

IMPULSO FISCAL PARA FOMENTAR LA CONSTRUCCIÓN SOSTENIBLE¹

Eva M.^a Gil Cruz

Universidad Pontificia Comillas –ICADE– (España)

Title

Fiscal impulse to promote sustainable construction

Resumen

Con el fin de alcanzar los objetivos de sostenibilidad y ahorro energético en el sector inmobiliario, es decisivo mejorar, tanto la accesibilidad a la financiación, como el empleo generalizado de medidas fiscales, más eficaces y beneficiosas, para los contribuyentes. A lo largo del presente trabajo, se tratan los principales, que no únicos, beneficios tributarios para el ahorro energético en el sector de la construcción, a la vez que se proponen posibles mejoras para impulsar desde la esfera fiscal una transformación urbanística más sostenible.

Palabras clave

Incentivos fiscales, ahorro energético, sostenibilidad, impacto medioambiental

Abstract

In order to achieve the objectives of sustainability and energy savings in the real estate sector, it is imperative to improve both the accessibility of financing and the general applicability of more effective and beneficial tax measures for taxpayers. Throughout this paper, the main, but not the only, tax benefits for energy savings in the building sector are discussed, while possible improvements are proposed to promote a more sustainable urban transformation from the fiscal sphere.

¹ El presente trabajo se inserta en el proyecto de investigación PID 2019-105959RB-I00 que está llevando a cabo el Departamento de Derecho financiero y tributario de la Universidad Complutense de Madrid, y que tiene por título «Audit-S, Trascendencia jurídico-financiera de las auditorías de sostenibilidad mediante la gestión inteligente de datos» bajo la dirección de la Prof. Dra. D.^a Amparo Grau Ruiz como investigadora principal.

Keywords

Tax incentives, energy savings, sustainability, environmental impact

Fecha de recepción: 4-01-2022 /Fecha de aceptación: 7-02-2022 /Fecha de revisión: 11-02-2022

Cómo referenciar: Gil Cruz, E.M. (2022). Impulso fiscal para fomentar la construcción sostenible. *Revista Técnica Tributaria* (137), 21-44

SUMARIO

1. Introducción
2. Incentivos fiscales en el IRPF y en el IVA por obras de mejora y rehabilitación energética
 - 2.1. Deducción en el IRPF por obras de mejora energética en viviendas y en inmuebles residenciales
 - 2.2. Rehabilitación energética de edificaciones, o partes de las mismas, destinadas principalmente a viviendas en el IVA
3. Incentivos fiscales de la SOCIMIs y entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. La importancia de la sostenibilidad en el valor de sus activos
4. Inversiones en actividades de I+D+i para la racionalización energética de la construcción
5. Utilización de energías renovables: su repercusión en el IBI y en el ICIO
6. Conclusiones
7. Bibliografía

1. Introducción

El artículo 2 bis de la Directiva 2010/31/UE de 19 de mayo de 2010 relativa a la eficiencia energética de los edificios, modificada por Directiva (UE) 2018/844, establece que cada Estado miembro elaborará 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.

Para ello, se debe tener en cuenta las condiciones climáticas y las particularidades locales, así como, el entorno ambiental interior y la rentabilidad en términos de coste– eficacia. Dichas medidas no deberían afectar a otros requisitos aplicables a los edificios, tales como la accesibilidad, la seguridad y el uso previsto del edificio.²

En cumplimiento de este mandato, España ha desarrollado la Actualización 2020 de la Estrategia a largo plazo para la Rehabilitación Energética en el Sector de la Edificación (ERESEE 2020).

Su principal propósito consiste en lograr alcanzar los objetivos fijados por la UE para renovar el parque inmobiliario, haciendo prevalecer la eficiencia energética, aplicando el principio «primero, la eficiencia energética» y trabajando en el despliegue de las energías renovables.

El consumo energético en los edificios se puede mitigar empleando una edificación sostenible, recurriendo a instalaciones con eficiencia energética, a la vez que asegurando buenos hábitos de los usuarios, que son los consumidores de energía.

Los medios para alcanzar tales fines se sustentan, principalmente, en la sostenibilidad medioambiental y en la economía circular. De entre ellos, destaca el componente centrado en el sector inmobiliario, en donde se busca impulsar las actuaciones de rehabilitación y mejora de los inmuebles urbanos y rústicos para lograr la máxima eficiencia energética.

En nuestro país, cerca del 45 % de los edificios es anterior a 1980, tratándose de un porcentaje que se eleva hasta el 50 % en el caso de los edificios de uso residencial y una cifra de 9,7 millones de viviendas. Lo que pone de manifiesto, la necesidad ineludible de mejorar su accesibilidad, conservación y utilización para ser realmente sostenibles.³

2 Considerando 8 de la Directiva 2010/31/UE, de 19 de mayo. Eficiencia Energética de los edificios
3 «A su vez, se estima que alrededor de 1 millón de viviendas están en estado deficiente, malo o ruinoso. Asimismo, si se analiza la calidad de los edificios existentes a partir de las calificaciones energéticas, se observa que más del 81,0 % de los edificios existentes se sitúan en las letras E, F o G, en términos de emisiones, aumentando dicho porcentaje hasta el 84,5 % de los edificios, en el caso del consumo energético, lo que pone de manifiesto el importante potencial de la rehabilitación energética», según recoge la Exposición de Motivos del Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre

Sin embargo, la necesidad de inversión inmobiliaria no puede venir solamente de las arcas públicas, sino que es fundamental que el sector privado se convierta en motor de regeneración sostenible poniendo en el mercado más oferta inmobiliaria de calidad tanto en el mercado libre como en el de la vivienda social. Objetivo que debe verse incentivado, entre otros mecanismos, por la colaboración público-privada como por reducir su presión fiscal⁴

En términos generales, en el sector inmobiliario, para cumplir con los compromisos europeos, entre las distintas medidas propuestas, cobra especial relevancia, la actividad de rehabilitación cuya intención es reducir el consumo de energía y de las emisiones, para lo cual, es fundamental la descarbonización de la calefacción y la refrigeración mediante actuaciones que reduzcan su demanda y mejoren el rendimiento energético de estas instalaciones.

Tales retos precisan de instrumentos que mejoren, por un lado, la facilidad a la financiación, de forma que sea más equilibrada y por otro, la adaptación de medidas fiscales favorables por obras de mejora de eficiencia energética y de rehabilitación tanto en las viviendas como en los inmuebles residenciales. Incentivos que han encontrado su principal aplicación práctica en el IRPF y en el IVA, y que serán tratados en la primera parte del trabajo.

Las entidades dedicadas a las adquisición y promoción, también juegan un papel fundamental en este proceso de transformación del sector inmobiliario, como tendremos ocasión de exponer, a través, de las SOCIMIs y las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, las cuales cuentan, además, con un régimen especial de tributación en el IS y bonificaciones en el ITPyAJD.

Desde 2013 los edificios se someten a comprobación de su sostenibilidad mediante la obligatoriedad del certificado de eficiencia energética en la mayoría de operaciones de compraventa y arrendamiento de edificios. Las entidades inmobiliarias, al tener que poner el foco de atención en alcanzar mejores niveles de sostenibilidad, es preciso conocer la repercusión que ello va a tener en el valor de sus activos inmobiliarios, pues la inacción podría tener un coste importante en sus resultados financieros.⁵

Por tal razón, parecería sensato que aquellas sociedades más comprometidas con los objetivos de sostenibilidad de sus inmuebles se vieran favorecidas por una reducción de su carga fiscal en relación con la ya existente.

