



EFICIENCIA ENERGÉTICA Y FISCALIDAD: UN ENFOQUE DESDE LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN ESPAÑA¹

ENERGY EFFICIENCY AND TAXATION: AN APPROACH FROM ENVIRONMENTAL PROTECTION IN SPAIN

MARÍA BERTRÁN GIRÓN

Prof. Titular Derecho Financiero y Tributario

Universidad Loyola Andalucía

<https://orcid.org/0000-0002-8808-950X>

Cómo citar este trabajo: Beltrán Girón, M. (2026). Eficiencia energética y fiscalidad: un enfoque desde la protección del medio ambiente en España. *Lex Social, Revista De Derechos Sociales*, 16 (1), 1–34. <https://doi.org/10.46661/lexsocial.12833>

RESUMEN

El presente trabajo aborda el papel de la eficiencia energética y la fiscalidad como instrumentos esenciales para la protección medioambiental en España, tomando como punto de partida el mandato constitucional de proteger el medio ambiente y la creciente importancia de la fiscalidad extrafiscal. Se realiza un recorrido por la evolución normativa europea, desde la primera directiva de eficiencia energética hasta la más reciente Directiva (UE) 2023/1791, que introduce el principio de “Primero, la Eficiencia Energética” y exige su integración prioritaria en las políticas públicas antes de octubre de 2025. El estudio expone cómo la fiscalidad puede incentivar conductas sostenibles y analiza todas las medidas existentes en España

¹ El presente trabajo es fruto de una estancia de investigación en Dublin European Law Institute (DELI) en Dublin City University (DCU) financiada por el proyecto "Eficiencia energética y fiscalidad. Estudio de los Certificados de Ahorro Energético (CAE) y otras medidas tributarias" (Expediente 20240127) financiado por el Instituto de Estudios Fiscales. (IEF). Ministerio de Hacienda.



especialmente las deducciones estatales y autonómicas en el IRPF para la rehabilitación energética de viviendas, así como la dispersión y carácter limitado de las bonificaciones municipales (IBI, ICIO, IVTM) y otras posibles medidas. Propone además posibles mejoras en las establecidas o nuevos mecanismos de fomento de la Eficiencia Energética. El trabajo concluye abogando por una revisión profunda de la fiscalidad medioambiental de ámbito estatal, que permita estructurar incentivos eficaces, ampliar su cobertura y asegurar justicia social en la transición energética, subrayando la necesidad de su diseño con vocación universal y finalista para alcanzar los compromisos climáticos y sociales.

PALABRAS CLAVE: Eficiencia energética, Fiscalidad, Protección medioambiental, Política pública.

ABSTRACT

This paper addresses the role of energy efficiency and taxation as essential instruments for environmental protection in Spain, starting from the constitutional mandate to protect the environment and the growing importance of green taxation. It provides an overview of the European regulatory evolution, from the first energy efficiency directive to the most recent Directive (EU) 2023/1791, which introduces the principle of "Energy Efficiency First" and requires its prioritization in public policies before October 2025. The study explains how taxation can incentivize sustainable behaviors and analyzes all the existing measures in Spain, especially the state and regional deductions in the Personal Income Tax (IRPF) for energy rehabilitation of homes, as well as the dispersion and limited nature of municipal bonuses (IBI, ICIO, IVTM) and other possible measures. It also proposes potential improvements to the established measures or new mechanisms to promote Energy Efficiency. The paper concludes by advocating for a thorough review of the national environmental taxation system, which would allow for the structuring of effective incentives, expand its coverage, and ensure social justice in the energy transition, emphasizing the need for its design to be universal and goal-oriented to meet climate and social commitments.

KEYWORDS: Energy rehabilitation, Taxation, Environmental protection, Public policy.

SUMARIO

1. *Introducción. La protección jurídica del medio ambiente a través de la eficiencia energética.*

2. *La fiscalidad como impulso a la eficiencia energética. Análisis de medidas del régimen común en el ordenamiento jurídico español.*

2.1. *En el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)*

2.2. *En la Imposición local.*

2.3. *Otras medidas*

3. *Conclusiones*

Bibliografía

1. Introducción. La protección jurídica del medio ambiente a través de la eficiencia energética.

Nuestra Constitución Española (en adelante CE) recoge en el art 31.3 la obligación de contribuir todos al sostenimiento de los gastos públicos a través de los tributos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno y respetando los principios, de igualdad, y progresividad que no llegue a tener alcance confiscatorio. Es claro que el fin primordial de las figuras tributarias es recaudar para articular dicha contribución, si bien, se admite que los mismos se utilicen con otra finalidad siempre y cuando la misma esté recogida y protegida también por nuestra CE. En efecto, tal y como ha sido admitido por el Tribunal Constitucional, los tributos pueden utilizarse con un fin extrafiscal, siempre que el citado fin esté protegido constitucionalmente². Precisamente nuestra CE protege, entre otros bienes comunes, el medio ambiente en su art.45 al establecer el derecho *a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo*, pero además recoge el mandato a los poderes públicos para que *velen por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente*. Y en esa línea podemos afirmar que la fiscalidad verde ha adquirido mucha importancia como una herramienta

² Vid por todas SSTC 37/1987, de 26 de marzo; STC 186/ 1993 de 7 de junio; STC 221/1992 de 11 de diciembre, STC 289/2000, de 30 de noviembre, STC 168/2004, de 6 de octubre

clave para avanzar hacia una economía sostenible y contribuir a cumplir con los objetivos de descarbonización.

