

MECANISMOS DE FINANCIACIÓN ALTERNATIVA PARA IMPULSAR LA EFICIENCIA ENERGÉTICA Y LA REHABILITACIÓN DE EDIFICIOS EN ESPAÑA: LA CONTRIBUCIÓN PACE COMO NUEVA CATEGORÍA DE PRESTACIÓN PATRIMONIAL PÚBLICA NO TRIBUTARIA

José Francisco Sedeño López

Personal investigador postdoctoral en Derecho

Financiero y Tributario

Universidad de Málaga (España)

Title

Alternative financing mechanisms to promote energy efficiency and the rehabilitation of buildings in Spain: The PACE contribution as a new category of prestación patrimonial pública no tributaria

Resumen

Los ambiciosos objetivos asumidos en materia de sostenibilidad exigen que se acometa una oleada de renovación del parque inmobiliario. Sin embargo, los incentivos públicos desarrollados hasta el momento parecen insuficientes, por lo que han comenzado a explorarse mecanismos de financiación alternativa, entre los que destaca el *Property Assesed Clean Energy* (PACE).

El objetivo de este trabajo es analizar las principales características del programa PACE y examinar su posible introducción en nuestro ordenamiento jurídico, prestando especial atención a la naturaleza jurídica de la contribución exigida, su procedimiento de recaudación y las garantías legales en caso de impago.

Palabras clave

Eficiencia energética, rehabilitación, inmuebles, instrumentos financieros, PACE, prestación patrimonial pública no tributaria

Abstract

The ambitious objectives assumed in terms of sustainability require a wave of renovation of the real estate park. However, the public incentives developed to date seem insufficient, which is why alternative financing mechanisms have begun to be developed, among which Property Assessed Clean Energy (PACE) stands out.

The objective of this paper is to analyze the main characteristics of the PACE program and to examine its possible introduction into our legal system, paying special attention to the legal nature of the required contribution, its collection procedure and the legal guarantees in case of non-payment.

Keywords

Energy efficiency, rehabilitation, real-state, financial instruments, PACE, prestación patrimonial pública no tributaria.

Fecha de recepción: 14-03-2022/Fecha de aceptación: 20-04-2022 /Fecha de revisión: 24-04-2022

Cómo referenciar: Sedeño López, J.F. (2022). Mecanismos de financiación alternativa para impulsar la eficiencia energética y la rehabilitación de edificios en España: La contribución PACE como nueva categoría de prestación patrimonial pública no tributaria. *Revista Técnica Tributaria* (138), 17-50.

SUMARIO

1. A modo de introducción: la eficiencia energética y la rehabilitación de edificios en el contexto de la transición ecológica y de la economía circular
2. Los mecanismos de financiación alternativa para una «oleada de renovación»: especial referencia al sistema PACE
 - 2.1. ¿Por qué son necesarios los mecanismos de financiación alternativa?
 - 2.2. Principales mecanismos de financiación de eficiencia energética en edificios
 - 2.3. Caracterización de la «Contribución PACE»
 - 2.4. Viabilidad del sistema PACE en España
3. Presente y futuro de la Contribución PACE en España
 - 3.1. Régimen jurídico de la contribución PACE. En especial, su adecuación a las categorías actuales de prestación patrimonial pública
 - 3.2. Propuesta de reforma para introducir el sistema PACE en España
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. **A modo de introducción: la eficiencia energética y la rehabilitación de edificios en el contexto de la transición ecológica y de la economía circular**

El modelo productivo que ha llegado hasta nuestros días es lineal, basándose en la trilogía: producir, usar y tirar. Sin embargo, esta forma de hacer las cosas está alcanzando sus límites. La instantánea de las previsiones de futuro marca en la agenda de los poderes públicos la necesidad de indagar en nuevas políticas públicas de innovación social y desarrollo sostenible, en el ámbito de la denominada economía circular.

El concepto de economía circular, tal como se deduce de la lectura de la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones titulada «Cerrar el Círculo: un Plan de acción de la UE para la economía circular» hace referencia a un modelo económico en el que el valor de los productos, los materiales y los recursos se mantenga en la economía durante el mayor tiempo posible, y en la que se reduzca al máximo la generación de residuos. Y su objetivo es lograr una transformación hacia una economía sostenible, hipocarbónica, eficiente en el uso de los recursos y competitiva, que genere nuevas ventajas competitivas y sostenibles para Europa¹.

Tanto el primer como el segundo Plan de acción de economía circular como el Pacto Verde Europeo coinciden en señalar la necesidad de alcanzar un uso eficiente de la energía y los recursos en la construcción y renovación de edificios, en tanto que representan el 40 por ciento de la energía consumida, a la vez que 50 millones de ciudadanos tienen dificultades para calentar sus hogares². Por este motivo, se ha marcado en la agenda pública con una urgencia insoslayable la necesidad de aumentar las tasas anuales de renovación del parque inmobiliario, avanzando hacia la consecución de un parque de edificios energéticamente eficiente, de manera que se reduzca su impacto ambiental, se aumente la durabilidad y eficiencia de los recursos empleados y se reduzca la pobreza energética de una parte importante de la población, sin perder de vista las nuevas oportunidades laborales que pueden generarse.

Esta situación no es muy diferente en nuestro país: la Estrategia Española de Economía Circular destaca que el sector de la construcción es uno de los que más urge circularizar, en tanto que su productividad apenas ha aumentado en los últimos 25 años, mientras que continúan agravándose los retos derivados del modelo de desarrollo urbano y los problemas de eficiencia energética. De la misma manera, la Estrategia a largo plazo para la Rehabilitación Energética en el sector de la Edificación en España (en adelante, ERESEE 2020) subraya que el sector de la edificación representa el 30 por ciento del consumo de energía en España y que para cumplir con los objetivos comunitarios es necesario aco-

1 COM (2015) 614 final.

2 COM (2015) 614 final; COM (2020) 98 final; COM/2019/640 final.

meter una reforma que afecta a más de 25,7 millones de viviendas. Se requiere, por tanto, una rehabilitación profunda e integral de nuestro parque edificado.

Por todo lo dicho, no nos sorprende que entre los 20 programas tractores de inversión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) presentado por el gobierno de España para acceder a los fondos *Next Generation EU* se encuentre el Programa de Rehabilitación de Vivienda y Regeneración Urbana, dotado con casi 7.000 millones de euros, ni que en el documento España 2050 se subraye la necesidad de que las ciudades reduzcan el impacto ambiental de los edificios y espacios públicos. Por otro lado, resulta evidente la relación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS): como destaca el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima para el período 2021- 2030, la eficiencia energética de los inmuebles está directamente conectada con los ODS número 7 («Energía asequible y no contaminante») y el 13 («Acción por el clima»), sin perder de vista su relación indirecta con los ODS 17 («Alianzas para lograr los objetivos»), 9 («Industria, innovación e infraestructuras»), 11 («Ciudades y comunidades sostenibles»), 12 («Producción y consumos responsables»), 8 («Trabajo decente y crecimiento económico») y 10 («Reducción de las desigualdades»).

A nivel comunitario, la Comisión, en la Comunicación titulada «Oleada de renovación para Europa: ecologizar nuestros edificios, crear empleo y mejorar vidas», ha propuesto impulsar la renovación de los edificios para alcanzar la neutralidad climática y construir las bases de la recuperación en la época post-COVID³. Para alcanzar este objetivo, actualmente se está analizando, en el contexto del programa *Fit for 55*, la posibilidad de incluir las viviendas en el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la Unión Europea, así como reformar la Directiva 2010/31/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010 relativa a la eficiencia energética de los edificios, con el objetivo de revisar los objetivos de reducción del consumo de energía⁴.

En resumen, estamos seguros de que en los próximos años la renovación del parque edificado de nuestro país será uno de los asuntos prioritarios en la agenda política, en el ámbito de la transición ecológica, la economía circular y la movilización de recursos económicos tras el *Next Generation EU*. Por este motivo, consideramos fundamental examinar cual es el marco jurídico- financiero más adecuado para favorecer esta misión.

2. Los mecanismos de financiación alternativa para una «oleada de renovación»: especial referencia al sistema PACE

2.1. ¿Por qué son necesarios los mecanismos de financiación alternativa?

En la actualidad, existe consenso al afirmar que el derecho financiero y tributario no se limita a una función meramente instrumental, sino que por el con-

3 COM (2020) 662 final.

4 COM (2021) 550 final.

trario puede ser utilizado como una herramienta eficaz para alcanzar fines propios del Estado social en el que vivimos, adquiriendo así una función promocional y socialmente⁵. Desde esta perspectiva, y centrándonos en la temática que nos ocupa, la eficiencia energética de los inmuebles puede alcanzarse a través de dos mecanismos: el incentivo tributario y el gasto público.

Desde el punto de vista de la fiscalidad, la investigación de Villca Pozo y González Bustos revela que nuestro ordenamiento jurídico-tributario carece de beneficios fiscales relevantes para promover la eficiencia energética de la vivienda en el ámbito estatal y local: así, solo existen dos bonificaciones potestativas en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), cuya implantación a nivel nacional ha sido muy limitada⁶. Esta conclusión coincide con la alcanzada por Lambea Rueda, Grau Ruiz y Pastor Albaladejo, quienes, tras analizar entre otras cuestiones las deducciones autonómicas relativas a la sostenibilidad de la vivienda, han concluido que el sector se encuentra aún en una fase muy incipiente, por lo que existen oportunidades para desarrollar medidas de impulso a la rehabilitación y eficiencia energética de inmuebles⁷.

Recientemente, se ha aprobado el Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, en la que se incluyen deducciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas del 20, 40 y 60 por ciento para fomentar la realización de determinadas obras relativas a la reducción de demanda de calefacción y refrigeración, a la mejora del consumo de energía y a la rehabilitación energética respectivamente. No obstante, estas deducciones parecen insuficientes para lograr los ambiciosos objetivos en materia de eficiencia energética de los inmuebles que pretenden alcanzarse, por lo que entendemos que es necesario explorar medidas complementarias.

Así, se ha planteado la posibilidad de introducir tipos reducidos en el impuesto sobre el valor añadido para determinadas prestaciones de servicios relacionadas con las obras de rehabilitación –cuestión nada sencilla desde un punto de vista técnico (Grau Ruiz, 2017), como demuestra la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de junio de 2015, Comisión Europea contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Caso C-161/14 (ECLI:EU:C:2015:361)–, la exención de las subvenciones percibidas para realizar obras de rehabilitación –en el sentido de la Ley Foral 29/2019, de 23 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, por la que Navarra ha declarado exentas las subvenciones concedidas en favor de

5 Sánchez Huete, M.A. (2011). El derecho financiero promocional y la acción de la administración ante la responsabilidad social. *Nueva Fiscalidad* (5), 55–102; García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M. (2014). La necesidad de un derecho financiero Social como respuesta a la crisis económica. En Adame Martínez, F.D. (coord.) & Ramos Prieto, J. (coord.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* (pp. 2957–2989). Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.

6 Villca Pozo, M., y González Bustos, J. P. (2019). Incentivos tributarios para promover la eficiencia energética en la vivienda. *Crónica tributaria* (173), 223-246.