Asimismo, analizaremos la posibilidad de incentivar las actividades de I+D+i, mediante la adopción de medidas fiscales complementarias y más beneficiosas a las actuales. En este sentido, se conseguiría dar impulso a los proyectos de I+D+i

4 Se calcula que, en los próximos cinco años, la inversión en eficiencia tendrá que duplicar su tasa de crecimiento a más del 3% anual, y tendrá que extenderse más allá de la inversión pública directa, a los inversores privados. BPIE (2021): *Global Status Report for buildings and construction. Towards a zero-emissions, efficient and resilient buildings and construction sector*, <https://globalabc.org/>, octubre 2021, pág. 24

5 Así lo han constatado entre otros, los estudios: Foundations of ESG investing, how ESG affect equity valuation, risk and performance» (MSCI 2017), «El valor de la gobernanza: incrementando el retorno a través de la gestión *extra* financiera» (Forética 2018), «EGS matters – US. 10 reasons you should care about ESG» (Bank of America Merrill Lynch 2019), según pone de manifiesto Jones Lang LaSalle IP, Inc (2021): *Informe España, 2021. SOCIMIs. Un futuro sostenible* <https://www.bolsasymercados.es,> 7/7/2021, pág. 118

que supusieran un avance de eficiencia energética tanto en los materiales, como en los procesos de construcción, mejorando, así, la calidad energética inmobiliaria.⁶

Finalmente, nuestra atención se centrará a nivel de los tributos locales, en donde los beneficios fiscales, en materia de sostenibilidad del parque de edificios, están dirigidos, en especial, a fomentar las energías renovables en los sectores en los que su implementación no tiene carácter obligatorio, así como a incorporar sistemas para el aprovechamiento térmico.

2. Incentivos fiscales en el IRPF y en el IVA por obras de mejora y rehabilitación energética

2.1. Deducción en el IRPF por obras de mejora energética en viviendas y en inmuebles residenciales

España se caracteriza por tener un conjunto de viviendas de una antigüedad considerable.

De hecho, más de la mitad de los edificios es anterior a 1980,⁷ fecha, en la que todavía no había entrado en vigor la regulación sobre las condiciones térmicas de los inmuebles, lo que pone de manifiesto, la necesidad e importancia, de llevarse a cabo una rehabilitación energética para su mejora, y conseguir en unos años situarnos, equitativamente, con el resto de países miembros de la UE. El objetivo es, pues, incrementar las rehabilitaciones de las viviendas y demás inmuebles transformándolas en económicamente rentables y cumplir con la meta europea de la neutralidad climática en 2050⁸

Entre la protección a las actuaciones en materia de rehabilitación de viviendas⁹ se encuentran aquellas actuaciones aisladas de rehabilitación de edificios y viviendas que tengan por objeto:

- Mejorar las condiciones de accesibilidad, suprimiendo barreras de todo tipo,
- Adecuar el edificio o la vivienda a las necesidades específicas de personas con discapacidad y personas mayores de 65 años,
- Reducir el consumo energético mediante una disminución de la demanda energética, a través de mejoras en la envolvente del edificio, aumentando el rendimiento de las instalaciones térmicas, o garantizar, en el caso de los edificios, la seguridad estructural y la estanquidad frente a la lluvia, siendo necesario que la actuación haya sido declarada como protegida por la Comunidad Autónoma.

6 PWC (2013): *Hacia un nuevo modelo de sector inmobiliario, sostenible y competitivo*, <https://www.pwc.es/es>, 29/3/2013, pág. 22

7 Según el último Censo de Población y Viviendas del Instituto Nacional de Estadística

8 De conformidad con el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC) 2021-2030

9 Reguladas en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre

Recientemente, se han adoptado una serie de medidas para impulsar la rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

El Real Decreto ley 19/2021, de 5 de octubre introduce en la cuota íntegra estatal del IRPF, deducciones temporales por obras de mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda, y en los edificios residenciales

Las mismas, han de estar acreditadas, a través de certificado de eficiencia energética, mediante el cual, los compradores o inquilinos potenciales podrán valorar y comparar la eficiencia medioambiental de los edificios, y se favorecerá la promoción de edificios de sostenibles y las inversiones en ahorro de energía.¹⁰

Deducciones focalizadas, a aquellas obras, que tengan por objeto la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros que impliquen una mayor sostenibilidad medioambiental mediante el ahorro de energía, o bien, favorezcan la accesibilidad al edificio o a las viviendas.

Estas deducciones que se aplicarán sobre el importe de las cantidades invertidas en las obras de mejora energética en el IRPF, hacen referencia a las obras realizadas que reduzcan un 7% la demanda de calefacción y refrigeración en vivienda habitual, aquellas que reduzcan un 30% el consumo de energía primaria no renovable, o mejoren la calificación energética alcanzando las letras «A» o «B» en vivienda habitual y en edificios de uso predominante residencial.

Las cantidades que podrán deducirse por las obras de mejora y rehabilitación energética engloban los gastos de gestión y asociados, tales como los costes de redacción de los proyectos técnicos, honorarios profesionales, dirección de obras, inversiones en equipos y materiales...etc, además de aquellas otras cantidades, que se satisfagan y sean necesarias, para la ejecución de las obras, incluidos los correspondientes certificados de eficiencia energética.

Si bien, el legislador ha querido precisar que quedarán al margen de la deducibilidad las cantidades de los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de carácter fósil.

Como tampoco serán deducibles la parte de la obra que se realice en plazas de garaje, trasteros, jardines, piscinas e instalaciones deportivas, y otros elementos análogos, ni en la parte de la vivienda afecta a una actividad económica.

Con todo, es a nivel de las Comunidades Autónomas, dónde de manera pormenorizada se ha venido introduciendo desgravaciones fiscales, en la parte correspondiente de la cuota íntegra autonómica, como consecuencia, de la eficiencia energética por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibili-

10 Las «certificaciones de construcción sostenible están sirviendo de catalizador al desarrollo de proyectos más sostenibles al proveer a los mismos de una calidad constructiva mayor, además de tener un efecto de mejora de la reputación del objeto y partes interesadas involucradas, atrayendo, así, clientes, y nuevos inversores más concienciados. García Rodríguez, R. (2020): *Cadena de valor y desarrollo inmobiliario en el ámbito de la sostenibilidad*. <http://catedramodeloeconomico.ua.es/>, enero 2020, pág. 3

lidad y accesibilidad en la vivienda habitual, con anterioridad a estas deducciones en la cuota íntegra estatal aprobadas en octubre de 2021.

Lo que, de forma adicional, ha permitido a las Autonomías, llevar un mayor control sobre la sostenibilidad de sus edificios, al estar obligadas al suministro de **información**, respecto de los certificados de eficiencia energética registrados, y las resoluciones definitivas de ayuda que hayan sido concedidas, por obras de mejora energética de las viviendas, junto con la relación de números de referencia catastrales a los que se refieran.

A título ejemplificativo, y como una de las Comunidades pioneras en este ámbito, en Galicia, como iniciativa para facilitar la financiación, existe desde 2019 una medida fiscal aprobada mediante la ley 7/2019, del 23 de diciembre que permite deducir cantidades invertidas para la mejora de la calificación energética de edificios de viviendas o de viviendas unifamiliares.