Podríamos definir la fiscalidad medioambiental como una forma de ordenación del tributo con el objeto de coadyuvar a la preservación del medio, tanto obteniendo ingresos mediante la imputación de los costes ambientales a sus provocadores, como desincentivando los comportamientos contaminantes y favoreciendo los ecológicos. Por tanto, los tributos y gastos fiscales son una parte de los instrumentos mercado económicos que pueden utilizarse para suplir las deficiencias de forma que los agentes económicos y los consumidores sean conscientes del coste real de su actividad. “Desde un punto de vista general, el objetivo y beneficio principal de los tributos medioambientales es el de reducir la contaminación y la utilización de ciertos recursos. Además, tienen como consecuencia otro tipo de beneficios secundarios en cuanto su aportación a un entorno más saludable impacta directamente en unos costes sanitarios menores, además de provocar indirectamente un paso adelante en la innovación tecnológica asociada al medioambiente que a su vez origina riqueza y puestos de trabajo. Un beneficio indirecto es el de su papel dentro de la política fiscal en cuanto se considera que distorsionan en menor medida la actividad económica en comparación con otros tributos sobre la renta o sobre el trabajo asalariado”³. Su existencia se justifica porque fomentan comportamientos acordes al medio ambiente, igualan los costes marginales de cumplimiento (eficacia estática), incentivan un desarrollo tecnológico continuo (eficacia dinámica) y permiten la obtención de ingresos que pueden destinarse a reducir las distorsiones del sistema impositivo o a fortalecer las finanzas públicas⁴.

Desde esta perspectiva, comprobamos como el Derecho tributario posee una serie de mecanismos que puede contribuir en la protección del Medio ambiente. Lógicamente, no puede utilizarse de manera aislada, pero sí en conjunción con otro tipo de medidas económicas, medioambientales y de concienciación social que logren este objetivo. El principio de quién contamina paga debe observarse desde una perspectiva global, en la que la materia tributaria sólo puede ser un elemento más que ayuda a su consecución, pero no el único⁵. Como se ha afirmado “Las medidas fiscales, por sí mismas, no tienen

³BERNALES SORIANO, R. “La tributación medioambiental y los Objetivos de Desarrollo Sostenible” en AAVV, *Protección del Medio Ambiente. Fiscalidad y otras medidas del Derecho al Desarrollo* (1ª edición). Aranzadi, 2019.

⁴ VILLAR EZCURA, M cita a AXEL BRAATHEN, N.: «Framework of the energy taxation: the situation in OECD countries», presentación en la Jornada sobre la Fiscalidad ambiental en la energía y su aplicación en España, Instituto de Estudios Fiscales, 31 de mayo de 2011 en su trabajo. “Cuestiones de eficiencia, eficacia y legalidad comunitaria europea en el proceso hacia un modelo de fiscalidad de la energía”. *Revista Quincena Fiscal* num.5/2013 parte Estudios. Nota al pie 34.

⁵ “La dificultad operativa de este principio (quién contamina paga) radica en cómo especificar la medida económica concreta a utilizar en la lucha contra la contaminación; la misma puede articularse de diversas

por qué ser las más adecuadas para combatir un problema ambiental si no se encuentran adecuadamente diseñadas”⁶.

En este ámbito de la protección del Medio Ambiente ha cobrado especial relevancia en los últimos años, la promoción de la eficiencia energética (en adelante EE), que podíamos definir como la capacidad de utilizar la menor cantidad posible de energía para obtener un determinado resultado, mantener un nivel de confort o realizar una actividad, reduciendo así el consumo y minimizando el impacto ambiental asociado a la producción y el uso de la misma. Supone optimizar procesos, tecnologías y hábitos para disminuir las pérdidas energéticas y aprovechar de manera más racional y limpia los recursos disponibles. Sin duda, la eficiencia energética constituye un criterio clave para el diseño de políticas públicas y tributos ambientales, sirviendo como justificación para imponer gravámenes sobre consumos y tecnologías ineficientes, y para bonificar o incentivar económicamente aquellas inversiones y comportamientos que permitan alcanzar los objetivos de sostenibilidad y mitigación del cambio climático. Desde nuestro punto de vista supone un objetivo instrumental para cumplir con el mandato de protección ambiental recogido en el artículo 45 de la Constitución Española, convirtiéndose en un principio orientador de la política medioambiental, no sólo en nuestro ordenamiento sino también a nivel de la UE.

