los términos previstos por su normativa reguladora.

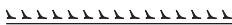
Por lo que se refiere al porcentaje de deducción, debe señalarse que no es igual en las tres deducciones, puesto que es, respectivamente, el 20 por ciento, el 40 por ciento y el 60 por ciento. Con independencia de la relevancia que tienen para determinar el alcance de la desgravación fiscal las bases máximas de deducción, a lo que se hará referencia después, esto pone de relieve el mayor tratamiento favorable que se da a la mejora energética de los edificios en los que se ubican las viviendas (apartado 3), también a las viviendas unifamiliares, según la interpretación administrativa asentada, y dentro de las viviendas ubicadas en edificios, a la mejora energética en forma de mejora en el consumo de energía primaria no renovable (apartado 2) respecto a la mejora energética consistente en la reducción de demanda de calefacción y refrigeración (apartado 1). Por otra parte, una comparación entre estos porcentajes de deducción y los que se previeron respecto a la deducción por obras de mejora en la vivienda creada en el año 2010 (10 por ciento inicialmente, 20 por ciento tras la reforma del año 2011), revela también el decidido impulso a la mejora energética de las viviendas y los edificios que se ha dado en fechas recientes con estas deducciones.

En cuanto a la base de deducción, deben ser examinados distintos aspectos, que en su mayoría se encuentran en las normas comunes a las tres deducciones contenidas en el apartado 4.

En primer lugar, debe señalarse que la base de estas deducciones está constituida por las cantidades satisfechas a las personas o entidades que realicen las obras que producen las mejoras energéticas incentivadas, así como a las personas o entidades que expidan los certificados de eficiencia energética acreditativos de la mejora conseguida (apartado 4, párr. 3.º). Con esta previsión normativa, que es semejante a la que se recogía en la deducción por obras de mejora de la vivienda creada en el año 2010⁽³⁸⁾, el beneficio fiscal queda limitado a los casos en los que las prestaciones de servicios correspondientes a las obras y a la expedición de certificados, se realizan por un sujeto distinto al contribuyente (el contribuyente no se beneficiaría de estas deducciones cuando dichas prestaciones de servicios se realizaran por él mismo, tampoco cuando se dedicara habitualmente a estas actividades económicas) y se llevan a cabo de forma onerosa, no gratuita, mediante contraprestación dineraria, no en especie.

En segundo lugar, la norma exige también, para poder incluir las cantidades satisfechas en la base de las deducciones, unos determinados medios de pago. Puesto que la base de estas deducciones estará constituida

(38) DE PABLO VARONA (2012), p. 258.



D. LA REHABILITACIÓN DE LA VIVIENDA PARA ALQUILER

por las cantidades satisfechas mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito. Y se precisa también de modo expreso, por si hubiera alguna duda al respecto, que en ningún caso darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal (apartado 4, párr. 3.º). Salvo esta última precisión, se trata de algo que ya previó exactamente en los mismos términos la norma reguladora de la deducción por obras de mejora de la vivienda creada en el año 2010, lo que responde en ambos casos a la misma finalidad de prevención del fraude fiscal y laboral⁽³⁹⁾.

En tercer lugar, debe llamarse la atención en que no se recoge previsión alguna acerca de los eventuales supuestos en los que las obras de mejora energética hubieran sido satisfechos a los terceros realizadores de las obras o expedidores de los certificados de eficiencia energética recurriendo a financiación ajena. Este silencio debe entenderse, en nuestra opinión, en el sentido de que lo relevante y lo único que sería incluido en la base de deducción son las cantidades satisfechas a estos terceros, siendo indiferente que hayan sido cubiertas acudiendo a financiación ajena o mediante el uso de recursos propios. La falta de previsión expresa alguna a este respecto debe interpretarse también en el sentido de entender que si se hubiera recurrido a financiación ajena, no se podrían incluir en la base de la deducción los intereses y demás gastos de financiación de la mejora⁽⁴⁰⁾, con independencia de que estos últimos pudieran ser considerados como gastos deducibles de los rendimientos de capital inmobiliario derivados del arrendamiento.