Junto con las deducciones por obras de mejora energética en la vivienda o en inmuebles residenciales, el otro incentivo fiscal sobre el que se promueve la sostenibilidad de los edificios en el IRPF, consiste en que no se integrarán en la base imponible del impuesto las ayudas concedidas en virtud de los distintos programas establecidos al efecto,¹¹ y estén condicionadas al ahorro energético final de la rehabilitación (desde el 40% hasta el 80%)¹²

Una de las precursoras, en excluir las subvenciones concedidas para tal fin, ha sido la Comunidad Foral de Navarra, en cuyo territorio, estarán exentas las subvenciones públicas concedidas, tanto por la Administración Foral, como por otras Administraciones Públicas, para obras de rehabilitación protegida, en virtud de lo dispuesto en el Decreto Foral 61/2013, de 18 de septiembre, por el que se regulan las actuaciones protegibles en materia de vivienda, siempre que dichas subvenciones se atribuyan a los sujetos pasivos que no tengan rentas, excluidas las exentas, superiores a 30.000 euros en el período impositivo.

La deducibilidad en IRPF de las obras de mejora y rehabilitación energética en la vivienda habitual, además de contribuir a fomentar el ahorro y la sostenibilidad medioambiental, es un instrumento que se configura como, potencialmente idóneo. para luchar contra el fraude.

De tal manera que, si se produjese con carácter general la deducción por obras de mejora y rehabilitación energética, tanto en la cuota estatal como en

11 Programas regulados en el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como, su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia

12 Consejo General de la Arquitectura Técnica de España (2021): *Regulación de los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y de vivienda*, Madrid. pág. 3

la autonómica, podría contribuir, a hacer aflorar obras, que actualmente se realizan dentro de la economía sumergida.¹³

Se echa de menos en la normativa vigente, la concesión de un beneficio fiscal para las rentas inmobiliarias que el contribuyente debe imputarse en su base imponible del IRPF, por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre bienes inmuebles urbanos o rústicos, que no generen rendimientos de capital, ni constituyan la vivienda habitual del contribuyente, en el caso que el inmueble cumpliese con los requisitos de ahorro energético.

El procedimiento de cuantificación de las rentas imputadas de carácter inmobiliario no admite deducibilidad de gasto alguno, sacrificando con ello la Administración tributaria la evaluación de las circunstancias particulares del inmueble, asemejándose su cuantificación al método de estimación objetiva. Mientras que, este es de carácter voluntario, aquel es de carácter obligatorio por imperativo legal.¹⁴

El legislador tributario sólo permite la deducibilidad de gastos cuando la renta sea real, pero no en el caso de los rendimientos potenciales.

El TS en su sentencia de 3 de julio de 2012 (FJ 4º) establece que, para que un gasto sea deducible, no sólo ha de ser necesario, sino también, conveniente para la obtención del correspondiente ingreso. De tal suerte, que aquellos gastos asociados al bien inmueble y que resulten adecuados para la obtención de una potencial renta deberían ser deducibles.

Lo contrario, supone un elemento desincentivador, para mejorar la sostenibilidad de los inmuebles de carácter residencial, que no constituyan la vivienda habitual ni se realice actividad económica alguna.

La determinación de la renta imputable, que corresponda a cada uno de los inmuebles urbanos generadores de dichas rentas, se realiza mediante la aplicación de porcentajes sobre el valor catastral del inmueble.

Con carácter general, el 2 % sobre el valor catastral del inmueble, sin excluir la parte correspondiente al suelo.¹⁵ Y con carácter especial, el 1,1 % en los supuestos en que el valor catastral del inmueble haya sido revisado, o modificado, o bien, porque a la fecha de devengo del impuesto, carecieran de valor catastral, o éste no haya sido notificado al titular.

Así pues, sería loable, que el legislador redujera el porcentaje de la imputación inmobiliaria a los edificios que cumplan con una certificación energética acreditada.

13 Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana: *Actualización 2020 de la Estrategia a largo plazo para la rehabilitación energética en el sector de la edificación en España*, <https://www.mitma.gob.es/>, junio 2020, pág. 338

14 Ramos Prieto, J. (2008): *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros, pág. 192

15 Res. DGT. núm. V2001-09 de 11 de septiembre

Dicha reducción podría llevarse a efectos mediante una escala en función de la calificación energética del inmueble.¹⁶

2.2. Rehabilitación energética de edificaciones, o partes de las mismas, destinadas principalmente a viviendas en el IVA

El concepto de edificación y el de inmueble no son términos equivalentes. De hecho, en el IVA, tal y como ponen de manifiesto Bastida Peydro y Ciruelos Lara, «ambos conceptos desempeñan una función distinta. El concepto de bien inmueble se emplea para definir las reglas de localización de las entregas de bienes y para identificar los servicios relacionados con bienes inmuebles, mientras que la definición de edificación, tiene como finalidad delimitar la extensión de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22.º de la Ley del IVA para las segundas o ulteriores entregas de edificaciones.»¹⁷

No se trata de una cuestión pacífica, pues la misma implica una enorme casuística, en donde la DGT ha emitido diferentes criterios, delimitando las instalaciones que constituye una edificación, de las que no.¹⁸

A pesar de todo, y con carácter general, los dos requisitos que deben cumplir las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, para que sean consideradas a efectos del IVA de rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas a viviendas y tributen al tipo reducido del 10% son:

1.- Que más del 50 % 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.

A estos efectos, la Administración tributaria pone el acento en que los medios de prueba sean suficientes e idóneos, con el fin de poder acreditar la verdadera naturaleza de las obras llevadas a cabo. Entre otros, señala como tales, los dictámenes de profesionales, específicamente habilitados para ello, o el visado y, si procede, la calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.¹⁹

2.- Asimismo, el importe total de las obras totales debe exceder del 25 % del precio de adquisición de la edificación (si se efectuó en los dos años anteriores al inicio de las obras de rehabilitación), o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación, descontando, en ambos casos, el valor del suelo.

16 La inversión adicional en rehabilitación/adaptación más el gasto en certificados energéticos adicional tiene como consecuencia un impacto anual en el PIB de casi 73 millones de euros en España. Son los resultados a los que se llega tras la enmienda 3 sobre ahorros fiscales en la imputación de rentas inmobiliarias. PWC (2015): *Impacto económico-fiscal de las medidas tributarias propuestas por La Fundación La Casa Que Ahorra*, pág. 32

17 Bastida Peydro, M. y Ciruelos Lara, P. (2021): El concepto de edificación a efectos del IVA: especial mención a los huertos solares y a las instalaciones de producción fotovoltaica, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* (17), <https://insignis.aranzadigital.es/>, pág. 5

18 Véase, entre otras, la Consultas DGT V0278-19, V0736-18, V0883-20, V3100-20. "De entre todas las contestaciones citadas, cabe destacar la consulta V0023-10, en la que la DGT introduce por primera vez el matiz de que una placa solar aislada no es una edificación, pero sí que lo es un parque solar compuesto por placas solares y otros elementos auxiliares." Bastida Peydro, M. y Ciruelos Lara, P. (2021): El concepto...op. cit. pág. 15

19 AEAT: Manual IRPF 2020, <https://www.agenciatributaria.es/>

Igualmente, tendrán la consideración de obras de rehabilitación, las análogas y conexas con ellas. Dentro de la primera categoría se encontrarían:

«a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.»²⁰

Con relación a las obras conexas a las de rehabilitación, podrán ser calificadas como tales, las que a continuación enumeramos, siempre que su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas, o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, cuando estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

«a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.»²¹

Una vez expuestas las obras de rehabilitación²², las análogas y las conexas, a efectos del IVA, las mismas serán eficientes energéticamente, en los siguientes casos:

- Cuando reduzcan la demanda energética, especialmente en lo referente a la envolvente de los edificios, para alcanzar el bienestar térmico, en