En efecto, la Unión Europea lleva apostando por la Eficiencia Energética desde hace más de 20 años. La primera directiva que reguló este tema a nivel de la Unión Europea fue la 2002/91/CE, conocida como la de la eficiencia energética de los edificios. Posteriormente, se aprobaron otras Directiva 2006/32/CE sobre eficiencia en el uso final de la energía y los servicios energéticos o la Directiva 2012/27/UE sobre eficiencia energética (DEE). Esta última fue un paso importante, ya que estableció un marco legal más amplio para la eficiencia energética en toda la economía, no solo en los edificios; Introdujo objetivos vinculantes para la reducción del consumo de energía, medidas de eficiencia energética en todos los sectores (incluido el transporte, la industria y la energía), y promovió la creación de planes nacionales de acción para la eficiencia

formas: multas, ayudas y ventajas financieras, garantías en materia de prevención (fianzas para responder de la continuidad y eficacia de los tratamientos anticontaminantes), certificados de uso del ambiente (permisos de contaminación cuantificados en unidades; el volumen total de certificados equivaldría al óptimo de contaminación, sin perder de vista la constante amenaza por las presiones del mercado que demandaría la emisión de nuevos certificados) y los tributos, empleados desde dos vertientes de política fiscal: fuertes exacciones para las actividades contaminante, incentivando la búsqueda de tecnología no contaminante y la prohibición de ayudas estatales que hicieran recaer el coste de la prevención o saneamiento ecológico sobre todos los ciudadanos o bien ayudas fiscales para quienes utilicen energías renovables no contaminantes”. GARCÍA CARACUEL, M. “Los beneficios fiscales como técnica de estimulación a la protección del medio ambiente” en AAVV *Beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar*. WOLTERS KLUWER. CISS. 2015 pp.197-232.

⁶ COBOS GÓMEZ, J.M. “Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero ¿instrumento para la defensa del medioambiente?”. *Revista Aranzadi Doctrinal* num.1/2016 parte Estudios. Pág. 4.

energética (PNAEE). Posteriormente, la Directiva 2018/2002/UE sobre eficiencia energética modificó a la anterior estableciendo como objetivo avanzar hacia los compromisos climáticos de la UE de cara a 2030 a través de una nueva meta de reducción del consumo de energía primaria del 32,5% para 2030 en comparación con las proyecciones de referencia e incluyendo nuevas medidas para mejorar la eficiencia energética en los sectores de transporte, edificación e industria. Recientemente, se ha aprobado la última versión, la Directiva 2023/1791, de 13 de septiembre de 2023, relativa a la eficiencia energética y por la que se modifica el Reglamento (UE) 2023/95 y se derogan las anteriores. Esta norma consagra el principio, ya recogido con anterioridad, de "Primero, la Eficiencia Energética" (art 3) por el que se entiende que las soluciones de eficiencia energética deben ser priorizadas en decisiones de planificación y políticas y se busca integrar la misma en proyectos de gran envergadura y se requiere un seguimiento de la aplicación del principio y sus repercusiones en el consumo de energía. Este principio se fundamenta en la idea de que la eficiencia energética es una fuente de energía por derecho propio y debe ser priorizada en la toma de decisiones para alcanzar los objetivos climáticos y energéticos de la UE.

Actualmente, la Directiva (UE) 2023/1791 tiene como objetivo principal contribuir a la transición hacia una economía climáticamente neutra para 2050, mediante el impulso de la eficiencia energética en todos los sectores. Específicamente, establece que la Unión Europea debe consumir al menos un 11,7 % menos de energía para 2030 en comparación con el consumo proyectado según la hipótesis de referencia de 2020. Este objetivo se traduce en un consumo de energía final de 763 millones de toneladas equivalentes de petróleo (Mtep) para 2030, frente a los 864 Mtep previstos sin medidas adicionales.