7 Lambea Rueda, A., Grau Ruiz, M.A. y Pastor Albaladejo, G.P. (2020). La sostenibilidad de la vivienda: Razones para incentivar su desarrollo en España. *REVESCO: revista de estudios cooperativos* (133), 61-70.

obras de rehabilitación protegida—, la reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) para introducir mayores ventajas fiscales en el impuesto sobre bienes inmuebles o en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras —debiendo considerar en este caso, como recuerda Martos García, la pérdida recaudatoria asociada— o incluso realizar una reforma ambiental de la normativa catastral⁸.

Desde la perspectiva del gasto público, debe destacarse el Programa para la Rehabilitación Energética de Edificios (en adelante, PREE), dentro del marco del PRTR, aprobado mediante 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, así como el PREE 5000, centrado en municipios de reto demográfico y aprobado mediante el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto. A grandes rasgos, se trata de una ayuda base —ampliable de acuerdo con criterios sociales, de eficiencia energética o de actuación integrada— de hasta el 35 por ciento (alcanzando el 50 por ciento en el caso de los municipios de reto demográfico) para llevar a cabo mejoras de la envolvente térmica, de la eficiencia energética de las instalaciones térmicas o de la eficiencia energética de las instalaciones de iluminación. Este programa de subvenciones presenta elementos comunes con los anteriores programas PAREER, PAREER- CRECE y PAREER II, que se han venido desarrollando desde el año 2013, y supone una continuación del Programa de fomento de la mejora de la eficiencia energética y sostenibilidad en viviendas incluido en el Plan estatal de vivienda 2018-2021. De la misma forma, algunas comunidades autónomas y algunos municipios han desarrollado sus propios programas de financiación, con objetivos similares, pero distintas características⁹. Como complemento a estas políticas de gasto, el Gobierno se ha comprometido a través del PRTR a la mejora de la financiación de las actuaciones de rehabilitación y, en particular, a estimular las fórmulas de colaboración público-privada, sinergia que en nuestra opinión es esencial.

No obstante, no podemos perder de vista los importantes desafíos, principalmente sociales y económicos, a las que se deberá hacer frente en esta oleada de rehabilitación. En particular, Kirkpatrick y Bannear han señalado como principales barreras para la inversión en eficiencia energética en inmuebles los altos desembolsos iniciales requeridos, el uso deficiente de la arquitectura de decisiones de los individuos, la falta de liquidez de la inversión, la incertidumbre sobre el retorno de la inversión, la información asimétrica entre prestamistas y propietarios de viviendas o la falta de personas trabajadoras cualificadas para

8 Grau Ruiz, A. (2017). La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad de la vivienda. *CIRIEC- España. Revista jurídica de economía social y cooperativa* (31). 15–42; Martos García, J.J. (2012). Reforma de la imposición local y protección del medio ambiente: Propuesta de utilización de los certificados de eficiencia energética. *Tributos locales* (103), 73-98; Del Blanco García, A. y González García, J. (2021). Introducción de elementos ambientales en la imposición local de bienes inmuebles. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales (Ejemplar dedicado a: La reforma ambiental de las Haciendas Locales)* (7), 15-25. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.rser.2012.03.046>

9 Para más información sobre estos programas, pueden consultarse las páginas 116 y ss. de la ERESEE 2020

acometer las obras¹⁰. En el mismo sentido, Lambea Rueda, Grau Ruiz y Pastor Albaladejo han identificado las principales barreras para el desarrollo del sector de la edificación en España, destacando la falta de recursos, de apoyo financiero, de demanda o de fiabilidad y eficacia de las soluciones¹¹.

Tampoco podemos obviar que estas medidas podrían tener un impacto negativo en los hogares de renta media y baja, principales afectados por la pobreza energética, quienes tendrán mayores dificultades para acceder a la financiación necesaria para acometer las reformas necesarias para alcanzar los nuevos y ambiciosos objetivos. Ni tampoco que en la actualidad existe en nuestro país un importante problema de acceso a la vivienda, por lo que es necesario reforzar la dimensión social de esta oleada de rehabilitación. De este modo, estamos de acuerdo con Patón García cuando afirma que¹²:

La necesidad de garantizar el nivel de vida adecuado compromete la intervención de los poderes públicos para lograr concretar materialmente el derecho a la vivienda digna y el apoyo a actuaciones de rehabilitación que han de incluir la noción de sostenibilidad. De tal modo que, desde nuestro punto de vista, el concepto actual de vivienda –y el más amplio de «inmueble»– es indisoluble del calificativo de –vivienda sostenible–, conjugando pues la perspectiva de función social, económica y ambiental.

Precisamente con el objetivo de garantizar que esta oleada de rehabilitación se realice de una manera justa, en el sentido de que no haya sectores de población que no puedan acceder a la financiación necesaria para acometer las obras de eficiencia energética requeridas, se ha comenzado a explorar el desarrollo de mecanismos complementarios a las ayudas públicas a las que nos hemos referido en este apartado.

2.2. Principales mecanismos de financiación de eficiencia energética en edificios

En términos generales, la financiación es uno de los aspectos esenciales para lograr el desarrollo sostenible e implementar la Agenda 2030¹³. En particular, los poderes públicos pueden fomentar el desarrollo de un mercado de rehabilitación de edificios energéticamente eficientes, reduciendo así las barreras exis-

10 Kirkpatrick, J. y Bennear, L. (2014). Promoting clean energy investment: An empirical analysis of property assessed clean energy. *Journal of Environmental Economics and Management* (68), pág. 359.

11 Lambea Rueda, A., Grau Ruiz, M.A. y Pastor Albaladejo, G.P. (2020). La sostenibilidad de la Vivienda..., *op. cit.*, pág. 11.

12 Patón García, G. (2018). Capítulo III. Sostenibilidad ambiental de la vivienda: ¿incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles? En Patón García, G. (coord.): *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario (81–116)*. Wolters Kluwers, págs.115-116.

13 Owens, J.; Lennard, M. y Andrés Aucejo, E. (2020). La financiación del Desarrollo Sostenible: Tributación y Objetivos de Desarrollo Sostenible. Policy making en Tributación, Cooperación tributaria internacional y Gobernanza Fiscal Mundial como principal fuente de financiación de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas. Proyecto (Dirección: Jeffrey OWENS, Micheal LENNARD, Eva Andrés) [J]. *Revista de educación y derecho= Education and law review* (21) (Fiscalidad y objetivos de desarrollo sostenible (ODS)). DOI: <https://doi.org/10.1344/REYD2020.21.31339>

tentes e incentivando la participación activa del sector privado¹⁴. Estos instrumentos financieros, tanto públicos como privados, han sido clasificados por Bertoldi *et al* en tres categorías: tradicionales, en crecimiento e innovadores¹⁵.

Dentro de la categoría de instrumentos tradicionales, se incluyen las subvenciones, los préstamos y los incentivos fiscales. Estos han sido los mecanismos implementados hasta el momento en nuestro país, ya sea en forma de bonificaciones potestativas en los impuestos locales, de deducciones autonómicas y estatales o de programas de ayudas y subvenciones para la realización de determinadas obras. Esta ha sido también la tendencia seguida por los países de nuestro entorno: por ejemplo, Italia incluyó en su Decreto de desescalada incentivos a la eficiencia energética, con deducciones de hasta el 110 por ciento de los gastos incurridos en la realización de ciertas obras, pudiendo emplear el excedente de dos formas: a través del reembolso de cinco cuotas anuales de igual cuantía o mediante una transferencia de crédito en favor de la empresa contratista o de la entidad de crédito, incluyendo banco y aseguradoras, quienes a su vez podrán solicitar el reembolso de la cantidad a la administración tributaria italiana¹⁶. Sin embargo, consideramos que su principal inconveniente es que el estado asume la totalidad de la inversión, así como que no soluciona el problema del alto desembolso inicial.

Como apunta Grau Ruiz, el apoyo financiero público, ya sea a través de incentivo fiscal o del gasto público, es fundamental en una primera fase¹⁷. No obstante, el principal problema que presentan estos instrumentos públicos es su escasa disponibilidad, en tanto que se encuentran muy limitados por las restricciones presupuestarias. Así, podemos afirmar que la intervención pública es necesaria, pero insuficiente para lograr la cifra de actuaciones de rehabilitación que se requieren. Por tanto, es necesario movilizar la inversión privada, aumentando los esfuerzos para canalizar los fondos hacia inversiones sostenibles.

Los instrumentos financieros en crecimiento se caracterizan por haber sido probados en diferentes territorios, habiendo mostrado su eficacia, teniendo además potencial para una mayor expansión¹⁸. Entre ellos, destacan los contratos de rendimiento energético, definidos por el artículo 1.2, apartado f) del Real Decreto 56/2016, de 12 de febrero como¹⁹:

Todo acuerdo contractual entre el beneficiario y el proveedor de una medida de mejora de la eficiencia energética, verificada y supervisada durante la vigencia del contrato, en el que las inversiones (obras, suministros o servicios) en dicha medida se abonan como resultado de un nivel de mejora de la eficiencia

14 Baek, C. y Park, S. (2012). Policy measures to overcome barriers to energy renovation of existing buildings. *Renewable and Sustainable Energy Reviews* (16), 3939-3947.

15 Bertoldi, P. *et al.* (2020). How to finance energy renovation of residential buildings: Review of current and emerging financing instruments in the EU. *WIREs Energy and Environment* (10), DOI: <https://doi.org/10.1002/wene.384>

16 Arts. 119 y ss. del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34.

17 Grau Ruiz, A. (2017). La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética..., *op. cit.*, pág. 25.

18 Bertoldi, P. *et al.* (2020). How to finance energy renovation..., *op. cit.*

19 Por el que se transpone la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, en lo referente a auditorías energéticas, acreditación de proveedores de servicios y auditores energéticos y promoción de la eficiencia del suministro de energía

energética acordado contractualmente o de otro criterio de rendimiento energético acordado, como, por ejemplo, el ahorro financiero o la garantía de ahorros contractuales.

En pocas palabras, se trata de que un contratista financie las obras de eficiencia energética del contratante, generando un ahorro económico que beneficia a ambas partes²⁰. Este tipo de contratos son suscritos por las denominadas Empresas de Servicios Energéticos (ESE), cuyo desarrollo y consolidación se ha producido en los últimos años gracias, en gran medida, a la colaboración público-privada. Las ESE asumen un riesgo muy importante, en la medida en que el pago de los servicios energéticos que prestan (fundamentalmente, el suministro de energía) quedan condicionados al cumplimiento de unos estándares de eficiencia energética y, por consiguiente, a la consecución de un ahorro económico cuantificable. Sin embargo, entre los principales inconvenientes debemos volver a señalar las barreras de financiación, en tanto que las nuevas instalaciones suponen un importante desembolso, cuya amortización se dilata en el tiempo y es incierta²¹.

Para superar las barreras de los mecanismos tradicionales y en desarrollo, y especialmente las relativas a la financiación, han comenzado a explorarse mecanismos de financiación innovadores. Su característica fundamental es que elimina o reduce el desembolso de capital inicial y mejoran las condiciones de vencimiento y riesgo para los inversores, aunque se encuentran aún en una fase muy incipiente de desarrollo. Entre estos nuevos instrumentos, destacamos dos sistemas: *on-bill repayments* y *on-tax financing systems*²².