20 Art. 20. Uno. 22. B) LIVA

21 Art. 20. Uno. 22. B) LIVA

22 Aquellas obras que no puedan calificarse como de rehabilitación, que se hagan en viviendas para que puedan tributar al 10%, deberán cumplir los siguientes requisitos (art. 20, apartado uno, número 22, letra B), de la LIVA). a) Que el destinatario sea persona física (no actividad empresarial o profesional), y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular. También cuando el destinatario sea una comunidad de propietarios por las obras hechas en el edificio en el que se encuentre la vivienda. b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas. c) 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 por ciento de la base imponible de la operación. La Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, recoge la posibilidad de que los Estados miembros apliquen tipos reducidos a la "renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado." Límite que ha de ponerse en conexión con el artículo 8.dos.1º de la LIVA, donde se califica como entregas de bienes a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación. Si se supera dicho límite, la ejecución de obra de renovación o reparación tributará, toda ella, al tipo impositivo general del Impuesto del 21% por ciento (DGT. Consulta vinculante núm. V1945/14 de 17 julio y núm. V2068/21 de 9 julio).

función del clima local, su uso, características de aislamiento, permeabilidad del aire y exposición a la radiación solar...etc.²³

- Cuando aumente el rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas, situándose sus prestaciones lo más cercanas al régimen de rendimiento máximo.²⁴
- O cuando incorporen equipos, que utilicen fuentes de energía renovables, para cubrir las necesidades del edificio. Ejemplo de ello sería, la energía eólica, solar, hidráulica, la biomasa o la instalación de placas fotovoltaicas²⁵ entre otras.

Desde distintos sectores se aboga, por un lado, por calificar las «obras de rehabilitación energética» como obras análogas y no como obras conexas. El objetivo de tal recalificación, no es otro, que facilitar que las obras puedan ser consideradas como de rehabilitación en su conjunto y así posibilitar que la transmisión posterior se encuentre no exenta del IVA.²⁶

Y, por otro lado, por la reducción del tipo impositivo al 4% para la realización de obras de mejora energética en edificios ya existentes.

En la apuesta por estos incentivos fiscales Garrigues y G-advisor han ponderado:

«— En el IVA asociado a compraventas el valor medio de vivienda por provincia publicado por el Ministerio de Fomento y el número de viviendas principales por provincia.

—Mientras que en el caso del I IVA asociado a las obras de rehabilitación energética se ha ponderado en función del número de viviendas principales de cada provincia y el coste medio ponderado de rehabilitación por calificación energética final.»²⁷

El descenso de recaudación, que ello implicaría para las arcas públicas, conllevaría, de manera paralela, un efecto dinamizador en la actividad económica del sector de la construcción, al disminuir la carga fiscal de las inversiones.

Un mayor número de obras de rehabilitación, se traduciría, en un impacto final del incremento recaudatorio, al mismo tiempo que, se incentivaría que los edificios que se rehabiliten tengan un mayor rendimiento energético.

23 CTE: Documento Básico HE de Ahorro de Energía. Modificaciones conforme a la Orden FOM/ 588/2017, de 15 de junio (BOE 23-06-2017). junio 2017, pág. 2

24 El Real Decreto 1027/2007, de 20 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Instalaciones Térmicas de los Edificios, concreta las medidas necesarias para que los edificios contribuyan tanto a una mejora en la calidad del aire de las ciudades como frenar el cambio climático.

25 Consulta vinculante núm. V2068/21 de 9 julio.

26 Fundación La Casa que Ahorra (MAPHRE), y realizado por Garrigues y G-advisor (2018): *El reto de la rehabilitación: El Pasaporte Energético y otras propuestas para dinamizar el sector*, <http://lacasa-queahorra.org/>, pág. 35

27 Fundación La Casa que Ahorra (MAPHRE), y realizado por Garrigues y G-advisor ...op. cit. pág. 43

3. Incentivos fiscales de la SOCIMIs y entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. La importancia de la sostenibilidad en el valor de sus activos

Las SOCIMIs, cuyo objeto social consiste en la adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, cuentan con un régimen especial de tributación en el IS²⁸, al igual que las entidades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas.²⁹

Si bien, sólo se considerará arrendamiento de vivienda³⁰ el previsto en el artículo 2.1 de la Ley de Arrendamientos Urbanos, lo que descartaría el arrendamiento para uso turístico o de temporada.

El hecho de que, para gozar del régimen fiscal especial en IS, se admita por el legislador tanto el alquiler de viviendas, como locales comerciales, residencias, hoteles, garajes u oficinas (con un máximo de dos), entre otros, constituye un acicate para que estas entidades puedan intervenir en la mejora energética de inmuebles, dando un nuevo impulso al mercado del alquiler en España, y facilitando el acceso de los ciudadanos a la propiedad inmobiliaria.

Si bien, hubiera sido interesante, que el legislador tuviera en cuenta uno de los aspectos que limitan el éxito que se pudiera conseguir mediante estas entidades en el campo inmobiliario, y es que, el objeto social se limita al arrendamiento de viviendas, excluyéndose la posibilidad de obtención de rentas a través de la constitución o cesión de derechos reales como el usufructo.³¹ Mientras que, en el IVA están exentos la constitución o transmisión de derecho reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles, salvo que se renuncie a la exención, al estar sujetos al concepto «TPO» del ITP y AJD.

Por su parte, la actividad de promoción de las SOCIMIs, de acuerdo con el art. 2.1.a) de la Ley 11/2009, incluye la rehabilitación de edificaciones en los términos establecidos en la LIVA y, por tanto, el concepto de *obras análogas* es aplicable al objeto social de las SOCIMIs.

Valga, pues, lo analizado cuando hemos tratado la rehabilitación estructural a efectos del IVA, a través de una definición de obras análogas y conexa, que permite reducir los costes fiscales asociados a la actividad de rehabilitación,

28 Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. Las SOCIMIs también cuentan con una bonificación del 95% de la cuota por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento en ITPyAJD (art. 45.I.B.22 del TRITPyAJD) desde el momento en que se ejercita la opción por el régimen especial, de modo provisional, a la espera de comprobar si se cumplen todos los requisitos exigidos por la Ley 11/2009 en el plazo establecido a tal efecto.

29 Art. 48 y 49 de la LIS. El régimen fiscal de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda no es aplicable si la operación fuera calificada contablemente como arrendamiento financiero. DGT Consulta vinculante núm. V2981-2011 de 21 diciembre.

30 Se asimilan a viviendas el mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje con el máximo de dos, y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador, excluidos los locales de negocio, siempre que, unos y otros, se arrienden conjuntamente con la vivienda.

31 Bueno Maluenda, M.ª. C. (2013): "Fiscalidad de la rehabilitación y la regeneración urbana. El ejemplo de las SOCIMI". *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública* XV, Zaragoza, pág. 202 y 203

siempre que cumplan con el requisito de ser necesarias para alcanzar el ahorro energético.

Debido al gran peso específico que las SOCIMI³² pueden tener en la determinación de los precios del alquiler o en las cargas de los inquilinos,³³ es mediante la actividad de promoción de rehabilitación energética en donde, consideramos, que mediante esta figura jurídica, se puede conseguir un mayor avance de sostenibilidad en el campo inmobiliario, al implicar la constitución de las mismas una inyección de liquidez a las inversiones inmobiliarias, y reducir el impacto económico de ciclos económicos negativos como el que ha supuesto el COIVD-19.