En cuarto lugar, la norma también precisa el tipo de gastos, inversiones o actividades, en relación con las cuales las cantidades satisfechas podrían integrarse en la base de deducción. Así, se dispone que a estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética. Se precisa también, no obstante, que en todo caso, no se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil, al entenderse que van en la línea contraria a las medidas de eficiencia energética que quieren incentivarse a través de estas deducciones.

(39) DE PABLO VARONA (2012), p. 258.

(40) ALONSO ALONSO (2023), pp. 1409 y 1412.



Por otra parte, en quinto lugar, se establece el mandato de que de las cantidades satisfechas a los terceros que realizan las obras o que expediten los certificados se deben descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas. Lo que se busca con ello es evitar un doble o triple beneficio: el beneficio directo recibido a través de percepción de determinadas cantidades en concepto de ayudas públicas o subvenciones, que, además, pueden estar exentas de tributación (segundo beneficio); y, el nuevo beneficio derivado de la desgravación fiscal por estas deducciones, en relación con aquellas cantidades que habían sido recibidas del ente público correspondiente y que podrían estar exentas de tributación.

A este respecto, debe mencionarse el modo de operar este obligado descuento en la base de la deducción de las cuantías subvencionadas a través de programas de ayudas públicas en aquellos casos en los que en el momento de presentar la autoliquidación la correspondiente ayuda o subvención aún no hubiera sido concedida, pero sí se hubiera solicitado estándose a la espera de la resolución. Lo que tendrá que hacer el contribuyente en estos casos ha sido puesto de relieve por la doctrina administrativa de manera clara: deberá aplicar la deducción en su autoliquidación incluyendo las cantidades de subvención o ayuda pendientes de concesión, pues entonces no se permite descontar las mismas de la base de la deducción; y, cuando con posterioridad se concedieran, debería regularizar la pérdida parcial del beneficio fiscal a través del régimen general previsto en la normativa del IRPF (art. 59 del Reglamento) de incluir el importe deducido improcedentemente en la autoliquidación del ejercicio de la resolución definitiva de concesión (V2638/2022, de 27 de diciembre; V0044/2023, de 16 de enero; V0642/2023, de 17 de marzo; V0829/2023, de 10 de abril; V1057/2023, de 27 de abril; V1190/2023, de 9 de mayo; V1368/2023, de 22 de mayo; V0037/2024, de 13 de febrero; V0828/2024, de 22 de abril).

Finalmente, debe hacerse una mención a la relevante cuestión de las bases máximas de deducción (también llamados a veces límites o topes máximos de deducción), cuya finalidad es establecer unos límites a la pérdida de recaudación tributaria generada por estas desgravaciones fiscales, bien en un determinado período impositivo único a través de una base máxima anual de la deducción, bien en el conjunto de varios períodos impositivos por medio de una base acumulada máxima de la deducción.

Y a este respecto debe señalarse que en la regulación de estas tres deducciones se ha seguido el modelo de bases máximas de deducción de cuantía fija, y no de cuantía variable en función de determinados parámetros como la base imponible del contribuyente que era lo que establecía la



D. LA REHABILITACIÓN DE LA VIVIENDA PARA ALQUILER

deducción por obras de mejora en la vivienda creada en el año 2010⁽⁴¹⁾. Aunque siendo en todo caso importes fijos de base máxima de deducción, no son iguales en todas ellas y en algún caso se combinan bases máximas de deducción, tanto de carácter anual como acumuladas.

En concreto, en relación con las dos primeras deducciones se establece únicamente una base máxima anual que es de 5.000 euros en la primera y de 7.500 euros en la segunda, lo que confirma la idea ya reflejada en los porcentajes de deducción de dar un mayor tratamiento fiscal favorable, dentro del ámbito de las viviendas ubicadas en edificios, a la mejora energética en forma de mejora en el consumo de energía primaria no renovable (apartado 2) respecto a la mejora energética consistente en la reducción de demanda de calefacción y refrigeración (apartado 1). Teniendo en cuenta los porcentajes de deducción establecidos para cada una de ellas, 20 por ciento y 40 por ciento, los importes máximos de ahorro fiscal por la deducción son de 1.000 y 3.000 euros, respectivamente⁽⁴²⁾.