El mecanismo *on-bill finance* vincula el desembolso inicial a la factura por el servicio²³. De esta manera, el cliente tiene un incentivo para invertir en eficiencia energética, a través de un préstamo concedido por el prestador del servicio, cuya amortización se realiza a lo largo de los años mediante el abono periódico del servicio de suministro. A diferencia de los contratos por rendimiento energético, el pago se realiza incluso si no se produce el ahorro esperado²⁴. Este mecanismo presenta a su vez dos modalidades, en función de si el préstamo queda vinculado a quien suscribe el contrato, incluso en caso de transmisión de la propiedad (*on-bill loans*) o si esté queda afecto a la propiedad (*on-bill tariffs*)²⁵. Precisamente, esta segunda modalidad de préstamo se desarrolló en el Reino Unido entre 2013 y 2015, aunque no alcanzó los objetivos esperados. En cualquier caso, este tipo de programas, cuidadosamente diseñados, tienen un

20 Román Márquez, A. (2017). Eficiencia y ahorro energético en edificios e instalaciones públicas: los contratos de rendimiento energético. *Revista Andaluza de Administración Pública* (97), 101-140.

21 Sandoval Fernández, P. (2011). La eficiencia energética en edificios: la implantación de las empresas de servicios energéticos en España. *Revista Aranzadi de derecho ambiental*. (20), 243-266.

22 Grau Ruiz, A. (2017). La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética..., *op. cit.*, págs. 8-9 y Deloitte (2016). Energy Efficiency in Europe. The levers to deliver the potential. Deloitte Conseil. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Energy-and-Resources/energy-efficiency-in-europe.pdf>

23 Bertoldi, P. *et al.* (2020). How to finance energy renovation..., *op. cit.*

24 Grau Ruiz, A. (2017). La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética..., *op. cit.*, pág. 9.

25 Bertoldi, P. *et al.* (2020). How to finance energy renovation..., *op. cit.*

gran potencial al corregir el problema de acceso a la financiación y alinear los objetivos de las partes afectadas²⁶.

Por su parte, los denominados *on-tax financing* tienen la misma finalidad que los préstamos *on-bill repayments* –suavizar los costes de inversión iniciales–, aunque presentan una importante diferencia: se devuelven a través de un recargo sobre los impuestos que gravan la propiedad, en un plazo que suele rondar los 20 años²⁷. El ejemplo más paradigmático de este tipo de sistemas son el denominado *Property- Assesed Clean Energy* o Programa de Activación de Capital Ecológico (en adelante, PACE).

Los préstamos PACE representan un supuesto de colaboración público- privada cuya implantación en nuestro país podría acelerar la oleada de rehabilitación de edificios que se pretende conseguir en los próximos años, si bien en Europa se encuentra aún en fase de desarrollo, lo que contrasta con el éxito que han alcanzado en países como Estados Unidos²⁸. Por su potencial para lograr el cumplimiento de los objetivos en materia de eficiencia energética perseguidos, así como por el hecho de que se vehiculen a través de tributos, consideramos necesario detenernos en el análisis de este instrumento y valorar su posible introducción en el ordenamiento jurídico- financiero español.

2.3. Caracterización de la «Contribución PACE»

Los préstamos PACE son un sistema de financiación privada y voluntaria para acometer reformas de eficiencia energética en los inmuebles, que cubre la totalidad del coste del proyecto y cuya amortización se produce en un tiempo de alrededor de 20 años, en unos plazos pactados entre las partes, quedando el inmueble afecto al pago de la deuda²⁹. Sin embargo, su principal característica es que el cobro del capital y de los intereses corre a cargo del sector público mediante el mismo sistema de recaudación empleado para el cobro de los tributos sobre la propiedad (por ejemplo, el IBI)³⁰. Además, el incumplimiento en el pago de las cuotas del préstamo (a las que denominaremos «Contribuciones PACE») tiene las mismas consecuencias que el incumplimiento de pago de la deuda tributaria³¹.

En síntesis, las principales características del sistema PACE se pueden resumir en las siguientes:

- Es un sistema de financiación privado de obras de rehabilitación de inmuebles, al que los propietarios pueden acceder de forma voluntaria.

26 Deloitte (2016). *Energy Efficiency in Europe...*, *op. cit.*, pág. 48.

27 *Ibidem*, pág. 47.

28 Kirkpatrick, J. y Benneer, L. (2014). *Promoting clean energy investment...*, *op. cit.*

29 Greenward (2020). De la emergencia climática a la emergencia legislativa. Cinco propuestas financieras de impacto. *Greenward papers* (2), pág. 9 y Cobos Gómez, J.M. (2021). Reforma de los impuestos municipales para el fomento del autoconsumo. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales* (7), 42-51. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.rser.2012.03.046>

30 Salvador Culi, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI. La necesidad de un cambio. La propuesta «EuroPACE». *Tributos locales* (141), 39-48.

31 Grau Ruiz, A. (2017). La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética..., *op. cit.*

- El inmueble en el que se realizan las obras de rehabilitación se utiliza como garantía real. Así, el inmueble queda afecto al pago de la deuda, incluso si se produce su transmisión, de manera que el nuevo propietario queda obligado al abono del saldo de la deuda remanente³².
- Las entidades locales se encargan del cobro de las cuotas del préstamo y los intereses, a través de la creación de una prestación patrimonial pública, denominada contribución PACE, para cuyo cobro gozan de las mismas garantías legales que para la recaudación tributaria. Los gastos de gestión son mínimos, pero en cualquier caso corren a cargo del sector privado.

El establecimiento de un sistema PACE requiere la colaboración de los propietarios de los inmuebles, de los inversores y de las entidades locales. En concreto, es necesario que se suscriba un convenio de colaboración entre los financiadores y la Administración, de manera que se fijen los requisitos que deben cumplir los propietarios para acceder al programa, los proyectos elegibles y los términos de financiación (plazo, tasa de interés, condiciones de pago...) ³³.

El programa PACE presenta importantes ventajas para todas las partes interesadas³⁴. Los propietarios pueden acceder a financiación a largo plazo para acometer obras de rehabilitación energética que generan un ahorro económico, a la vez que ven aumentado el valor de sus inmuebles. Los inversores se benefician de que el cobro se realiza por parte de la Administración empleando las prerrogativas propias del procedimiento de recaudación, actuando el inmueble como garantía real, lo que disminuye el riesgo de la operación y garantiza la devolución del capital y de los intereses con un coste mínimo. Para la entidad local supone contribuir a los objetivos de descarbonización sin comprometer su estabilidad presupuestaria, movilizándolo el capital privado hacia la rehabilitación energética de inmuebles, a la vez que se dinamiza el mercado laboral local, al tratarse de una actividad con una gran demanda de mano de obra³⁵. Además, consideramos que este tipo de préstamos puede contribuir a luchar contra la pobreza energética, ya que permite a ciertos sectores acceder a unos recursos económicos que serían inaccesibles en condiciones normales. Como principal inconveniente se puede señalar el impacto que puede tener sobre la concesión de hipotecas el carácter privilegiado de la contribución PACE, en tanto que los acreedores hipotecarios ven reducidas sus posibilidades de cobro en caso de impago: sin embargo, se trata de una mera hipótesis, sin que hasta el momento existan datos suficientes para contrastar su veracidad³⁶.

El origen del sistema PACE se remonta al año 2008 en el estado de California, aunque desde entonces se ha extendido a otros territorios del país³⁷. En total,

32 Salvador Culí, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI..., *op. cit.*, pág. 45.

33 Greenward (2020). De la emergencia climática a la emergencia legislativa..., *op. cit.*

34 Greenward (2020). De la emergencia climática a la emergencia legislativa..., *op. cit.*

35 Salvador Culí, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI..., *op. cit.*, pág. 45.

36 Martin Fadrhonic, E. et al. (2016). Residential Property Assessed Clean Energy in California. Feasibility of Studying Impact on Mortgage Performance and Energy Savings. *Electricity and Markets & Policy Group: Technical Brief*. Disponible en: <https://emp.lbl.gov/publications/residential-property-assessed-clean#:~:text=Property%20assessed%20clean%20energy%20financing,can%20accommodate%20long%20payback%20projects>

37 Kirkpatrick, J. y Benneer, L. (2014). Promoting clean energy investment..., *op. cit.*

si nos centramos únicamente en el sector residencial, se han movilizado entre 2009 y 2020 un total de 7,3 billones de dólares, para realizar actuaciones en 306.000 inmuebles y crear en torno a 128.000 puestos de trabajo³⁸. Sin embargo, a pesar de sus potenciales beneficios, el sistema PACE todavía no está disponible en la Unión Europea, aunque actualmente se han puesto en marcha algunos proyectos piloto en España. A la espera de que se produzcan las reformas legales necesarias, la deuda no tiene la consideración de ingreso de derecho público, por lo que su cobro se realiza por un tercero (generalmente, una entidad de crédito), sin que goce para ello de las prerrogativas arriba mencionadas³⁹. Este hecho desnaturaliza al programa PACE, por lo que consideramos necesario explorar la posibilidad de introducir una nueva prestación patrimonial pública que permita que su exacción se realice por la Administración.

2.4. Viabilidad del sistema PACE en España

¿Estamos en disposición de introducir el sistema PACE en España? A esta pregunta han tratado de dar respuesta Styczynska y Zubel, para lo que han analizado la capacidad de diferentes Estados miembros de la Unión Europea para implantar este sistema de préstamos⁴⁰. En concreto, han clasificado a los países analizados en muy adecuados, moderadamente adecuados, menos adecuados y excluidos, en función de los resultados obtenidos tras el análisis de diferentes variables agrupadas en torno a las siguientes categorías:

1. Idoneidad del marco legal (existencia de impuestos sobre la propiedad, de tasas locales, de procedimientos de recaudación de los impuestos locales...).
2. Capacidad de las entidades locales para desarrollar un sistema *on-tax financing* y su experiencia y compromiso con los objetivos relativos a la eficiencia energética y lucha contra el cambio climático.
3. Capacidad para exigir los impuestos locales y gestión de impagos.
4. Percepción política, institucional y social y aceptación del sistema PACE.

Este análisis muestra que España se encuentra entre los países cuyo sistema fiscal y legal es muy adecuado para introducir el sistema PACE. En particular, la investigación señala como principales puntos fuertes que el procedimiento de recaudación es muy efectivo, que existen proyectos piloto en desarrollo y que un gran número de municipios está comprometido con el fomento de la eficiencia energética y la lucha contra el cambio climático. Por el contrario, los principales inconvenientes radican en torno a las diferencias impositivas en el IBI

38 Estos datos se han extraído de <https://www.pacenation.org/pace-market-data/> (Última consulta: 16 de febrero de 2022).

39 Para más información sobre estos proyectos piloto, puede consultarse la ERESEE 2020, págs. 132 y ss.

40 Styczynska, I. y Zubel, K. (2019). EU28 legal and fiscal readiness for the adoption of an on-tax financing mechanism- EuroPACE. *Case reports* (498). Disponible en: https://www.case-research.eu/files/?id_plik=6197

y la imposibilidad de considerar la contribución PACE como un crédito privilegiado para el cobro en el caso de impago⁴¹.

Junto a las condiciones legales e institucionales, conviene plantearse si la respuesta de la ciudadanía ante la introducción de un programa de estas características sería positiva. En este sentido, existen indicios que nos hacen pensar que la respuesta a esta cuestión ha de ser afirmativa. Aunque se ha apuntado que solamente un 56 por ciento de los españoles estaría dispuesto a pagar más impuestos para financiar políticas para luchar contra el cambio climático, otros trabajos han demostrado que hasta un 68,4 por ciento estaría dispuesto a asumir el coste de las obras de rehabilitación para la eficiencia energética de inmuebles, a través de un recargo en el IBI⁴². Además, considerando que las contribuciones PACE tendrían carácter voluntario, pensamos que no debería contar con el rechazo social, pues cada individuo sería libre para decidir si solicita o no la financiación. En cuanto a los inversores, no solo ven aumentadas las garantías de cobro, sino que además se disminuyen los costes de información, en tanto que la ejecución de los programas PACE suele venir acompañada de importantes campañas de *marketing* desarrolladas por las entidades locales⁴³.