En el contexto de las políticas energéticas europeas, la Directiva establece que cada Estado miembro debe definir un objetivo orientativo nacional de consumo de energía final para 2030, articulando además una trayectoria indicativa que deberá ser comunicada en el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC), con el objetivo de ofrecer un marco de planificación claro y verificable. Para garantizar la equidad y transparencia en el reparto de esfuerzos, se introduce en el Anexo I de la Directiva una fórmula precisa para calcular las contribuciones nacionales, tomando en consideración variables como los esfuerzos previos, el nivel de riqueza, la intensidad energética y el potencial de ahorro de cada Estado miembro, lo que permite asignar objetivos diferenciados y realistas. Los mecanismos de gobernanza se ven fortalecidos al amparo del Reglamento (UE) 2018/1999, incorporando medidas correctivas en caso de desviaciones respecto al nivel de ambición fijado en materia de consumo energético, con miras a favorecer el cumplimiento efectivo de los compromisos establecidos. De igual modo, la normativa impone la obligación de desplegar medidas integrales de eficiencia energética en sectores clave, destacando la rehabilitación de edificios, la mejora de la eficiencia en la industria y el transporte, así como el fomento de tecnologías energéticas innovadoras. Asimismo,

se incorporan disposiciones para la protección de los consumidores vulnerables, no solo asegurando el acceso a servicios energéticos esenciales, sino también promoviendo su integración activa en programas de eficiencia, lo que contribuye a una transición justa y socialmente inclusiva. Finalmente, la Directiva favorece la movilización tanto de fondos europeos como nacionales, destacando el papel del Fondo Social para el Clima, regulado por el Reglamento (UE) 2023/955, como herramienta primordial de apoyo financiero para la materialización de los proyectos de eficiencia energética, reforzando así la viabilidad económica de la transición y el logro de los objetivos climáticos y energéticos planteados a nivel comunitario.

Los Estados miembros deben poner en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para transponer la Directiva a su legislación nacional a más tardar el 11 de octubre de 2025. Por su parte España aún no ha transpuesto completamente la Directiva 2023/1791.

Hemos de tener en cuenta que la normativa europea en eficiencia energética suele centrarse en objetivos de ahorro, medidas técnicas, obligaciones de renovación y mecanismos de seguimiento, dejando a los Estados miembros la libertad de decidir qué instrumentos emplean para alcanzar los objetivos, incluidos los incentivos fiscales o medidas tributarias si así lo consideran oportuno. Ahora bien, la Directiva sí anima a los Estados miembros a utilizar instrumentos fiscales, financieros y de mercado para fomentar la eficiencia energética. Esto incluye incentivos fiscales para la rehabilitación de edificios, la adopción de tecnologías eficientes y la transición hacia energías limpias.

No en vano se menciona en los propios considerandos de la DEE al precisar que “(136) Los Estados miembros deben fomentar el empleo de mecanismos de financiación para promover los objetivos de la presente Directiva”, entre los que considera la “(137) creación de marcos reguladores y fiscales que promuevan la realización de iniciativas y programas en materia de eficiencia energética”. Para ello el artículo 10 permite a los Estados la creación de “Medidas de actuación alternativas” entre las que se mencionan las fiscales que deberán ser comunicadas por los Estados miembros demostrando “cómo se ha garantizado la eficacia de la señal de precios, como el tipo impositivo y la visibilidad a lo largo del tiempo, en el diseño de la medida fiscal. Cuando el tipo impositivo disminuya, los Estados miembros justificarán cómo las medidas impositivas siguen generando un nuevo ahorro de energía”.

En este marco la fiscalidad medioambiental puede adquirir un papel fundamental. En nuestra opinión además del compromiso de aportación al Sistema Nacional de Obligaciones de eficiencia energético (SNOEE) a través de dinero o Certificados de Ahorro energético (CAEs), creemos que la fiscalidad desempeña un papel crucial en el cumplimiento de los objetivos establecidos por la Directiva. Podemos utilizar la misma como instrumento de apoyo a políticas ambientales y energéticas, a través de dos tipos de

medidas como son la introducción de elementos ambientales en los tributos existentes, en forma de exenciones, bonificaciones y otra suerte de reducciones de la deuda fiscal, o bien a través de la creación de tributos específicos. Tanto en uno como en el otro caso, esas medidas incentivadoras, resarcitorias, y en su caso recaudatorias necesitarían la afectación de su ingreso a la consecución de la protección del medio ambiente, para ser completas.

En primer lugar, a través de incentivos fiscales, como deducciones o bonificaciones, los gobiernos pueden estimular la inversión en tecnologías de eficiencia energética, tanto en el sector industrial como en la edificación y el transporte. Estos incentivos pueden ser aplicados, por ejemplo, a la compra de electrodomésticos eficientes, la renovación energética de edificios o la adquisición de vehículos eléctricos, lo que permitiría reducir el consumo de energía de manera significativa.

Además, la imposición sobre el carbono puede actuar como un incentivo para que las empresas y los consumidores adopten tecnologías menos contaminantes y más eficientes, ya que estos impuestos encarecen el uso de energías fósiles y promueven el consumo responsable de recursos. Los ingresos derivados de estos impuestos podrían reinvertirse en programas de eficiencia energética, creando un círculo virtuoso que ayude a alcanzar los objetivos de la Directiva.