Por su parte, en la tercera deducción se establece una base máxima anual de deducción, que es de 5.000 euros, pero que puede reiterarse en varios períodos impositivos hasta un límite de base acumulada de deducción de 15.000 euros. Con lo que, por tanto, también desde la óptica de las bases máximas de deducción se aprecia el tratamiento fiscal especialmente ventajoso que se da a la mejora energética de los edificios en los que se ubican las viviendas (apartado 3), también a las viviendas unifamiliares, según la interpretación administrativa asentada. A partir del porcentaje de deducción aplicable aquí, los importes máximos de ahorro fiscal por la deducción, por año y en total, son 3.000 y 9.000 euros, respectivamente⁽⁴³⁾.

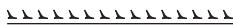
Debe tenerse en cuenta que estos límites de bases máximas de deducción, anual o acumulada, deben entenderse en relación con cada tipo de deducción, contribuyente y período temporal de vigencia de estas deducciones. Y, en concreto, dadas las dudas que se han podido suscitar al respecto, los límites de las bases máximas de deducción no deben entenderse como un límite aplicable a cada una de las obras que realice el contribuyente.

De este modo, por ejemplo, si un contribuyente ha realizado en el año 2022 en su vivienda unifamiliar unas determinadas obras de mejora de la eficiencia energética obteniendo una calificación energética B y se ha aplicado deducciones en 2022, 2023 y 2024 por una base de deducción anual de 5.000, 5.000 y 1.879 euros, si bien se admite aplicar de nuevo la deducción en relación con otras obras de rehabilitación con las

(41) DE PABLO VARONA (2012), p. 259.

(42) ALONSO ALONSO (2023), p. 1415, refiriéndose a los importes de deducción efectiva.

(43) ALONSO ALONSO (2023), p. 1415, refiriéndose a los importes de deducción efectiva.



que se obtenga una calificación energética A, solo será en 2024 y por el importe que le reste desde los 1.879 euros procedentes de la obra anterior hasta los 5.000 euros, al llegarse ya de este modo a la base acumulada máxima de 15.000 euros (V0257/2023, de 14 de febrero) ⁽⁴⁴⁾.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO ALONSO, R., *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2). Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2023.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Fiscalidad, bioconstrucción y extrafiscalidad de la vivienda en España*, en Varona Alabern, J. E. (Coord.), *La fiscalidad de la vivienda en España*, Civitas, Madrid, 2012, pp. 729-748.
- BUENO MALUENDA, C., *La vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, La Ley, Madrid, 2009.
- «Fiscalidad de la rehabilitación y la regeneración urbana: el ejemplo de las SOCIMI», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 15 (Extra), 2013, pp. 165-204.
- «Repensar la política fiscal sobre la rehabilitación de viviendas: propuesta de régimen fiscal para iniciativas 'cohousing'», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, núm. 31, 2017, pp. 197-226.
- CAÑAL GARCÍA, F., «Beneficios fiscales para la transición energética en la imposición local», *Tributos Locales*, núm. 159, 2022, pp. 73-89.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., «La vivienda en los tributos locales», en Varona Alabern, J. E. (Coord.), *La fiscalidad de la vivienda en España*, Civitas, Madrid, 2012, pp. 705-728.
- HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- PABLO VARONA, C. de, «La fiscalidad de la vivienda en el IRPF», en Varona Alabern, J. E. (Coord.), *La fiscalidad de la vivienda en España*, Civitas, Madrid, 2012, pp. 149-411.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El concepto de Obras de rehabilitación de edificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido: su ampliación por obra del Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 4, 2010, pp. 33-38.
- RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., «La vivienda en el Impuesto sobre el Valor Añadido», en Varona Alabern, J. E. (Coord.), *La fiscalidad de la vivienda en España*, Civitas, Madrid, 2012, pp. 626-704.
- VILLCA POZO, M., «Medidas fiscales para la rehabilitación energética edificatoria», *Documentos de Trabajo del IEF*, núm. 8, 2022, pp. 264-273.

(44) En esta misma línea, pueden mencionarse la V3239/2023, de 13 de diciembre, la V3269/2023, de 19 de diciembre y la V0724/2024, de 16 de abril. También pueden consultarse otras: V0794/2023, de 3 de abril; V1734/2023, de 15 de junio.