En definitiva, el contexto legal, institucional y social nos hace pensar que la introducción del sistema PACE en España podría ser un éxito, por lo que consideramos necesario reflexionar sobre si la normativa actual lo permitiría o, en caso contrario, es necesario plantear propuestas de reforma.

3. Presente y futuro de la Contribución PACE en España

3.1. Régimen jurídico de la contribución PACE. En especial, su adecuación a las categorías actuales de prestación patrimonial pública

Dados los potenciales beneficios de la introducción del sistema PACE en España, conviene detenerse en analizar si es o no compatible con nuestro actual derecho financiero y tributario. Así, podemos adelantar que su adaptación a nuestro ordenamiento jurídico no es sencilla, planteándose interrogantes, entre otras cuestiones, en torno a su adecuación a las categorías de prestación patrimonial pública actuales, el sometimiento a los principios constitucionales materiales y legales, así como al procedimiento de recaudación, especialmente en caso de impago.

41 Styczynska, I. y Zubel, K. (2019). EU28 legal and fiscal readiness..., *op. cit.*, pág. 135.

42 Lázaro Touza, L., González Enrique, C. y Escribano Francés, G. (2019). Los españoles ante el cambio climático. Apoyo ciudadano a los elementos, instrumentos y procesos de una Ley de Cambio Climático y Transición Energética. *Real Instituto Elcano*. Disponible en: <https://www.realinstitutoelcano.org/wp-content/uploads/2019/09/informe-espanoles-ante-cambio-climatico-sept-2019.pdf>, pág. 56 y Lambea Rueda, A., Grau Ruiz, M.A. y Pastor Albaladejo, G.P. (2020). La sostenibilidad de la Vivienda..., *op. cit.*, pág. 14.

43 Kirkpatrick, J. y Bennear, L. (2014). Promoting clean energy investment..., *op. cit.*, pág. 361.

3.1.1. Naturaleza jurídica de la contribución PACE

Una de las cuestiones más importantes a la hora de analizar el posible régimen jurídico de la contribución PACE en nuestro ordenamiento consiste en determinar su encaje en alguna de las categorías de prestación patrimonial pública existentes. El principal problema reside en el hecho de que, al tratarse de una figura que tiene su origen en el derecho comparado, su equiparación a nuestras categorías no es, ni mucho menos, tarea sencilla.

A la hora de llevar a cabo esta labor, y dada la escasa atención que le ha prestado la doctrina española al sistema PACE hasta el momento, puede resultar de utilidad analizar cómo se han tratado de incorporar a nuestro ordenamiento jurídico otras iniciativas de derecho comparado. En concreto, por los motivos que a continuación expondremos, consideramos necesario detenerse en el acervo de conocimiento generado en torno a las Áreas Comerciales Urbanas (en adelante, ACU).

Las ACU o BDI (del inglés, *Business Improvement Districts*) son definidas por Navarro García como: «organizaciones (...) cuyo objetivo es prestar servicios adicionales dirigidos a potenciar el comercio y la actividad económica y la regeneración del área que se pretenda impulsar»⁴⁴. Lo más interesante de las ACU es que la organización, constituida por los comerciantes del área y debidamente autorizada por la administración, se financia a través de unas «contribuciones» satisfechas por sus propios integrantes y recaudadas por el ayuntamiento, quien después se encarga de ingresarlas en las ACU para que cumplan con las finalidades para las que se constituyó⁴⁵. Aunque el objetivo de este trabajo no es profundizar en el análisis de las ACU, entendemos que cuenta con algunas características similares al sistema PACE. Por un lado, se trata de una figura basada en la colaboración público-privada; pero sobre todo, se financia a través de una «contribución» recaudada por la administración pública quien, posteriormente, transfiere lo ingresado al sector privado. Por consiguiente, observamos un esquema de colaboración público-privada similar al del sistema PACE.

A diferencia de éste, las ACU han tenido más recorrido en nuestro país. Así, la Comisión de expertos para la reforma del modelo de financiación local analizó esta iniciativa, considerando que el establecimiento de un recargo sobre la cuota del IBI era la alternativa más adecuada para esta «contribución». También se consideró la posibilidad de vehicularla a través de una contribución especial, aunque esta posibilidad entrañaba una mayor problemática, en tanto no parece la categoría tributaria más adecuada para financiar el funcionamiento ordinario de las ACU⁴⁶. No obstante, no se trata de una cuestión exenta de debate, ya que otros autores como Esteve Pardo y Quintana Ferrer han sostenido que estas contribuciones también contaban con rasgos que las aproximaban a las enton-

44 Navarro García, A. (2017). Experiencias de financiación de las áreas comerciales en España. *Nueva fiscalidad* (I), pág. 128.

45 Navarro García, A. (2019). La adaptación del modelo *Business Improvement District* en España. *Tributos locales* (139), pág. 53.

46 Comisión de expertos (2017). Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación, pág. 77.

ces denominadas exacciones parafiscales⁴⁷. Es más, incluso habiéndose desarrollado iniciativas similares a las ACU en diferentes países (Estados Unidos, Alemania, Reino Unido), la regulación en cada caso ha sido diferente⁴⁸.

En definitiva, dadas las similitudes entre ambas figuras, las investigaciones sobre la introducción de las ACU en nuestro ordenamiento pueden servir de orientación para determinar cuál es la categoría de prestación patrimonial pública más adecuada para dar encaje a la contribución PACE. De esta forma, podemos adelantar que tanto el recargo en el IBI como la prestación patrimonial pública no tributaria (que sustituyen a las ya desaparecidas exacciones parafiscales) también parecen ser las categorías más adecuadas para vehicular las contribuciones PACE.

a) Tasa

De todas las categorías tributarias, la tasa es sin duda alguna la que menos recorrido tiene en la introducción de la contribución PACE. Atendiendo a la definición del artículo 2.2, a) de la Ley General Tributaria (LGT) y al artículo 20.1 LRHL, resulta evidente que la exacción de las contribuciones PACE no deriva de la utilización privativa ni del aprovechamiento especial del dominio público local. Más dudas podría plantear el hecho de que se trate de la prestación de un servicio local, aunque para ello sería necesario que no fuera de recepción o solicitud voluntaria o que no se preste por el servicio privado. No obstante, las contribuciones PACE no cumplen con ninguno de estos presupuestos, ya que por un lado la participación en el sistema PACE es totalmente voluntaria para el propietario y, por otro, la financiación de obras de rehabilitación no está reservada al sector público, de forma que el propietario puede acudir al sector privado para obtener los fondos necesarios para acometer las reformas. De igual forma, y aunque no se trate de una lista cerrada, tampoco se puede identificar con ninguno de los servicios del artículo 20.4 LRHL por cuya prestación se puede exigir una tasa. Por consiguiente, la contribución PACE no podría adoptar la forma de tasa.

b) Contribución especial

Atendiendo a la definición de contribución especial que ofrece el artículo 2 LGT, podríamos plantearnos si es la categoría tributaria más adecuada para las contribuciones PACE. En efecto, la ejecución de un proyecto de rehabilitación dentro del programa PACE supone la obtención por parte del propietario de un beneficio o de un aumento del valor de su inmueble como consecuencia de la

47 Esteve Pardo, M.L. (2015) Financiación de actuaciones público-privadas de promoción del comercio urbano mediante tributos: La experiencia alemana. *Quincena fiscal* (22), 21-47 y Quintana Ferrer, E. (2017). Aportaciones económicas obligatorias para financiar áreas comerciales urbanas: naturaleza y régimen jurídico. *Tributos locales* (133), pág. 24.

48 Esteve Pardo, M.L. (2019) Los *Business Improvement Districts* (BID): un instrumento efectivo para la reactivación de la actividad económica urbana. Modificaciones legislativas necesarias para poder implantarlos en el ámbito local. *Anuario de Derecho Municipal* (13), pág. 226.

realización de unas obras, lo que, *a priori*, se asemeja a los términos en los que el artículo 2.2, b) LGT define el hecho imponible de las contribuciones especiales.

Sin embargo, para que se produzca la exacción de la contribución especial es necesario que la naturaleza de la obra sea pública, ya que como recuerda Chico de la Cámara, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha subrayado que la finalidad de este tributo no es otra que «compensar parcialmente según el grado de preponderancia del interés público y el privado, el coste financiero de las obras públicas»⁴⁹. Además, en el ámbito municipal en el que se desarrolla el sistema PACE, es necesario que la obra sea local, lo que de acuerdo con el artículo 29 LRHL exigirá que la obra sea realizada por la entidad local, en el ámbito de sus competencias o por delegación, tanto con sus propios medios como a través de otras entidades públicas (o los concesionarios de estos) con aportaciones económicas de la entidad local⁵⁰.

Las contribuciones PACE no financian obras públicas y locales, en la medida en que las entidades públicas no realizan con sus propios medios las obras ni financian la realización de estas por parte de una entidad privada, sino que la obra es realizada por una entidad privada financiada con fondos privados procedentes de los inversores, actuando la administración local como mero intermediario en la recaudación.

Tal y como señalaba la Comisión de expertos la para la revisión del modelo de financiación local al hilo de la financiación de las ACU, el empleo de contribuciones especiales para financiar el sistema PACE implicaría la realización de una reforma de gran calado que modificara, al menos, el hecho imponible, el devengo y el sistema de cálculo, lo que desnaturalizaría el propósito de este tributo⁵¹. Por este motivo, tampoco nos parece que la contribución especial sea la categoría de prestación patrimonial pública más adecuada para la exacción de las contribuciones PACE.

c) Impuesto: recargo sobre la cuota del IBI

La imposibilidad de incluir las contribuciones PACE en las categorías tributarias de tasa o contribución especial podría conducirnos a pensar que su naturaleza jurídica responde a la naturaleza de impuesto. De acuerdo con el artículo 2.2, c) LGT, el hecho imponible del tributo lo constituyen negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la existencia de una capacidad económica del contribuyente: en este sentido, puede plantearse que la realización de una obra de rehabilitación financiada por el sistema PACE puede suponer un indicio de riqueza gravable del propietario del inmueble. No obstante, la figura del impuesto se caracteriza porque se exige «sin contraprestación», lo que colisiona

49 Chico de la Cámara, P. (2003). Las contribuciones especiales a la luz de los principios constitucionales. *Quincena fiscal* (21-22), pág. 105.

50 Martín Cano, R. (2006). Contribuciones especiales: un tributo local. *Nueva fiscalidad* (8), 111-172.

51 Comisión de expertos (2017). Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación, pág. 77.

con la finalidad última de las contribuciones PACE, que no es otra que obtener una compensación en forma de obra.