Asimismo, la fiscalidad ecológica podría complementar las políticas europeas a través de la redistribución de los fondos recaudados. Los ingresos derivados de impuestos sobre el carbono o sobre el consumo energético podrían destinarse a subvenciones para las familias vulnerables, garantizando que la transición energética sea justa y accesible para todos, sin generar cargas desproporcionadas en aquellos sectores de la sociedad que más lo necesiten. Este enfoque permitiría no solo cumplir con los objetivos de la Directiva, sino también asegurar que las políticas de eficiencia energética sean equitativas y eficientes a nivel social.

En el caso concreto de España, en la actualidad, nos encontramos con un panorama necesitado de un análisis y una valoración crítica en cuanto al objetivo que podría perseguirse⁷. La eficiencia energética por sí misma no está entre las prioridades del ciudadano. Como bien señala Calderón: “Actualmente y en el mercado español, el argumento del ahorro económico que acompaña a la inversión en rehabilitación energética vemos que pierde solidez por pasar desapercibido y por el dilatado periodo de tiempo que se precisa para recuperar la inversión. Las reducciones del consumo energético derivadas de la mejora en eficiencia energética pese a confirmar la eventual rentabilidad de las inversiones no son suficientemente visibles ni relevantes como para

⁷ En el mismo sentido CASAS AGUADO, D “Eficiencia energética y fiscalidad municipal de la vivienda. Especial consideración de los incentivos a la energía solar”. REDF. 206. 2025. Pág.5

justificarlas en un número significativo de casos. Esta realidad apoyaría la necesidad de utilizar medidas fiscales que anticipen, cuantifiquen y visibilicen los incentivos derivados de una inversión en eficiencia energética residencial o medidas no fiscales que permitan conseguir objetivos equivalentes”⁸. Y lo que se afirma en el ámbito residencial es incluso aún más necesario en otros sectores nada incentivados.

Por ello a continuación pasamos a concretar aquellas medidas que entendemos puede identificarse con la promoción de conductas en los obligados tributarios que provoca actuaciones más eficientes y menos contaminantes en el marco que estamos analizando.

2. La fiscalidad como impulso a la eficiencia energética. Análisis de medidas del régimen común en el ordenamiento jurídico español⁹.

Como hemos mencionado la eficiencia energética es una prioridad en la UE, y para su consecución pueden utilizarse distintos tipos de medidas y en distintos sectores. Para el fomento de las mismas podemos optar por dos vías principales; la obligatoriedad de tener ciertas medidas en determinados sectores como el de la vivienda, como ocurre con el Código Técnico de Edificación que obliga a ciertas actuaciones en los edificios de nueva construcción, o bien los incentivos (o desincentivos, como puede ser el establecimiento de un Impuesto) o subvenciones. Sin duda, estas últimas, como medida financiera, son una estrategia de fomento de la EE a través del establecimiento de planes estatales como se ha hecho en España. Ahora bien, el impacto en mejoras de EE ha sido limitado bien por el perfil del potencial beneficiario (tipos de familia, niveles de renta...), las limitaciones al tipo de vivienda (solo de viviendas unifamiliares o de comunidades de propietarios en algunas ocasiones) o solo vivienda habitual y no para alquiler, porque las cuantías no hayan sido muy elevadas o bien por la lentitud, burocracia y complejidad en su solicitud, unido a la tardanza en la resolución que en ocasiones obligan a hacer un desembolso sin saber ni como, ni cuanto ni cuándo se va a recibir el dinero subvencionado. Por tanto, en palabras de Calderón “las medidas fiscales tienen un papel complementario que cumplir en el espacio al que no llegan otras medidas de fomento público o cuando estas no son suficientes”¹⁰

La fiscalidad, sin duda, es una herramienta que no logrará por sí sola el ahorro pero que puede colaborar en el fomento de la eficiencia energética, y, por ende, el citado objetivo. Por un lado, a través de mecanismo de incentivación de determinadas conductas que se bonifiquen en los impuestos ya existentes, y, a través de la recaudación derivada de la fiscalidad ecológica que podría destinarse a las políticas europeas a través de la

⁸ CALDERÓN CORREDOR, Z., “¿Es eficaz la fiscalidad de la inversión en eficiencia energética de la vivienda?: reflexiones desde un análisis cualitativo de coste-beneficio”, *Crónica Tributaria*. Nueva Época, 1(194), 2025, pp. 15-48 DOI: <https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.1.1>

⁹ Por cuestiones de extensión se presenta un análisis del régimen común no entrando a estudiar los regímenes especiales forales.

¹⁰ CALDERÓN CORREDOR, Z., ¿Es eficaz....? Op.cit. p. 20.

redistribución. Los ingresos derivados de impuestos sobre el carbono o sobre el consumo energético podrían destinarse a subvenciones para las familias vulnerables, garantizando que la transición energética sea justa y accesible para todos, sin generar cargas desproporcionadas en aquellos sectores de la sociedad que más lo necesiten. Este enfoque permitiría no solo cumplir con los objetivos de la Directiva, sino también asegurar que las políticas de eficiencia energética sean equitativas y eficientes a nivel social.