Al mismo tiempo, la posible pérdida de valor como resultado de la necesidad de reformas y mejoras del edificio, especialmente debidas, por un lado, al exceso de demanda energética³⁴ y por otra, a la falta de eficacia de los sistemas empleados para mantener esa demanda, debería ser objeto de atención en este régimen especial del IS de una manera específica, siempre que dicha pérdida, lo determinara un informe pericial, emitido por un experto independiente.³⁵

Uno de los mayores riesgos de este tipo de entidades es, precisamente, la pérdida de valor producida por variaciones en el valor razonable como consecuencia de las variaciones en los precios de mercado.

Correcciones valorativas por deterioro que, se contabilizan en la cuenta de pérdidas y ganancias, y que revertirán cuando las circunstancias que las motivaron dejan de existir.

Una posible solución que se propone, desde la propia asociación de SOCIMIs, en relación con esta problemática fiscal derivada de los deterioros de activos, y su futura reversión, pasa por aplicar un criterio que ofrezca seguridad jurídica y estabilidad económica. Ya que los deterioros de valor de los activos en este tipo sociedades inmobiliarias, tienen una incidencia directa en sus resultados

32 "A fecha de febrero de 2021, están cotizando en el mercado 88 SOCIMIs, de las cuales 76 están listadas en el MAB, 2 en el IBEX 35, 2 en el mercado continuo, 1 en la Bolsa de Luxemburgo y 7 en Euronext. El valor del patrimonio bajo gestión de todos estos vehículos es de aproximadamente 46.000 M€, repartido en las diferentes áreas de especialización en las que operan: residencial, oficinas, centros comerciales, locales comerciales, hoteles, logística y otro tipo de activos." <https://asocimi.org/sobre-las-socimi/>

33 Urrutia Sagardía, E. (2017): "Expansión inmobiliaria y, ¿fin social?" *Actualidad Jurídica Aranzadi* (928), <https://insignis.aranzadidigital.es/>, pág. 2

34 "Entendida como la cantidad de energía necesaria para mantener unas determinadas condiciones de confort dentro del edificio, necesarias para desarrollar la actividad propia de cada uso". Código Técnico de Edificación, 2019, <https://www.codigotecnico.org/pdf>, pág. 29

35 En el ámbito del IS, y en relación con las correcciones de valor o pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales, el art. 13.2 y 20 de la LIS establecen que, no serán fiscalmente deducibles en el ejercicio económico que fueron registradas, sino que se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la diferencia entre la valoración contable y fiscal el método de amortización utilizado respecto del elemento, salvo que, sea objeto de transmisión o baja, con anterioridad, en cuyo caso, se integrará con ocasión de la misma. El hecho de que la pérdida por deterioro contable no resulte fiscalmente deducible en el momento de su imputación contable no afecta al criterio de imputación fiscal del ingreso derivado de las subvenciones percibidas, que es el criterio de imputación temporal contable. Consulta DGT vinculante núm. V1761/19 de 10 julio.

por su obligación de reparto de dividendos, que exigen un registro contable a favor o en contra sin generación de caja.³⁶

Por ello, es importante que, el legislador en la formación del valor del inmueble incorpore un nuevo factor como es la eficiencia energética³⁷. Hay que incluir el ahorro energético y la sostenibilidad en la valoración de los edificios. Una de las formas sería mediante «indicadores de desempeño que establezcan el valor indirecto creado en virtud de los incrementos de valor del suelo, el ahorro en uso de recursos y la reducción de emisiones y residuos»³⁸

Cuando en un edificio se mejora tanto los elementos envolventes, tales como ventanas, fachadas...etc., como sus instalaciones de calefacción, alguna caliente, electricidad, puede incrementarse su valor hasta un 25%, con una mejoría pareja en su calificación energética y el consiguiente ahorro.

Dependiendo de la calificación energética que el edificio obtenga, su posicionamiento en el mercado variará.³⁹

De ahí que, las SOCIMIs y las entidades de arrendamiento de viviendas, tienen cada vez más presente el coste energético a la hora de decantarse por un inmueble, al constituirse en un factor clave, tanto en la revalorización de alquileres como en el incremento del precio de compraventa⁴⁰

No deja de ser, una contingencia propia de la actividad patrimonial de este tipo de entidades, su gestión sostenible, lo que requiere importantes niveles de inversión destinadas para adquirir, construir, rehabilitar y mantener un elevado nivel de eficiencia energética de calidad de sus activos inmobiliarios.

Para tal fin, han de ser lo suficientemente transparentes mediante las oportunas auditorías energéticas, «que midan la sostenibilidad ambiental de los edificios de manera global, yendo más allá de la ecoeficiencia,»⁴¹ lo que contribuirá a reducir los costes y consumos energéticos además de mejorar, sin duda alguna, la competitividad de estas entidades.

4. Inversiones en actividades de I+D+i para la racionalización energética de la construcción

El beneficio fiscal a las actividades de I+D+i en el IS, consisten en la posibilidad de deducción de la cuota del impuesto de los gastos en elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, que estén afectos exclusivamente a estas actividades de investigación y desarrollo, y los

36 Basagoiti, J.: Los expertos alertan del impacto de los deterioros contables en la liquidez de las SOCIMIs, <https://www.grantthornton.es/>, 3/12/2020, pág. 2

37 Jones Lang LaSalle IP, Inc (2021): Informe España, 2021. ...op. cit, pág. 122

38 García Rodríguez, R. (2020): Cadena de valor ...op. cit. pág. 6

39 Encuentro organizado por Tinsa y la revista el Observatorio Inmobiliario y de la Construcción (2015): "¿Qué influencia tiene la eficacia energética en el valor de las casas?", <https://www.elmundo.es>, 3/12/2015

40 Tinsa (2014): *Rehabilitación, aumento del valor y mejora de la eficiencia energética*, <https://www.tinsa.es>, 30/4/2014, pág. 2

41 Neinor (2021): *Nuestro compromiso con el medio ambiente* <https://www.neinorhomes.com/>, febrero 2021, pág. 5

destinados a innovación tecnológica, existiendo ciertos límites máximos. Estas deducciones vienen reguladas en los arts. 35 y 39 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La existencia de libertad de amortización de los activos afectos a actividades de I+D+i constituye una regla especial de amortización que implica un incentivo fiscal añadido a la existencia de deducciones, ya que permite modular el gasto fiscal y, con ello, ofrece la posibilidad de diferir el pago del impuesto.⁴² La excepción a la libertad de amortización se encuentra en las inversiones en activos inmobiliarios afectos a actividades de I+D+i que cuentan con una amortización acelerada de 10 años.

A pesar de estos incentivos, durante los últimos años, se ha producido una retracción⁴³ de la inversión en I+D+i, como consecuencia de la crisis financiera de 2008, que ha supuesto la obsolescencia de parte del tejido productivo, lo que contrasta con otros países europeos que, para impulsar estas inversiones, han incrementado los incentivos fiscales⁴⁴ en este ámbito de forma significativa como respuesta a la crisis financiera y a la creciente competencia internacional.

Es necesario, por tanto, adoptar medidas contundentes de reconstrucción y reforzamiento del sistema de investigación y eco-innovación.

En general, la política energética, y la de carácter fiscal, en particular, debe estar orientada a adoptar medidas más beneficiosas, que supongan incentivos, para que las entidades inviertan en actividades de I+D+i, consiguiendo que su eficacia real no se vea mermada por los límites y los requisitos normativos.

Un modo de conseguir tal propósito, pasa por concretar estas inversiones en nuevos procesos y materiales de construcción innovadores que, a la par que permitan un ahorro energético, implique para una reducción de la presión fiscal del obligado tributario.