A pesar esto, Salvador Culí ha formulado una propuesta de reforma para la creación de un recargo potestativo sobre la cuota del IBI, equivalente al importe que en concepto de capital e intereses corresponda satisfacer anualmente al propietario del inmueble rehabilitado en el marco del programa PACE⁵². En particular, la imposición de este recargo se caracterizaría por:

- Proceder de un acuerdo entre el propietario del inmueble y el inversor, con la mediación de la entidad local.
- No se exige con carácter general, sino que únicamente quedarán obligados a su pago los propietarios que se hayan acogido al programa PACE.
- Su cuantificación se realiza de manera individualizada, ya que cada obra de rehabilitación tiene unas características propias (importe financiado, plazo de devolución, interés...).
- Su contabilización no se incluye en el presupuesto público, de manera que no supone un aumento de la deuda pública, sin perjuicio de que la administración utilice los mecanismos recaudatorios, tanto en período voluntario como ejecutivo, que tiene a su disposición.

Si bien es cierto que el objetivo principal de los tributos es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no podemos perder de vista que el artículo 27.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) permite que la recaudación se afecte a un fin determinado, por lo que el hecho de que la recaudación obtenida por las contribuciones PACE se transfiera a los inversores no plantearía problemas. De igual modo, incluso podría atenderse a la existencia de una finalidad extrafiscal, derivada de los beneficios de la rehabilitación del inmueble, que de alguna manera justificara la afectación de la recaudación para la satisfacción de un fin relacionado con la protección del medioambiente, asociándose así de forma indirecta a la satisfacción de un interés general. Como argumento adicional a favor se puede señalar, además de que sea la única propuesta doctrinal desarrollada al momento sobre las contribuciones PACE, que el recargo en la cuota del IBI fue la fórmula propuesta por la Comisión de expertos y la doctrina para las contribuciones de las ACU, figura con la que ya hemos señalado que existen ciertas similitudes.

Sin embargo, ¿tiene cabida en nuestro ordenamiento la exacción voluntaria de un impuesto? ¿Es posible sustraer la recaudación obtenida de la contabilidad pública? En nuestra opinión, la respuesta a estas preguntas debe ser negativa, lo que invalida el empleo del impuesto como vehículo para las contribuciones PACE. Estas características se corresponden con la categoría alemana de *Sonderabgabe*, que al igual que el impuesto se exige sin contraprestación, pero que a diferencia de este no se exige a la totalidad de la ciudadanía y que por tanto

52 Salvador Culí, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI..., *op. cit.*, pág. 46.

se asemeja a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias españolas⁵³.

Por tanto, aunque la realización de verdaderos juegos malabares jurídicos permitiría encajar las contribuciones PACE en la categoría de impuesto y afectar su recaudación a sufragar la realización de obras de rehabilitación de inmuebles, consideramos necesario, para evitar la desvirtualización del impuesto como categoría tributaria, explorar otras alternativas, siendo la de su consideración como prestación patrimonial pública no tributaria la que parece más acertada.

d) Prestación patrimonial pública no tributaria

Habiendo constatado la inadecuación de las categorías tributarias para exigir las contribuciones PACE, conviene analizar si sería posible que su recaudación se realizara a través de la exacción de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. De acuerdo con la Disposición final undécima de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público (LCSP), las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias son aquellas que, siendo exigidas con carácter coactivo, no tienen la consideración de tasa, ni de contribución especial ni de impuesto y responden a fines de interés general. Por consiguiente, desde un punto de vista legal, tres son las características de este tipo de prestaciones: son coactivas, responden a un interés general y no se incluyen en ninguna de las categorías del artículo 2.1 LGT.

Sin embargo, estamos de acuerdo con Menéndez Moreno cuando afirma que esta definición es insuficiente, ya que ni la nota de coactividad ni la finalidad de interés general son suficientes para delimitar el contenido de las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria⁵⁴. Así, en el mismo sentido, Quintana Ferrer recuerda que⁵⁵:

La coactividad no ha de entenderse referida al comportamiento del obligado que origina el deber de satisfacer las prestaciones patrimoniales, comportamiento que puede ser voluntario u obligatorio (se puede, por ejemplo, solicitar o no un determinado servicio de la Administración); sino a la forma de exigir la exacción pública que origina ese comportamiento, a la forma de exigir, en definitiva, el cumplimiento del tributo o de la prestación patrimonial pública no tributaria, que se lleva a cabo, obviamente, siempre con carácter coactivo.

De la misma manera, resulta evidente que la finalidad de interés general también va a desprenderse de la noción de tributo, puesto que el artículo 31.1 de la Constitución española (en adelante, CE) vincula su exacción nada más y nada

53 Esteve Pardo, M.L. (2018). La financiación de las Áreas de Promoción Urbana: ¿podemos «importar» la categoría tributaria alemana de Sonderabgabe? *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales (Ejemplar dedicado a: VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario)* (11), pág. 145.

54 Menéndez Moreno, A. (2018). Las prestaciones patrimoniales de carácter público: un análisis de la noción de las mismas en la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público. *Quincena fiscal* (1-2), pág. 15.

55 Quintana Ferrer, E. (2017). Aportaciones económicas obligatorias..., *op. cit.*, pág. 26.

menos que al deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por consiguiente, un análisis de la Disposición final undécima LCSP no nos permite delimitar con claridad los contornos jurídicos de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias.

Al hilo de este debate, Esteve Pardo ha señalado que las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias⁵⁶:

(Son) prestaciones impuestas coactivamente, que las deben satisfacer un grupo determinado de sujetos en función de su especial responsabilidad en la financiación de unos determinados gastos y que su naturaleza jurídica sin ser claramente tributaria tiene algunos rasgos que las acercan a los tributos.

Si extrapolamos estas características a las contribuciones PACE en los términos en que las hemos definido, podemos concluir que se adaptan a esta categoría de prestación patrimonial pública. En primer lugar, las contribuciones PACE se exigen con carácter coactivo: esto es, aunque la participación en el programa PACE sea voluntaria, su exacción se realiza de forma coactiva por parte de la entidad local. Por otro lado, la contribución PACE solo es satisfecha por aquellos sujetos que forman parte del programa y que han decidido solicitar la financiación para acometer las obras de rehabilitación, siendo este aspecto común a todos los obligados a su pago, por lo que se trata de una contribución que solo se puede exigir a un grupo homogéneo de sujetos, caracterizados por su pertenencia al programa PACE. En tercer lugar, su naturaleza presenta algunas similitudes con las figuras tributarias –tal y como hemos analizado en los apartados anteriores–, pero sin ser claramente ni una tasa, ni una contribución especial ni un impuesto. En este sentido, las contribuciones PACE se caracterizan porque su recaudación, al igual que la de los tributos, corre a cargo de la administración, quien cuenta para ello con unas potestades exorbitantes de las que carecen las entidades privadas y que evidentemente supone un aspecto favorable para los inversores que financian el programa PACE.

En este sentido, el sistema PACE es un mecanismo de colaboración público-privada, cuya existencia se origina por la imposibilidad de que la administración financie la totalidad de obras de rehabilitación necesarias. Es decir, aunque resulta evidente que el objetivo de los inversores que van a financiar el programa PACE es el beneficio, están contribuyendo a la consecución de intereses públicos, lo que justifica la intervención de la administración en el procedimiento de recaudación. Se trata, como ha apuntado Menéndez Moreno, de una confrontación entre el interés privado y el interés general que se resuelve proporcionando un mecanismo de colaboración con la administración, que ofrece a los particulares unas ventajas que no les proporcionan los mecanismos procesales convencionales para el cobro de las deudas privadas⁵⁷. Es decir, el objetivo de las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario es lograr un equilibrio entre el beneficio público y el particular, sin conceder a las entidades privadas el poder exacerbado del que dispone la administración. En nuestra opinión, esta idea es la que subyace en las contribuciones PACE, cuya principal

56 Esteve Pardo, M.L. (2018). La financiación de las Áreas de Promoción Urbana..., *op. cit.*, pág. 148.

57 Menéndez Moreno, A. (2019). ¡Menos mal que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son constitucionales! *Quincena fiscal* (21), 9-18.

ventaja para el inversor es que la administración se encarga de la recaudación, lo que fomenta la disponibilidad de una financiación probablemente muy superior a la que se conseguiría si se careciera de las potestades de cobro de las entidades locales.

Podríamos igualmente plantearnos si la Disposición final primera LCSP vincula la naturaleza no tributaria de determinadas prestaciones patrimoniales públicas a que la titularidad del servicio sea privada o pública. En este sentido, la nueva regulación dispone que se considerarán como tales las exigidas por la prestación de un servicio que sea «gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta», lo que remite no tanto a la titularidad del servicio, sino a la forma de gestión del mismo, y ello como subraya Ortiz Espejo supone que la prestación patrimonial pública no tributaria podrá suponer un ingreso para entidades de carácter público (si el servicio se presta por entidades públicas empresariales o sociedades de capital íntegramente público) o privado (en otros casos)⁵⁸. Por el contrario, de acuerdo con la jurisprudencia, sí es un elemento definitorio de este tipo de prestaciones que deba ser satisfecha a un ente público⁵⁹. En ninguno de estos extremos parece que la consideración de la contribución PACE como prestación patrimonial pública no tributaria sea contraria a la regulación vigente: va a suponer un ingreso para los inversores privados, aunque sea satisfecha a la entidad local.

Por consiguiente, la indefinición que rodea al concepto de prestación patrimonial pública no tributaria juega, en este caso, en favor del sistema PACE, pues es precisamente esta falta de claridad sobre sus rasgos característicos lo que permite dar acomodo en esta categoría a las contribuciones PACE. Como se ha comprobado, este tipo de contribuciones cumplen con la nota de coactividad y de satisfacción de interés general, además de que no tienen cabida en ninguna de las categorías tributarias, tal y como se limita a exigir la LCSP. Además, de acuerdo con la doctrina, las contribuciones PACE cumplen con la aparente finalidad que el legislador atribuye a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, que no es otra que lograr el equilibrio entre el interés público y privado en los términos descritos en las líneas anteriores.

Por todo lo dicho, consideramos que las contribuciones PACE podrían ser consideradas una categoría *sui generis* de prestación patrimonial pública no tributaria.

3.1.2. Contribución PACE y principios constitucionales

A partir de la premisa de que la categoría a la que mejor se adaptarían las contribuciones PACE sería la de prestación patrimonial pública no tributaria, debemos plantearnos su vinculación con los principios formales y materiales consagrados en el artículo 31 CE.

⁵⁸ Ortiz Espejo, D. (2020). Algunas reflexiones sobre la nueva categoría «prestaciones patrimoniales públicas no tributarias» introducida por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público. *Tributos locales* (146), pág. 120.

⁵⁹ González Ortiz, D. (2020). La atribución legal de naturaleza jurídica a las contraprestaciones satisfechas coactivamente a empresas públicas y privadas. *Quincena fiscal* (21), pág. 76

En primer lugar, existe consenso en la doctrina al considerar que la reserva de ley del artículo 31.3 CE es plenamente aplicable a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, como han sostenido entre otros Ortiz Calle, González Ortiz o Litagó Lledó, si bien esta última autora ha matizado que no se trata de una reserva de ley tributaria, ya que no es de aplicación el artículo 133 CE⁶⁰. Esto supone que la ordenanza que regule las contribuciones PACE no tendría por qué ser de naturaleza fiscal, sino ordenanza sin más, con los matices en su aprobación que señala la Ley de Bases del Régimen Local (LBRL)⁶¹.