Como se ha manifestado “la experiencia española con la tributación medioambiental refleja no solo un acotado número de aplicaciones, que han llevado al país a los puestos de cola en el uso de estas figuras dentro de la UE, sino también una deficiente elección y diseño impositivo en no pocos casos¹¹”. Por un lado, existen medidas fiscales puntuales a determinadas actuaciones en impuesto concretos, como es en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), tanto en la parte estatal como autonómica, o bien en la imposición local. Y por otro, existen algunos impuestos específicos medioambientales, estatales y autonómicos. Tanto en unos como en otros, en ningún caso se encuentra afectada la recaudación. Entre los impuestos estatales, nos encontramos con el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, que podría catalogarse, por sus similitudes, como una especie (o subespecie) de impuesto al carbono, sin bien, en un ámbito muy determinado y concreto. Junto a él, se establecen ciertas figuras tributarias medioambientales, como pueden ser, el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables o sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos pero que, sin embargo, no tiene afectada su recaudación ni las podemos enmarcar dentro de la eficiencia energética. Por último, es cierto que el sistema podría permitir un diseño de algunos impuestos especiales que pudieran atender a una finalidad medioambiental pero que no se ha optado por ello, como ocurre en relación con la imposición de la energía, y en concreto, con la electricidad, como analizaremos en el último epígrafe de este capítulo.

Por su parte las CCAA tiene un variado catálogo de impuestos medioambientales si bien en ningún momento creemos que se pudieran vincular con la Eficiencia Energética como tal, pero sí podría estarlo a su fomento¹², si su creación y establecimiento, tal y como

¹¹ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2022, p. 220.

¹² Efectivamente la inmensa mayoría de los tributos propios de la CCAA se denominan medioambientales o se les atribuye ese carácter, a excepción de las Comunidad de Madrid que carece de tributos propios (Puede consultarse información detalla en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>). Sin embargo, en la medida en que básicamente penalizan actuaciones contaminantes, o menos respetuosas con el Medio Ambiente no son mecanismos de fomento de la eficiencia y por ende del ahorro. Además, en muchos de los casos la pretendida finalidad medioambiental es más que cuestionable y en la mayoría, por no decir en la totalidad, prima la finalidad recaudatoria. En este sentido ya expresamos nuestra opinión en BERTRÁN GIRÓN, M., “Retos del Derecho ante un mundo global”, EMALDI CIRIÓN, A., LA SPINA,

reflejan muchas de las Exposiciones de Motivos de las leyes que las regulan se basan en razones medioambientales. Sin embargo, a poco que se estudie las distintas figuras establecidas, rápidamente se concluye que el objetivo recaudatorio prima sobre el ecológico, entre otros motivos, porque su recaudación no se afecta a políticas medioambientales. Por el contrario, sí encontramos algunas medidas relacionadas con la EE, directa o indirectamente, en la parte cedida en el IRPF que veremos a continuación.

En el ámbito local, se introducen por algunos ayuntamientos medidas puntuales en sus impuestos a través de mecanismo de bonificación, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM) o en el de Construcciones Instalaciones y obras (ICIO), principalmente. Como se ha afirmado “las corporaciones Locales comienzan a explorar tímidamente las posibilidades de una tributación medioambiental, muy mermadas por el escaso margen de actuación que les permite la Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLLHL) y también por la necesidad de recursos financieros en épocas de crisis como las que padecemos desde 2008, ahora incentivada por el COVID 19, circunstancias estas que no favorecen el interés por bonificar o premiar conductas respetuosas con el medioambiente que conlleven externalidades positivas para el resto de la sociedad, por encima de atender su propias necesidades inmediatas¹³”, si bien, aunque de manera dispar y desigual, empiezan a verse algunas medidas que analizaremos a continuación.

A continuación, pasamos a concretar aquellas medidas que entendemos puede identificarse con la promoción de conductas en los obligados tributarios que provoca actuaciones más eficientes y menos contaminantes en el marco que estamos analizando.

2.1. Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas (IRPF)

Las principales medidas que se recogen en nuestro ordenamiento en esta materia son las deducciones por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas reguladas por la Disposición adicional quincuagésima de la Ley del IRPF, tras la modificación introducida por la Ley 10/2022, de 14 de junio, en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. El objetivo de estas es incentivar la rehabilitación edificatoria para mejorar la eficiencia energética en viviendas y edificios residenciales, en línea con los compromisos de sostenibilidad y transición energética. Igualmente, merece mención el hecho de que se declaren exentas y, por tanto, no se integren en la base imponible la mayoría de las ayudas públicas destinadas a la rehabilitación.