En la actualidad, las actividades de investigación e innovación tecnológica, para las sostenibilidad energética y medioambiental de las edificaciones, se está focalizando:

- En la utilización de nuevos materiales, en los que ya se ha hecho una primera incursión, a través de, geles aislantes térmicos, pinturas solares, nuevos cementos...etc. que están permitiendo al sector inmobiliario alcanzar los objetivos de durabilidad, precio y calidad.
- En el desarrollo de los procesos de construcción, por ejemplo, en la maquinaria cada vez más sofisticada basada en la inteligencia artificial que facilita la ejecución de proyectos y contribuye a que el edificio res-

42 AIREF: *Beneficio fiscal: Deducción por I+D+I en el IS*. https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/I+D/BF_IDi.pdf, pág. 3

43 España dedica un 1,2% de su PIB a I+D+i, lo que sitúa la inversión española en torno a un punto por debajo de la media de la UE-15 y alejada de países como Alemania o los Países Nórdicos, que superan el 3%. AIREF: *Beneficio fiscal...* op. cit. pág. 12

44 En algunos países, estos incentivos fiscales dependen del volumen del gasto en I+D+i realizado y se instrumentan vía deducciones (Francia, Irlanda, España y Portugal, que lo reintrodujo en el año 2006). En otros países los gastos en I+D+i dan derecho a una deducción, únicamente, cuando superan un determinado volumen de gasto (EEUU). AIREF: *Beneficio fiscal...* op. cit. pág. 15

ponda a la demanda de eficiencia energética requerida por los estándares europeos.

- En el mantenimiento, el cual puede ser a corto, medio o largo plazo, e incide en la rehabilitación de edificios. Esta parte de servicio se alimentará del «IoT, el Big data, las redes neuronales, el machine learning, la ciberseguridad y hasta el blockchain».⁴⁵

En esta dirección, el Real Decreto Ley 23/2020, de 23 de junio, aprobó una serie de medidas orientadas a la concesión de subvenciones para la realización de este tipo de proyectos y conseguir una mayor agilización en la tramitación administrativa por los órganos públicos españoles. Puesto que, en ocasiones, tales proyectos ya han superado a nivel internacional los principios de igualdad, méritos y concurrencia competitiva, y en cambio, en nuestro país, siguen pendientes de tales reconocimientos.⁴⁶

No obstante, junto con la política de ayudas del sector público, ha de crearse un marco, fiscalmente atractivo,⁴⁷ con el objetivo de promover los cambios que en las actividades de I+D+i debe acometerse para una auténtica sostenibilidad medioambiental, en sectores estratégicos, como el de la construcción.⁴⁸ De forma que, tengan una eficacia real y no se vea mermada como consecuencia de los límites y requisitos para su plena aplicación.⁴⁹

Ha quedado acreditado por la OCDE que, la creación de beneficios más enérgicos y contundentes en los sistemas impositivos, se traduce en una mayor inversión en I+D+i para aquellas empresas que ya realizaban un gasto en este tipo de actividades.⁵⁰

En la misma línea, una evaluación llevada a cabo por AIREF en 2020 ha demostrado que «el beneficio fiscal sí alcanza el objetivo de fomentar la inversión en I+D+i, que se incrementa en 1,5 euros por cada euro que la administración destina al incentivo fiscal.»⁵¹

De lo que se deriva que, la creación de incentivos fiscales eficaces, que no estén encorsetados en aspectos burocráticos, administrativos y sometidos a límites infructuosos, conllevaría el aumento de gastos para el desarrollo de la investigación de nuevos materiales de construcción que, impliquen un ahorro y reciclaje de los mismos, así como, en procesos de construcción y mantenimiento de los edificios que mejoren su calidad energética.

45 ACR (2021): *Innovar en construcción y rehabilitación*, <https://acr.es/>, 8/6/2021

46 Entre tales medidas, se encuentra la supresión del régimen de autorizaciones previsto en los apartados a) y b) del art. 53.3.1 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, para determinadas instalaciones eléctrica cuyo objeto sea la I+D+i

47 Los instrumentos de política, con mayor impacto positivo para la renovación energética de los edificios, se centran en una combinación entre los esquemas fiscales y de financiación, los objetivos a largo plazo en los códigos de construcción y las obligaciones de renovación. BPiE – Buildings Performance Institute Europe (2019): *How can Member States implement iBRoad? Barriers and drivers for countries willing to explore the feasibility and replicability of iBRoad*, <https://www.bpie.eu/>, julio 2019, pág. 5

48 PWC (2013): *Hacia un nuevo modelo ...op. cit.* pág. 22

49 AIREF: *Beneficio fiscal...op. cit.* pág. 27.

50 OCDE (2020): "The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix: Findings from the OECD microBeRD project, 2016-19", *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*, No. 92, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/65234003-en>, pág. 44

51 AIREF: *Beneficio fiscal...op. cit.* pág. 32

Lo que debe ir unido, a una mayor implicación de la contratación pública en la implementación de la política de I+D+i, además de un incremento de la información a los contribuyentes.

De tal suerte que puedan conocer los costes de este tipo de actividades y los beneficios fiscales que supondrían su inversión en las mismas, mediante una relación directa entre ahorro y eficiencia energética.⁵² En especial, es ineludible, mejorar y optimizar la gestión y procedimientos de los incentivos fiscales a I+D+i, para hacerlos más accesibles y atractivos para las pymes y *startups* cuya propensión a investigar e innovar es de las más bajas de la UE.

La adopción de nuevos incentivos fiscales, y la flexibilización de los requisitos y límites de los ya existentes, en torno a las actividades de I+D+i, deben estar orientados a la racionalización de la construcción, de tal modo que, faciliten la ejecución de las medidas de sostenibilidad, propuestas por las auditorías energéticas, de una manera generalizada

5. Utilización de energías renovables: su repercusión en el IBI y en el ICIO

El consumo de energía final de la UE destinada a calefacción y refrigeración llega casi al 50%, de la cual el 80% se consume en edificios, razón por la que, los objetivos comunitarios en materia de energía y cambio climático, están dirigidos a renovar su parque inmobiliario priorizando la eficiencia energética, aplicando el principio «primero, la eficiencia energética» y estudiando el despliegue de las energías renovables.⁵³

En España estos objetivos están canalizados, en el ámbito de las Haciendas Locales, especialmente, mediante bonificaciones de carácter potestativo en el IBI, y en el ICIO (también en el IAE y en el IVTM), con un límite máximo del 50% en el IBI y hasta el 95% en el ICIO, de la cuota íntegra de estos impuestos para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar (art. 74⁵⁴ y 103 del TRLRHL).

Su aplicación efectiva será, desde que se cumplan las condiciones establecidas, y no desde el ejercicio siguiente al de la fecha de solicitud, salvo que las ordenanzas municipales de carácter fiscal, dispongan lo contrario.

Cada Ayuntamiento, con carácter anual, puede establecer si aplica esta bonificación, así como, las condiciones de la misma: el porcentaje, la duración y las restricciones a determinados tipos de inmuebles.

52 De un lado, "las empresas podrían disfrutar de tales incentivos, ejerciendo su responsabilidad social corporativa; y, por otro lado, los entes públicos podrían conceder incentivos más eficientes y justos, con un mejor control, comprobando que verdaderamente estén alineados con los objetivos de desarrollo sostenible en este campo". Lambea Rueda, A.; Grau Ruiz, M.A.; Pastor Albaladejo, G. (2020): "La sostenibilidad de la vivienda: razones para incentivar su desarrollo en España." REVERSCO. *Revista de Estudios Cooperativos*, vol. 133, e67334. <https://dx.doi.org/10.5209/REVE.67334>, pág. 16

53 Considerando 7 de la Directiva (UE) 2018/844 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2010/31/UE relativa a la eficiencia energética de los edificios y la Directiva 2012/27/UE relativa a la eficiencia energética.