No obstante, nos surge la duda de si la aprobación de la LCSP es suficiente para dar por satisfecho el cumplimiento de la exigencia de reserva de ley. En este sentido, y centrándonos en el ámbito local que es el que ahora nos interesa, el artículo 20.6 LRHL dispone, en relación con las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, que «sin perjuicio de lo establecido en el artículo 103 de la Ley de Contratos del Sector público, las contraprestaciones económicas a que se refiere este apartado se regularán mediante ordenanza», lo que a nuestro entender parece dar por satisfecho el requisito de la reserva de ley. Dicho de otro modo, la LCSP viene a deslegalizar la regulación de este tipo de prestaciones patrimoniales públicas, al menos en el ámbito local⁶².

No obstante, no nos parece acertado que la regulación de las contribuciones PACE se deje en manos de la voluntad de cada entidad local; por el contrario, nos parece que por novedad y complejidad de este sistema sería deseable una mayor homogeneidad, al menos en lo que respecta a las características generales del sistema, sin perjuicio de que se permitiera a las entidades locales regular mediante ordenanza aspectos como el plazo de devolución o el importe financiable, entre otros. Por consiguiente, y aunque no sea requisito *sine qua non* para su establecimiento, abogamos por la aprobación de una norma estatal que introduzca el sistema PACE en nuestro ordenamiento jurídico y establezca sus líneas maestras.

En segundo lugar, debemos plantearnos si las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, y en su caso las contribuciones PACE, están sometidas a los principios constitucionales del artículo 31.1 CE, y en especial al de capacidad económica. Aunque algunos autores se mostraron inicialmente favorables a la extensión de los principios de justicia material a todas las prestaciones patrimoniales de carácter público, más allá del tributo, la realidad es que el Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 63/2019, de 9 de mayo (ECLI:ES:TC:2019:63), se ha encargado de confirmar que las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias se sitúan al margen del artículo 31.1 CE, lo que les permite

60 Ortiz Calle, E. (2018). Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. *Quincena fiscal* (19), 47-74; González Ortiz, D. (2020). La atribución legal de naturaleza jurídica..., *op. cit.* y Litagó Lledó, R. (2018). El nuevo concepto legal de prestación patrimonial de carácter público. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales* (11), 163-174.

61 Iglesias Caridad, M. (2019). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. *Nueva fiscalidad* (4), pág. 197.

62 Menéndez Moreno, A. (2018). Las prestaciones patrimoniales de carácter público..., *op. cit.*

escapar, como ha subrayado Martín Rodríguez, de la aplicación del principio de capacidad económica⁶³.

¿Significa ello que no existen límites a la hora de cuantificar las contribuciones PACE? Aunque es evidente que en su cuantificación existe mayor flexibilidad que en el de los tributos, la realidad es que este tipo de contribuciones quedaría sometida al resto de la Constitución, y en particular el respeto al derecho a la propiedad privada, sin perder de vista los límites derivados del derecho comunitario o el resto de nuestro ordenamiento jurídico⁶⁴. Si bien es cierto que el principio de capacidad económica, o más concretamente el de equivalencia de costes es una cuestión fundamental en otros supuestos, especialmente cuando la ciudadanía no es libre de elegir la forma de prestación el servicio público (piénsese por ejemplo, el suministro de agua), no nos parece una cuestión tan controvertida en el caso del sistema PACE, en la medida en que los propietarios son libres para decidir si forman o no parte del mismo. Es más, una aplicación estricta de estos principios podría suponer un desincentivo a la captación de inversores, en tanto que su beneficio quedaría limitado por los costes del servicio prestado.

De nuevo observamos como el escueto régimen jurídico de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias facilita la inclusión de las contribuciones PACE en esta categoría. No obstante, consideramos más adecuado que el sistema PACE se introduzca a través de una norma con rango legal que establezca los aspectos esenciales, sin perjuicio de que las entidades locales puedan regular otros aspectos a través de sus ordenanzas locales.

3.1.3. Procedimiento de recaudación de la contribución PACE

Seguramente la característica más importante de las contribuciones PACE es que su cobro se realiza por la propia Administración, quien cuenta para ello con unas potestades exorbitantes de las que carecen los inversores privados que financian las obras de rehabilitación, lo que supone para ellos una importante ventaja en términos de seguridad y garantía. Además, se prevé el empleo del inmueble sobre el que se realizan las obras de rehabilitación como garantía real, de manera que queda afecto al pago de la contribución PACE incluso si se produce su transmisión. Por este motivo, debemos plantearnos si la regulación actual reconoce autotutela ejecutiva a las entidades locales en el ámbito de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, o dicho de otro modo, si pueden acudir a la vía de apremio para su cobranza en caso de impago, así como si es posible establecer la afectación del bien inmueble al pago de la contribución PACE.

63 Lozano Serrano, C. (2002). Calificación como tributos a prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestación de servicios. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (116); Martín Jiménez, A. (2000). Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (106) y Martín Rodríguez, J.M. (2019). Análisis de la STC 63/2019, de 9 de mayo de 2019. ¿Es inconstitucional la nueva regulación de las tarifas como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias? *Nueva fiscalidad* (2), pág. 303

64 Ortiz Calle, E. (2018). Las fronteras del derecho tributario..., *op. cit.*

Con respecto al procedimiento de recaudación, de acuerdo con el artículo 2.2 LRHL, las entidades locales gozarán de las prerrogativas legalmente establecidas para la hacienda del Estado en la cobranza de los tributos y de las cantidades que, como ingresos de derecho público, incluyendo específicamente las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, deban percibir. En este sentido, el artículo 10 LGP dispone que estas prerrogativas no son otras que las establecidas en la LGT y en el Reglamento General de Recaudación (RGR), entre las que se encuentra evidentemente el empleo de la vía de apremio. Así, de acuerdo con Menéndez Moreno⁶⁵:

Cabe concluir que la pretensión del legislador ha sido el que determinadas formas de gestión de esas ignotas «prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias» (...), puedan ser llevadas a cabo con las atribuciones exorbitantes propias de las prestaciones patrimoniales de carácter público cuando se gestionan directamente por las Administraciones Públicas.

No obstante, tanto Ortiz Calle como González Ortiz se han mostrado contrarios a esta interpretación⁶⁶. En su opinión, la aplicación del artículo 10 LGP se limita a la recaudación de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias que puedan ser consideradas «derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal» en los términos del artículo 5 de la misma ley, lo que excluiría a las contraprestaciones exigidas por entidades privadas, es decir, aquellos supuestos en los que el servicio se preste de manera directa mediante personación privada de la Administración o mediante gestión indirecta.

Al hilo de este debate, debemos tener en cuenta que las contribuciones PACE no serían exigidas por una entidad privada, sino por la propia entidad local, sin que existieran por tanto inconvenientes para su consideración como «derecho de naturaleza pública».

Como ya hemos manifestado, no es el objetivo de este trabajo determinar la configuración legal de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, sino determinar cuál sería el régimen jurídico de las denominadas contribuciones PACE. Por consiguiente, y al margen de los debates doctrinales, consideramos que no existirían barreras legales que impidieran emplear la vía de apremio en la recaudación de las contribuciones PACE.

Mayores inconvenientes plantea el considerar que el inmueble sobre el que se realizan las obras actúe como garantía real o quede afecto al pago de la contribución PACE. En este sentido, la LGT regula tanto la hipoteca legal tácita en favor de la Hacienda Pública (artículo 78 LGT) como la afección de bienes (artículo 79 LGT), radicando la principal diferencia entre ambas garantías en que la primera prevalece incluso ante el tercero hipotecario. Sin embargo, como subraya Burlada Echeveste, el ámbito objetivo de estas dos garantías se limita exclusivamente a los «tributos» (artículo 78 LGT) y a la «deuda tributaria» (artículo 79 LGT), sin que quepa en ningún caso considerar que puede ser exten-

65 Menéndez Moreno, A. (2018). Las prestaciones patrimoniales de carácter público..., *op. cit.*

66 Ortiz Calle, E. (2018). Las fronteras del derecho tributario..., *op. cit.* y González Ortiz, D. (2020). La atribución legal de naturaleza jurídica..., *op.cit*

dido a prestaciones cuya naturaleza no sea tributaria, ni por tanto a las contribuciones PACE⁶⁷.

Por consiguiente, la regulación actual no permite considerar que el inmueble sobre el que se realiza la obra de rehabilitación pueda actuar como garantía real en caso de impago de la contribución PACE. En nuestra opinión, lo más coherente sería regular un nuevo supuesto de hipoteca legal tácita, similar al previsto en el IBI (artículo 64 LRHL), que otorgara a las entidades locales preferencia en el cobro de las contribuciones PACE devengadas y no satisfechas, relativas a un período de tiempo que debería determinarse legalmente, frente a cualquier otro acreedor, incluso aunque sus derechos estuvieran inscritos.

3.2. Propuesta de reforma para introducir el sistema PACE en España

A la luz de todo lo expuesto hasta el momento, estamos en disposición de formular las propuestas de reforma necesarias para introducir el sistema PACE en nuestro ordenamiento jurídico. A este respecto, nos resultan muy interesantes las enmiendas presentadas por los grupos parlamentarios Vox, Plural, y Ciudadanos para introducir el programa PACE durante la tramitación del Proyecto de Ley de cambio climático y transición energética, que aunque no llegaron a incluirse en el texto final, pueden ser el punto de partida de una propuesta de lege ferenda⁶⁸.

En estas enmiendas se abordaban tres cuestiones: las características del programa, la activación del programa y los criterios de elegibilidad. Sobre la primera cuestión, las tres propuestas definen el programa PACE en los mismos términos descritos en este trabajo: sólo debemos destacar que se limita la hipoteca legal tácita a las últimas tres anualidades (en el caso del IBI son dos). En segundo lugar, la activación del programa corre a cargo de los municipios (individualmente o agrupados en comarcas, regiones o provincias) o a las comunidades autónomas, a quienes les corresponde desarrollar los convenios en los que se fijan los elementos esenciales del programa, incluyendo los criterios de elegibilidad. Nos encontramos aquí con una diferencia frente a los modelos desarrollados en Estados Unidos, en los que han sido exclusivamente las entidades locales las que han implementado los programas PACE. Aunque no es un requisito esencial que la gestión sea local, nos parece que la experiencia de las entidades locales en la gestión y recaudación del IBI puede ser un punto a su favor frente al desarrollo del programa por parte de las comunidades autónomas.

En relación con los criterios de elegibilidad, observamos algunas discrepancias entre las enmiendas. Mientras que el grupo Ciudadanos proponía que fuera el Gobierno quien definiera reglamentariamente los criterios de elegibilidad y los requisitos de las certificaciones exigidas, las propuestas de los grupos Vox y Plural describían los criterios generales que debían incluir los proyectos, incluyendo los de reforma «que implican la instalación o modificación de una

67 Burlada Echeveste, J.L. (2020). Las garantías de la deuda tributaria. *Quincena fiscal* (15-16), 95-133.

68 BOCG del Congreso de los Diputados, núm. 19-2 de 29 de octubre de 2020 y en el BOCG del Senado, núm. 175, de 22 de abril de 2021.

mejora a la propiedad privada comercial, residencial, industrial o agrícola o multifamiliar, y (b) con la intención de disminuir el consumo o demanda de energía o agua, incluidos sistemas y activos de generación de fuentes renovables distribuidas y almacenadas, o mejorar la accesibilidad, siempre que en este último caso la inversión por dicho concepto se ajuste al porcentaje que se fije en el Convenio de desarrollo», así como los de nueva construcción que se refieran a «medidas de eficiencia energética, autoconsumo, energía distribuida y almacenada y conservación de agua y deberán mejorar la calificación energética del edificio en función del Código de Edificación aplicable. Satisfechos los indicados requisitos, el monto de la financiación PACE no podrá superar el 20 % del importe total del coste del proyecto», pero dejando en manos de las ordenanzas –la propuesta del grupo Parlamentario Vox se refiere específicamente a las «ordenanzas fiscales»– y los Convenios de desarrollo el desarrollo específico de los criterios de elegibilidad.