E. (Coords.), *Reflexiones acerca de la fiscalidad medioambiental en España*, Tirant, Valencia, 2020, pp. 437-469.

¹³ PARRA RUIZ, G., «Fiscalidad ambiental en el ámbito local: brainstorming medioambiental para las entidades locales», en GARCÍA CARRETERO, B. (Coord.), *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7/2021.p.. 257

Las deducciones mencionadas se establecieron para el año 2021, mediante el Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, con una duración limitada, aunque posteriormente, su vigencia y aplicación se prorrogó y amplió por la Ley 10/2022, de 14 de junio, ya mencionada, y se han ido prorrogando hasta el año 2025. En concreto las medidas son tres; La deducción por obras de mejora para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración. Dirigida a intervenciones que disminuyan la demanda energética para calefacción y refrigeración en la vivienda habitual o arrendada; la deducción por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable, la cual busca fomentar obras que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable, contribuyendo a la descarbonización y eficiencia energética y, por último, la deducción por obras de rehabilitación energética de edificios de uso predominantemente residencial que pretende incentivar actuaciones globales de rehabilitación energética en edificios residenciales, y no solo en viviendas individuales. Son aplicables a las cantidades invertidas en obras de rehabilitación que logren mejoras en la eficiencia energética, acreditadas mediante el correspondiente certificado de eficiencia energética. El importe de estas deducciones se resta de la cuota íntegra estatal, tras aplicar otras deducciones prioritarias del artículo 68 de la Ley del IRPF. Es necesario mencionar que estas tres deducciones son incompatibles entre sí respecto de la misma obra, aunque sí lo son con otras deducciones que pudieran existir en el ámbito autonómico en el propio IRPF y que señalamos más adelante. Además, es necesario precisar que en ninguna de ella se permite su aplicación en el caso de pagos en metálico, y que en el caso de recibir ayudas públicas estas cantidades se descontarán de la base de la cuantía de la deducción.

Analicemos cada una de ellas:

- La deducción por obras para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración establece la posibilidad de que el contribuyente pueda deducir el 20% de las cantidades satisfechas por las obras realizadas para reducir la demanda de calefacción y refrigeración con un límite máximo de base anual de la deducción de 5.000 euros. En el caso en que se produjera un mayor gasto el exceso puede deducirse en los cuatro ejercicios siguientes, sin que la base acumulada supere 15.000 euros. Es necesario que las obras se realicen en la vivienda habitual del contribuyente o en cualquier otra de su titularidad que tenga arrendada para uso como vivienda, o en expectativa de alquiler (siempre que se alquile antes del 31 de diciembre de 2025). Estas deben conseguir una reducción de al menos el 7% en la demanda de calefacción y refrigeración, acreditada mediante certificado de eficiencia energética expedido por técnico competente tras la realización de las obras y documentado en la correspondiente factura que debe pagarse por medios electrónicos y no en efectivo. La norma además precisa que no se incluyen las obras realizadas en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos. Por último, se declara su incompatibilidad con la deducción por obras para la reducción

del consumo de energía primaria no renovable y con la deducción por obras de rehabilitación energética de edificios. Si bien sí lo es con muchas de las subvenciones aprobadas en las respectivas CCAA o por el IDAE.

- La deducción por obras para la reducción del consumo de energía primaria no renovable. En estos casos se puede deducir el 40% de las cantidades satisfechas por las obras realizadas para reducir el consumo de energía primaria no renovable con una base máxima anual de la deducción es de 7.500 euros por cada vivienda sobre la que se realicen las obra, pudiendo aplicarse el exceso en los cuatro ejercicios siguientes, sin que la base acumulada supere 15.000 euros por vivienda. Como la anterior las obras deben realizarse en la vivienda habitual del contribuyente o en cualquier otra de su titularidad que tenga arrendada para uso como vivienda, o en expectativa de alquiler (siempre que se alquile antes del 31 de diciembre de 2025). Estas obras deben conseguir una reducción de al menos el 30% en el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien lograr que la vivienda alcance una calificación energética “A” o “B”, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por técnico competente tras la realización de las obras y documentado en factura y pagado por medio electrónico y no metálico. Como en las vistas anteriormente tampoco son deducibles las obras realizadas en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

Esta deducción es incompatible, para las mismas obras, con la deducción por obras para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración y con la deducción por obras de rehabilitación energética de edificios. Si bien sí lo son con muchas de las subvenciones aprobadas en las respectivas CCAA o por el IDAE.