54 En la anterior redacción del art. 75.5 del TRLHL se condicionaba el derecho a la bonificación a que esta energía se utilizara para el autoconsumo.

Por lo general, este tipo de bonificación por utilización de energías renovables en los tributos locales, se aplica a los edificios residenciales o que constituyan la vivienda habitual. Sería recomendable, que su ámbito de aplicación, se extendiese también, a los edificios integrantes del sector terciario o industrial, ya que su modelo de consumo tiene perfecto encaje con las horas de generación de la energía solar.⁵⁵

En todo caso, los edificios de los municipios que deseen beneficiarse de estas bonificaciones, tienen que contar con instalaciones de sistemas de aprovechamiento de energía solar, que pueden ser de dos clases:

1.- Térmica, aprovechamiento de la energía solar mediante colectores que calienten el agua. Estas instalaciones deberán estar homologadas,⁵⁶ mediante certificado expedido por la Administración competente.

En el caso de inmuebles de características especiales, ha de ser cada legislación urbanística autonómica, la que determine si, en su caso, es necesaria o no, una autorización especial para la construcción de un proyecto de energías renovables en suelo no urbanizable, autorización, que se otorga por el órgano urbanístico competente de la Comunidad Autónoma. Obtenida esta autorización, para comprobar si se respetan los valores naturales existentes en la zona, se precisará la licencia municipal del correspondiente Ayuntamiento, que habrá de tener en cuenta, ante todo, las normas urbanísticas de aplicación directa, que constituyen un auténtico principio general en el Derecho Urbanístico español.⁵⁷

2.- Eléctrica, se aprovecha la energía solar para la producción de electricidad, estos sistemas no necesitan la correspondiente homologación.

Si bien, el legislador ha considerado oportuno que el art. 103.2 TRLRHL quede configurado como una lista abierta. De manera que, los Ayuntamientos pueden establecer en sus municipios bonificaciones adicionales para mejorar la eficiencia energética de sus edificios, regulando los aspectos sustantivos y formales de dichas bonificaciones, así como, estableciendo en sus ordenanzas, si todas o algunas de ellas, pueden aplicarse simultáneamente.

En este sentido, el 33% de las capitales ha hecho uso de esta potestad para declarar la incompatibilidad de la bonificación por instalaciones solares del IBI con el resto de bonificaciones de dicho impuesto, mientras que el 29% ha declarado la incompatibilidad con las bonificaciones establecidas para las energías renovables y el 20% en relación con las instalaciones solares del ICIO.⁵⁸

En general, como pone de manifiesto el estudio llevado a cabo por Gil Macía,⁵⁹ los municipios hacen un uso frecuente de las bonificaciones de ahorro energético y sostenibilidad aplicando, en su mayoría, porcentajes cercanos al

55 Fundación Energías Renovables (2019): *Bonificaciones fiscales al autoconsumo en las principales ciudades españolas*, <https://fundacionrenovables.org/>, octubre 2019, pág. 4

56 La homologación está regulada en el Real Decreto 891/1980, de 14 de abril y la Orden del Ministerio de Industria y Energía, de 28 de julio de 1980

57 STS de 9 de noviembre de 2011. Recurso de casación en interés de la Ley núm. 45/2010, F.J. 2º

58 Gil Macía, L. (2019): "¿Cómo regulan las capitales españolas las bonificaciones medioambientales de sus impuestos?" en *Revista Aranzadi de Derecho Medioambiental* (42), pág. 29

59 Gil Macía, L. (2019): "¿Cómo regulan las..." op. cit., pág. 31

máximo que la ley les permite, aunque, no siempre son aplicadas por períodos indefinidos.

Así, la bonificación por las instalaciones solares en el ICIO, sólo es aplicable en un único ejercicio, como consecuencia de su propia estructura impositiva, o bien, para periodos de años concretos, como sucede en el IBI, por responder a planteamientos recaudatorios.

Reduciendo las limitaciones, para la aplicación de bonificaciones medioambientales, se daría un impulso para incrementar el uso de las instalaciones de aprovechamiento térmico. Pues, las restricciones establecidas por algunos municipios, para poder beneficiarse de este tipo de bonificaciones, ocasionan que, de facto, no pueda aplicarse.

Las más habituales se centran en la potencia mínima instalada, o en el porcentaje de demanda cubierta por la energía solar. Lo que, hace inviable, la aplicación práctica de la bonificación.⁶⁰

Al mismo tiempo, en más ocasiones de las que serían deseable, se exige que las instalaciones que implican un ahorro energético, cumplan con una casuística de características técnicas de instalación (superficie mínima de captación solar, potencia instalada o que cubra un porcentaje mínimo del total de la energía necesaria ...etc.)

Ello dificulta, sobremanera, el potenciar las inversiones en energías renovables, para que las edificaciones e instalaciones sean más sostenibles, quedando reducido, en consecuencia, el número de construcciones, que pueden aplicar estos incentivos fiscales.

Incentivos, que en la mayoría de las capitales, requeriría de técnicas más deputadas fijando «un importe máximo vinculado con el coste de la inversión medioambiental realizada por el contribuyente» en lugar de limitar el importe máximo bonificado del que el contribuyente se puede beneficiar.⁶¹

El fin último, debería ser aumentar la participación de las energías renovables, reforzando las técnicas estructurales de las diferentes bonificaciones y deducciones, para conseguir que su aplicación fuera más generalizada, y reducir con ello, la participación de las energías con mayor potencial de emisiones de CO₂ en las edificaciones.⁶²

6. Conclusiones

El modelo inmobiliario debe orientarse hacia una mayor eficacia energética que implique un menor impacto medioambiental, al ser el fin perseguido por la

60 A tal efecto es reseñable "el caso del municipio de Leganés que además de bonificar tan sólo con un 5%, establece como requisito que la potencia instalada sea superior a 5 kWp por cada 100 m²" Fundación Energías Renovables: *Bonificaciones fiscales...* op. cit, pág. 20

61 Gil Macía, L. (2019):» ¿Cómo regulan las...» op. cit, pág. 31

62 Tal y como se declaraba en la Exposición de Motivos de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible

UE a nivel general, y que los distintos Estados miembros, están obligados a llevar a la práctica en los plazos fijados.

Para ello, además de política urbanísticas, sociales y medioambientales es necesario apostar por la adopción de medidas fiscales que incidan directamente sobre los contribuyentes, en forma de flexibilización, tanto de los requisitos como de la casuística para la aplicación de los beneficios en los diferentes tributos.

El contribuyente es reticente al considerar que lo «ecológico» es siempre más caro, sin embargo, invertir en instalaciones que mejoren la eficiencia energética del inmueble incrementará el valor de las mismas. El obligado tributario debe percibir, con una mayor rotundidad, la aplicación del principio comunitario de fiscalidad medioambiental «quien contamina paga.»⁶³

La responsabilidad de los contribuyentes, por los daños medioambientales de sus inmuebles, no está en función de que exista culpa o negligencia en sus acciones u omisiones, siendo suficiente que se produzca un nexo causal entre el daño y la actividad.⁶⁴

Los costes totales de los edificios sostenibles tienen un valor más elevado, entre el 5% y el 7,5%, en relación con los convencionales, además, el coste del mantenimiento de los mismos se verá reducido ante el incremento cada vez mayor de la subida de precios energéticos.⁶⁵

En este sentido es significativo, que los contribuyentes valoren las desgravaciones fiscales por obras de rehabilitación energética en un tercer puesto con un 29.6 % frente a aquellos que representan el 62.2%, y consideran que, la mejor vía para el fomento de sostenibilidad energética de los edificios, es mediante subvenciones, o el 38.3 % por la vía de la concesión crediticia.⁶⁶

Sería recomendable, en atención a los requisitos mínimos de eficiencia energética de los edificios que establece la UE, que se lograra alcanzar el anhelado equilibrio entre las inversiones realizadas y los costes energéticos ahorrados a lo largo del ciclo de vida del edificio.