Sobre esta cuestión conviene hacer algunas apreciaciones. En primer lugar, que la definición de los requisitos técnicos que han de cumplir los proyectos financiados es una cuestión que escapa del ámbito de la Ley de Cambio Climático y mucho más de la normativa financiera, por lo que resulta lógico que sean definidos por una norma sectorial de aplicación a todo el territorio, sin que nos resulte posible que puedan ser determinados genéricamente en los términos propuestos por los grupos Vox y Plural, ni mucho menos por las ordenanzas locales. Al hilo de esta cuestión, Salvador Culí ha propuesto incluir entre los proyectos financiados los que supongan la supresión de barreras arquitectónicas o permitan incluir condiciones mínimas de habitabilidad en viviendas antiguas, lo que en nuestra opinión permitiría reforzar la función social de la vivienda, pero que por el contrario desnaturalizaría la finalidad de un programa diseñado originariamente para lograr un objetivo muy concreto: la eficiencia energética de inmuebles⁶⁹. De esta manera, el ámbito de actuación de los municipios debería limitarse a determinar mediante ordenanza –sin que sea necesario que sea de naturaleza fiscal– los criterios que han de reunir las propiedades, los propietarios o el convenio de financiación (los plazos de ejecución de las obras, los años de devolución de la financiación o el plazo para el giro de las cuotas PACE o su importe, entre otras cuestiones).

Junto a la inclusión de una referencia genérica al sistema PACE en el articulado de la Ley de Cambio Climático, los grupos parlamentarios Plural y Ciudadanos fueron más allá y propusieron modificaciones de la LRHL y la LGT.

Comenzando por los aspectos comunes, ambas propuestas coinciden en añadir un segundo punto al artículo 78 LGT, incluyendo un nuevo supuesto de hipoteca legal tácita, de forma que el inmueble objeto de obras de rehabilitación actuaría como garantía legal del pago de las contribuciones PACE devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural y a los tres inmediatamente anteriores, prevaleciendo incluso frente a acreedores cuyos derechos se encuentren inscritos. Esta medida, a la que ya nos hemos referido, es una característica definitoria del sistema PACE, por lo que se trata de una reforma necesaria si se quiere apostar decididamente por este mecanismo de financiación. No obstante, no queda claro si en caso de impago el cobro de las contribuciones

69 Salvador Culí, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI..., *op. cit.*, pág. 47.

PACE prevalecería sobre las cuotas de IBI, pues si bien es cierto que el artículo 77 LGT establece la prelación de la Hacienda Pública para el cobro de los créditos *tributarios* vencidos y no satisfechos, también dispone que esto será de aplicación «en cuanto concorra con *otros* acreedores». Aunque entendemos que la naturaleza tributaria de las cuotas del IBI supondría su prelación frente a las contribuciones PACE, sería recomendable aclarar este extremo.

Por otro lado, tampoco entendemos que en la propuesta del grupo Ciudadanos se hable de contribuciones PACE o de recargos del impuesto sobre bienes inmuebles dentro del sistema PACE, sin decantarse por una u otra categoría. Dado que en su propuesta de modificación de la LRHL se posiciona claramente por la naturaleza no tributaria de las contribuciones PACE entendemos que se trata de un error.

También coinciden ambos grupos parlamentarios en la modificación del segundo párrafo del artículo 20.6 LRHL, añadiendo entre los supuestos concretos de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias las contribuciones PACE, lo que consideramos una reforma no esencial, pero aclaratoria.

En lo que sí se diferencian ambas enmiendas es en el contenido de la regulación de las cuotas PACE en la LRHL. Así, la propuesta del grupo Plural es mucho más genérica, limitándose a definir, en términos similares a los de la propuesta de articulado para la Ley de Cambio Climático, las contribuciones PACE, así como los obligados a su pago y su gestión. Su única novedad radica en que amplía el ámbito objetivo de la bonificación potestativa de hasta el 50 por ciento sobre la cuota del IBI prevista en el artículo 74.5 LRHL, al incluir aquellos inmuebles sobre los que se hayan realizado obras en el marco del programa PACE, en el mismo sentido que propuso Salvador Culí, si bien este autor proponía que el beneficio fiscal pudiera alcanzar hasta el 90 por ciento⁷⁰.

Por su parte, la propuesta del grupo Ciudadanos no solo define las contribuciones PACE, sino que también delimita los aspectos esenciales del hecho imponible y los elementos para su cuantificación, por lo que nos parece una regulación más acertada desde un punto de vista técnico. En primer lugar, establece que la contribución PACE tendrá la consideración de prestación patrimonial pública no tributaria, constituyendo su hecho imponible «la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes inmuebles como consecuencia de la realización de mejoras de eficiencia energética y/o uso de fuentes de energía renovable», definiendo como tales:

Aquellas que generan ahorros medibles en el consumo de energía, calculado o medido, que se estima necesario para satisfacer la demanda energética del edificio en unas condiciones normales de funcionamiento y ocupación, que incluirá, entre otras cosas, la energía consumida en calefacción, la refrigeración, la ventilación, la producción de agua caliente sanitaria y la iluminación.

Evidentemente, nada tenemos que objetar a su calificación como prestación patrimonial pública no tributaria, aunque la delimitación del hecho imponible nos parece demasiado vaga. En nuestra opinión, debería haberse limitado a referirse a la «realización de obras dentro del programa PACE en los términos

70 Salvador Culí, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI..., *op. cit.*, pág. 47.

que reglamentariamente se definan», correspondiendo a una norma sectorial la definición de los criterios técnicos, tal y como apuntábamos anteriormente. Nótese además que el uso de los términos «obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes inmuebles» recuerda al hecho imponible de las contribuciones especiales, pero con la diferencia de que este beneficio o aumento de valor no tiene origen en una obra de naturaleza pública.

Si atendemos al elemento subjetivo del hecho imponible, serán sujetos pasivos de las contribuciones PACE las personas físicas o jurídicas que ostenten la titularidad del bien en cada momento, aunque también podrán serlo las comunidades de propietarios, lo que nos parece totalmente acertado dado el alto número de estas entidades que existen en nuestro país⁷¹. Por otro lado, también se introduce la figura del «sujeto beneficiario», en referencia a las entidades financieras y demás sujetos autorizados para otorgar préstamos dentro del programa PACE, con los que la entidad local deberá suscribir el convenio de financiación PACE en el que se determinará, entre otras cuestiones, la forma de ingreso de las cantidades cobradas.

El hecho imponible viene constituido por el importe del préstamo obtenido dentro del programa PACE. De acuerdo con la enmienda, la cuota de la «contribución especial» será una cantidad fija, que se determinará de acuerdo con la correspondiente «ordenanza fiscal» y considerando el contrato de préstamo suscrito en el marco del sistema PACE. En este sentido, no nos parece adecuada la utilización del término «contribución especial» ya que puede llevar a errores sobre la naturaleza jurídica de esta prestación, por lo que es más acertado sustituirlo por «contribución PACE». De la misma forma, al tratarse de una prestación patrimonial pública no tributaria, es posible que su cuota se determine en una ordenanza, sin que sea necesario que sea fiscal.

El devengo de la «contribución especial» —continúa la propuesta empleando estos términos— se produce cuando se realicen las obras, determinándose mediante ordenanza fiscal los años de duración de la «contribución especial», el plazo para su exacción y el porcentaje o importe a recaudar sobre la base imponible. Finalmente, la propuesta dispone que la exacción de las contribuciones PACE requerirá de un «acuerdo de imposición» que revestirá la forma de ordenanza y que se adoptará de forma individual para cada inmueble que forme parte del sistema PACE.

Si atendemos al elemento temporal de la propuesta de contribución PACE, observamos una clara remisión al régimen jurídico de las contribuciones especiales: por un lado, porque el devengo solo se va a producir cuando se hayan realizado las obras, en el mismo sentido que dispone el artículo 33 LRHL para las contribuciones especiales, y por otro porque para su exacción se exige un «acuerdo de imposición», concepto también propio del régimen jurídico de las contribuciones especiales (artículo 34 LRHL).

Sobre el momento del devengo, entendemos que se trata de una elección de política fiscal, puesto que el legislador podría establecer que el devengo se pro-

71 La enmienda introducida por el grupo Ciudadanos también incluye una modificación de la Ley 4/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal para potenciar la responsabilidad colectiva de los copropietarios y facilitar la participación dentro del sistema PACE.

dujera en otro momento (por ejemplo, con el comienzo de las obras), ya que la normativa actual no establece nada en relación con el devengo de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Por tanto, sin llegar al punto de vincular la devolución del préstamo a la obtención efectiva de un ahorro económico —como sucede con los contratos de rendimiento energético—, relacionar el nacimiento de la prestación patrimonial pública con la conclusión de las obras supone una garantía para el sujeto pasivo, que no va a quedar obligado al pago de la contribución PACE hasta que concluya la intervención en el inmueble. Por el contrario, puede suponer un freno para el sujeto beneficiario que va a ver retrasado la recuperación de su inversión si se incumplen los plazos de ejecución de la obra. Para evitar este tipo de situaciones, nos parece adecuado que las ordenanzas municipales habilitantes de los programas PACE regulen, además de los criterios de elegibilidad de la propiedad, propietario o prestamista, los requisitos que han de cumplir las empresas de ejecución de obras, asegurando que reúnen una solvencia económica y técnica mínima que garantice la correcta ejecución de la obra y, por tanto, el devengo de las contribuciones PACE.

Por el contrario, no compartimos la necesidad del acuerdo de imposición individual en forma de ordenanza para proceder a la exacción de las contribuciones PACE. En el ámbito de las contribuciones especiales, el aumento del valor de los bienes o un beneficio para el sujeto pasivo se produce como consecuencia de la realización de una obra pública, es decir, de una actividad administrativa en cuyo despliegue no interviene la voluntad de los particulares, sino que se impulsa por parte de la Administración competente, hasta el punto de que podrá decidir si exige o no la contribución especial, siendo precisamente este carácter potestativo lo que exige la adopción del acuerdo de imposición. Por el contrario, en el sistema PACE el aumento de valor de los bienes o un beneficio para el sujeto pasivo procede de la ejecución de una obra privada, por lo que en el nacimiento de la obligación de pago de las contribuciones PACE interviene exclusivamente la voluntad privada, siendo el propietario el que decide voluntariamente formar parte del programa. Por consiguiente, este acuerdo de imposición resulta innecesario.

En definitiva, aunque valoramos positivamente las propuestas para incluir el sistema PACE durante la tramitación de la Ley de Cambio Climático, consideramos que son susceptibles de mejora, en los términos que hemos expuesto en este apartado. Aunque finalmente no fueron incluidas en la ley definitiva, no debemos descartar su posible inclusión en proyectos de ley futuros, en tanto que las cuestiones relacionadas con los aspectos financieros de la transición ecológica van a seguir estando muy presentes en la agenda política.

4. Conclusiones

(1) Los inmuebles son responsables de un alto porcentaje del consumo de energía, por lo que es necesario que en los próximos años se acometa una oleada de renovación de nuestro parque inmobiliario para cumplir los objetivos comunitarios y nacionales en materia de reducción de emisiones asumidos en el con-

texto de la transición ecológica y de la economía circular. Los poderes públicos son conscientes de la necesidad de impulsar la rehabilitación y eficiencia energética de edificios, para lo que se han desarrollado incentivos en forma de beneficios fiscales y programas de subvenciones, ayudas y préstamos.

(2) Los instrumentos públicos son necesarios, pero no suficientes para acometer las obras requeridas, por lo que se requiere movilizar el capital privado. En este sentido, han surgido mecanismos de financiación alternativa, como los contratos de rendimiento energético, o los programas *on-bill financing* y *on-tax financing*, cuya característica principal es que solucionan los problemas asociados a los mecanismos de financiación tradicional, y especialmente los asociados al desembolso inicial requerido para la ejecución los proyectos.

(3) Entre estos mecanismos de financiación alternativa, destaca el PACE, cuya implantación en los Estados Unidos ha resultado ser un éxito. Se trata de un programa de colaboración jurídico- privada, que permite movilizar la financiación privada hacia las obras de rehabilitación y eficiencia energética, con unas condiciones ventajosas para todas las partes implicadas. Su principal característica es que la devolución del préstamo se realiza a través de la exacción de una contribución, denominada contribución PACE, cuya recaudación realiza la propia entidad local disponiendo de los medios exorbitantes de los que dispone para el cobro de las deudas tributarias. Además, el inmueble intervenido actúa como garantía real, por lo que queda afecto al pago de la contribución incluso si se produce la transmisión de la propiedad.

(4) Se ha podido constatar las dificultades para incorporar el sistema PACE a nuestro ordenamiento, derivadas fundamentalmente de la imposibilidad de encajar la contribución PACE en algunas de nuestras categorías tributarias. Así, se ha concluido que esta contribución se asemeja a las denominadas prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, cuyos contornos jurídicos no están muy definidos. Precisamente este escueto régimen jurídico facilita su ajuste a las características de las contribuciones PACE, especialmente en lo relativo a los principios de justicia material, sin perjuicio de que sea necesaria una reforma legal que introduzca el programa PACE en nuestro ordenamiento.

(5) Finalmente, se han descrito las modificaciones normativas requeridas para introducir el sistema PACE y que consistirían en:

- La inclusión de un segundo párrafo en el artículo 78 LGT, por el que se añadiera un nuevo supuesto de hipoteca legal tácita, de manera que el inmueble sobre el que se realiza la intervención en el marco de un programa PACE actúe como garantía real en caso de impago.
- El desarrollo de una normativa sectorial de naturaleza reglamentaria en el que se desarrollen los requisitos técnicos que han de regular los proyectos financiados.
- La introducción de un nuevo artículo en la LRHL que, partiendo de la consideración de la contribución PACE como prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria, defina sus características principales y regule el hecho imponible, base imponible, sujeto pasivo y beneficiario, devengo y las normas mínimas para su exacción.

- El desarrollo mediante ordenanza municipal –no necesariamente fiscal– de los requisitos que han de reunir los propietarios, prestamistas y contratistas, así como los aspectos específicos para la exacción de la contribución PACE, es decir, el plazo para su devolución, el importe o el porcentaje concreto para determinar la cuota y los plazos para su exacción, para lo que se deberá tener en cuenta el convenio de financiación suscrito entre la entidades local y el sujeto beneficiario, así como el contrato de préstamo formalizado entre éste y el sujeto pasivo, para lo que sería recomendable el desarrollo de modelos propios en el ámbito de cada municipio.

5. Bibliografía

Baek, C. y Park, S. (2012). Policy measures to overcome barriers to energy renovation of existing buildings. *Renewable and Sustainable Energy Reviews* (16), 3939-3947.

Bertoldi, P. *et al.* (2020). How to finance energy renovation of residential buildings: Review of current and emerging financing instruments in the EU. *WIREs Energy and Environment* (10), DOI: <https://doi.org/10.1002/wene.384>

Burlada Echeveste, J.L. (2020). Las garantías de la deuda tributaria. *Quincena fiscal* (15-16), 95-133.

Chico de la Cámara, P. (2003). Las contribuciones especiales a la luz de los principios constitucionales. *Quincena fiscal* (21-22), 105-106.

Cobos Gómez, J.M. (2021). Reforma de los impuestos municipales para el fomento del autoconsumo. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales* (7), 42-51. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.rser.2012.03.046>

Comisión de expertos (2017). Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación.

Del Blanco García, A. y González García, J. (2021). Introducción de elementos ambientales en la imposición local de bienes inmuebles. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales (Ejemplar dedicado a: La reforma ambiental de las Haciendas Locales)* (7), 15-25. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.rser.2012.03.046>

Deloitte (2016). Energy Efficiency in Europe. The levers to deliver the potential. *Deloitte Conseil*. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Energy-and-Resources/energy-efficiency-in-europe.pdf>

Esteve Pardo, M.L. (2015). Financiación de actuaciones público- privadas de promoción del comercio urbano mediante tributos: La experiencia alemana. *Quincena fiscal* (22), 21-47.

– (2018). La financiación de las Áreas de Promoción Urbana: ¿podemos «importar» la categoría tributaria alemana de Sonderabgabe? *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales (Ejemplar dedicado a: VI Encuentro de Derecho*

Financiero y Tributario: Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario (11), 140-149.

– (2019). Los *Business Improvement Districts* (BID): un instrumento efectivo para la reactivación de la actividad económica urbana. Modificaciones legislativas necesarias para poder implantarlos en el ámbito local. *Anuario de Derecho Municipal* (13), 205-229.

Iglesias Caridad, M. (2019). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. *Nueva fiscalidad* (4), 169-218.

Lambea Rueda, A., Grau Ruiz, M.A. y Pastor Albaladejo, G.P. (2020). La sostenibilidad de la vivienda: Razones para incentivar su desarrollo en España. *REVESCO: revista de estudios cooperativos* (133), 61-70.

Lázaro Touza, L., González Enrique, C. y Escribano Francés, G. (2019). Los españoles ante el cambio climático. Apoyo ciudadano a los elementos, instrumentos y procesos de una Ley de Cambio Climático y Transición Energética. *Real Instituto Elcano*. Disponible en: <https://www.realinstitutoelcano.org/wp-content/uploads/2019/09/informe-espanoles-ante-cambio-climatico-sept-2019.pdf>

García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M. (2014). La necesidad de un derecho financiero Social como respuesta a la crisis económica. En Adame Martínez, F.D. (coord.) y Ramos Prieto, J. (coord.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* (pp. 2957–2989). Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.

González Ortiz, D. (2020). La atribución legal de naturaleza jurídica a las contraprestaciones satisfechas coactivamente a empresas públicas y privadas. *Quincena fiscal* (21), 63-91.

Grau Ruiz, A. (2017). La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad de la vivienda. *CIRIEC- España. Revista jurídica de economía social y cooperativa* (31). 15–42.

Greenward (2020). De la emergencia climática a la emergencia legislativa. Cinco propuestas financieras de impacto. *Greenward papers* (2).

Kirkpatrick, J. y Benneer, L. (2014). Promoting clean energy investment: An empirical analysis of property assessed clean energy. *Journal of Environmental Economics and Management* (68). 357-375.

Litagó Lledó, R. (2018). El nuevo concepto legal de prestación patrimonial de carácter público. *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales* (11), 163-174.

Lozano Serrano, C. (2002). Calificación como tributos a prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestación de servicios. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (116).

Martín Cano, R. (2006). Contribuciones especiales: un tributo local. *Nueva fiscalidad* (8), 111-172.

Martin Fadrhonc, E. *et al.* (2016). Residential Property Assessed Clean Energy in California. Feasibility of Studying Impact on Mortgage Performance and Energy Savings. *Electricity and Markets & Policy Group: Technical Brief*. Disponible en: <https://emp.lbl.gov/publications/residential-property-assessed-clean#:~:text=Property%20assessed%20clean%20energy%20financing,can%20accommodate%20long%2Dpayback%20projects>.

Martín Jiménez, A. (2000). Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (106).

Martín Rodríguez, J.M. (2019). Análisis de la STC 63/2019, de 9 de mayo de 2019. ¿Es inconstitucional la nueva regulación de las tarifas como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias? *Nueva fiscalidad* (2), 291-306.

Martos García, J.J. (2012). Reforma de la imposición local y protección del medio ambiente: Propuesta de utilización de los certificados de eficiencia energética. *Tributos locales* (103), 73-98.

Menéndez Moreno, A. (2018). Las prestaciones patrimoniales de carácter público: un análisis de la noción de las mismas en la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público. *Quincena fiscal* (1-2), 13-22.

– (2019). ¡Menos mal que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son constitucionales! *Quincena fiscal* (21), 9-18.

Navarro García, A. (2017). Experiencias de financiación de las áreas comerciales en España. *Nueva fiscalidad* (1), 127-146.

– (2019). La adaptación del modelo *Business Improvement District* en España. *Tributos locales* (139), 51-60.

Ortiz Calle, E. (2018). Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. *Quincena fiscal* (19), 47-74.

Ortiz Espejo, D. (2020). Algunas reflexiones sobre la nueva categoría «prestaciones patrimoniales públicas no tributarias» introducida por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público. *Tributos locales* (146), 103-121.

Owens, J.; Lennard, M. y Andrés Aucejo, E. (2020). La financiación del Desarrollo Sostenible: Tributación y Objetivos de Desarrollo Sostenible. Policy making en Tributación, Cooperación tributaria internacional y Gobernanza Fiscal Mundial como principal fuente de financiación de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas. Proyecto (Dirección: Jeffrey OWENS, Micheal LENNARD, Eva Andrés) [I]. *Revista de educación y derecho= Education and law review* (21) (Fiscalidad y objetivos de desarrollo sostenible (ODS)). DOI: <https://doi.org/10.1344/REYD2020.21.31339>.

Quintana Ferrer, E. (2017). Aportaciones económicas obligatorias para financiar áreas comerciales urbanas: naturaleza y régimen jurídico. *Tributos locales* (133), 15-40.

Patón García, G. (2018). Capítulo III. Sostenibilidad ambiental de la vivienda: ¿incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles? En Patón García, G. (coord.): *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario* (81–116). Wolters Kluwers.

Román Márquez, A. (2017). Eficiencia y ahorro energético en edificios e instalaciones públicas: los contratos de rendimiento energético. *Revista Andaluza de Administración Pública* (97), 101-140.

Salvador Culí, J. (2019). La gestión del catastro y la gestión del IBI. La necesidad de un cambio. La propuesta «EuroPACE». *Tributos locales* (141), 39-48.

Sánchez Huete, M.A. (2011). El derecho financiero promocional y la acción de la administración ante la responsabilidad social. *Nueva Fiscalidad* (5), 55–102.

Sandoval Fernández, P. (2011). La eficiencia energética en edificios: la implantación de las empresas de servicios energéticos en España. *Revista Aranzadi de derecho ambiental*. (20), 243-266.

Styczynska, I. y Zubel, K. (2019). EU28 legal and fiscal readiness for the adoption of an on-tax financing mechanism- EuroPACE. *Case reports* (498). Disponible en: https://www.case-research.eu/files/?id_plik=6197

Villca Pozo, M., y González Bustos, J. P. (2019). Incentivos tributarios para promover la eficiencia energética en la vivienda. *Crónica tributaria* (173), 223-246.