Por ello, abogamos por la posibilidad de un beneficio fiscal adicional para aquellas actuaciones o costes de inversión que mejoren o eleven la calificación energética del edificio con el fin de conseguir una clase energética «A» o «B», o bien incrementar en dos letras la calificación energética de partida de conformidad con el procedimiento aprobado reglamentariamente por el Real Decreto

63 Directiva 2004/35/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 sobre responsabilidad medioambiental. Principio que ha sido complementado con otros tres principios informadores establecidos en el artículo 191 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: –El principio de «precaución o cautela», referido a la gestión del riesgo que conllevan las edificaciones y materiales de construcción convencionales. El principio de «acción preventiva» que sean precisas para evitar el daño que se pueda producir y si este ya se ha producido, adoptar las medidas reparadoras que sean adecuadas para evitar amenazas medioambientales mayores. El principio de «corrección de los daños», con relación al componente geográfico y al tiempo en el que el perjuicio se ha producido.

64 AA.VV.: *Responsabilidad medioambiental por daños en la Unión Europea: fundamento y generalidades*. <https://insignis.aranzadidigital.es/>

65 PWC (2013): *Hacia un nuevo modelo...* op. cit. pág. 18

66 Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana. *Actualización 2020 ...op. cit.* pág. 153

390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

Asimismo, para alcanzar los objetivos de eficiencia energética de los inmuebles sería necesario mejorar la transparencia de los certificados de modo que garanticen «el establecimiento y aplicación uniforme de todos los parámetros de cálculos necesario»⁶⁷.

En definitiva, una motivación suficiente y adecuada de todas las medidas de ahorro energético, con el fin de evitar el fraude.

7. Bibliografía

ACR (2021): *Innovar en construcción y rehabilitación*, <https://acr.es/>, 8/6/2021

AEAT (2020): *Manual IRPF 2020*, <https://www.agenciatributaria.es/>

AIREF (2020): *Beneficio fiscal: Deducción por I+D+I en el IS*. <https://www.airef.es/>, 29/10/2020

AA.VV. TPyAJD: *Transmisiones patrimoniales onerosas*, <https://insignis.aranzadidigital.es/>

AA.VV.: *Responsabilidad medioambiental por daños en la Unión Europea: fundamento y generalidades*. <https://insignis.aranzadidigital.es/>

Basagoiti, J.: *Los expertos alertan del impacto de los deterioros contables en la liquidez de las SOCIMIs*, <https://www.grantthornton.es/>, 3/12/2020

Bastida Peydro, M. y Ciruelos Lara, P. (2021): «El concepto de edificación a efectos del IVA: especial mención a los huertos solares y a las instalaciones de producción fotovoltaica», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* (17).

Bueno Maluenda, M.^a. C. (2013): «Fiscalidad de la rehabilitación y la regeneración urbana. El ejemplo de las SOCIMI». *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública* XV, Zaragoza.

BPIE – Buildings Performance Institute Europe (2019): *How can Member States implement iBRoad? Barriers and drivers for countries willing to explore the feasibility and replicability of iBRoad*, <https://www.bpie.eu/>, julio 2019

BPIE – Buildings Performance Institute Europe (2021): *Global Status Report for buildings and construction. Towards a zero-emissions, efficient and resilient buildings and construction sector*, <https://globalabc.org/>, octubre 2021

Consejo General de la Arquitectura Técnica de España (2021): *Regulación de los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y de vivienda*. Madrid

67 Considerando 20 de la Directiva 2018/844/UE, de 30 de mayo

CTE: Documento Básico HE de Ahorro de Energía. Modificaciones conforme a la Orden FOM/588/2017, de 15 de junio (BOE 23-06-2017). junio 2017

De La Verga García, F.L. (2018): «El inversor ante dos opciones del mercado inmobiliario: "Socimi" y "Crowdequity"». *Revista de Derecho Bursátil*, 152

Fundación La Casa que Ahorra (MAPHRE), y realizado por Garrigues y G-advvisor (2018): *El reto de la rehabilitación: El Pasaporte Energético y otras propuestas para dinamizar el sector*, <http://lacasaqueahorra.org/>, 25/10/2018

Fundación Energías Renovables: *Bonificaciones fiscales al autoconsumo en las principales ciudades españolas*, <https://fundacionrenovables.org/>, octubre 2019

Gil Macía, L. (2019): «¿Cómo regulan las capitales españolas las bonificaciones medioambientales de sus impuestos?», *Revista Aranzadi de Derecho Medioambiental* (42)

Gobierno de España (2021): *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Componente 28. Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI* <https://www.lamoncloa.gob.es/>, 5/5/2021

Gobierno de España (2020): *Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC) 2021-2030*, <https://www.miteco.gob.es/>, 20/1/2020

Instituto Nacional de Estadística: *Censo de Población y Viviendas*, <https://www.ine.es/>, marzo 2021

Jones Lang LaSalle IP, Inc (2021): *SOCIMIs. Un futuro sostenible* <https://www.bolsasymercados.es/>, 7/7/2021

Ministerio de Fomento (Grupo de energía edificatoria y sostenibilidad de la unidad de calidad en la construcción del Instituto de Ciencias de la Construcción Eduardo Torroja-IETcc-CSIC) (2019): *Condiciones técnicas de los procedimientos para la evaluación de la eficiencia energética de los edificios*, <https://energia.gob.es/>, abril 2019

Lambeck Rueda, A.; Grau Ruiz, M.A.; Pastor Albaladejo, G. (2020): «La sostenibilidad de la vivienda: razones para incentivar su desarrollo en España». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, vol. 133, e67334. <https://dx.doi.org/10.5209/REVE.67334>

Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana: *Actualización 2020 de la Estrategia a largo plazo para la rehabilitación energética en el sector de la edificación en España*, <https://www.mitma.gob.es/>, junio 2020

Neinor (2021): *Nuestro compromiso con el medio ambiente* <https://www.neinorhomes.com/>, febrero 2021

OECD (2020), «The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix: Findings from the OECD microBeRD project, 2016-19», *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*, No. 92, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/65234003-en>.

PWC (2015): *Impacto económico-fiscal de las medidas tributarias propuestas por La Fundación La Casa Que Ahorra*, <https://www.lacasaqueahorra.org>. 5/3/2015

PWC (2013): *Hacia un nuevo modelo de sector inmobiliario, sostenible y competitivo*, <https://www.pwc.es/es>, 29/3/2013

Ramos Prieto, J. (2008): *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros.

Tinsa y la revista el Observatorio Inmobiliario y de la Construcción (2015): «¿Qué influencia tiene la eficacia energética en el valor de las casas?», <https://www.elmundo.es>, 3/12/2015

Tinsa (2014): «Rehabilitación, aumento del valor y mejora de la eficiencia energética», <https://www.tinsa.es>, 30/4/2014

Urrutia Sagardía, E. (2017): «Expansión inmobiliaria y, ¿fin social?». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 928