- Deducción por obras de rehabilitación energética de edificios de uso predominante residencial. Se puede deducir el 60% de las cantidades satisfechas por las obras realizadas para la rehabilitación energética de edificios de uso predominantemente residencial, si bien la base máxima anual de la deducción es de 5.000 euros anuales por cada contribuyente, sin perjuicio de que pueda deducirse el exceso en los cuatro ejercicios siguientes, sin que la base acumulada supere 15.000 euros por contribuyente. Se aplica a las cantidades pagadas por obras realizadas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2025. Las obras deben realizarse en edificios de uso mayoritariamente residencial en los que se ubique la vivienda habitual del contribuyente o cualquier otra de su titularidad y deben conseguir una reducción de al menos el 30% en el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien lograr que el edificio alcance una calificación energética “A” o “B”, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por técnico competente tras la realización de las obras, al que se la pagado electrónicamente y mediante la oportuna factura, al igual que en los supuestos enumerados anteriormente. Como en los casos

ya analizados tampoco son deducibles las obras realizadas en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos y es incompatible, para las mismas obras, con la deducción por obras para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración y con la de obras para la reducción del consumo de energía primaria no renovable, aunque sí con las subvenciones ya mencionadas. Coincidimos con Cámara en afirmar que este “último supuesto es el que goza de una regulación más favorable: por el tipo de vivienda en que se puede realizar(no es necesario que se trate de vivienda habitual ni que se destine al arrendamiento), pero también, por el porcentaje, la base de deducción, y su ámbito temporal de aplicación¹⁴”.

Como se puede comprobar nuestro IRPF prevé importantes deducciones en el fomento de esta eficiencia energética en el ámbito residencial, que es uno de los sectores en los que se precisan de muchas actuaciones y puede ayudar mucho en el cumplimiento de los objetivos señalados por la DEE¹⁵. Sin embargo, como se ha manifestado, las cantidades totales máximas de ahorro fiscal se alejan de los costes medios estimados de inversión requerida, su aplicación se encuentra condicionada a un nivel de capacidad económica que genere suficiente cuota íntegra estatal –no son deducciones cuyo pago anticipado pueda solicitarse– y su efectiva materialización puede demorarse varios años respecto del desembolso realizado, mayormente si depende de la devolución del exceso de retenciones soportadas¹⁶. En cualquier caso, creemos que su vigencia debiera prorrogarse en el tiempo como fomento de conductas que nos permitan cumplir con los objetivos comprometidos con la UE. Unido a ello la limitación del uso predominantemente residencial excluye el acceso a estas deducciones a otro tipo de sectores en los que también es necesario el fomento de la realización de actuaciones de EE, como podría ser el seno de una actividad empresarial. En efecto, en la actualidad no existen medidas en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) que puedan extrapolarse al empresario autónomo en IRPF. Una opción que se ha reclamado es la inclusión de la amortización acelerada o bien la libertad de amortización para activos empresariales identificados por el legislador como prioritarios para la transición energética o la sostenibilidad medioambiental¹⁷.

¹⁴ CÁMARA BARROSO, M.C./ ILIOPOLOS, T. “Aspectos regulatorios y fiscales de una edificación sostenible” en VILLAR EZCURRA, M (DIR.)/ ANTÓN ANTÓN, A (DIR.) Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos. Aranzadi La Ley. 2025. Pág 494

¹⁵ Para una mayor profundización Vid. JIMÉNEZ COMPAIRE, I., “Subvenciones y desgravaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer inversiones y gastos medioambientales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF N.º 501 diciembre, 2024, pp. 83-114. DOI: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22489>

¹⁶ CALDERÓN CORREDOR, Z., “¿Es eficaz...?”, *Op. cit.* p. 28.

¹⁷ “En el ámbito de la transición energética y la sostenibilidad medioambiental, el Comité considera preferible actuar reduciendo el coste de uso del capital, introduciendo un régimen de amortización acelerada en lugar de articular beneficios fiscales en forma de deducciones en la cuota del IS vinculados a la

Otra cuestión que destaca es que las dos primeras deducciones se aplican a las obras realizadas en la vivienda habitual del propietario o en cualquier otra propiedad arrendada destinada a ser utilizada como vivienda en el momento o con la expectativa de ser alquilada. Según la literalidad del precepto, las obras en la vivienda habitual del propietario son deducibles, pero no aquellas realizadas en otras viviendas que este utilice y que no sean su residencia principal. Sin embargo, en el caso de viviendas destinadas al arrendamiento, o con expectativa de alquiler, la deducción no se limita exclusivamente a aquellas que se utilicen como vivienda habitual, ya que la ley menciona el “uso como vivienda” y no “uso como vivienda habitual”, lo que amplía el concepto en el contexto de arrendamiento, permitiendo que el inquilino las use tanto como vivienda habitual como segunda residencia¹⁸. Parece que el legislador quiere admitir este tipo de obras pero siempre que el destino de la vivienda sea estar ocupada, pero no se termina de comprender el hecho de que si es de alquiler si pueda ser segunda residencia, pero si es propiedad del contribuyente no pueda beneficiarse del incentivo.

Por su parte, tal y como establece Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias el IRPF es un impuesto parcialmente cedido en recaudación y con ciertas competencias normativas¹⁹, entre las que se encuentra el establecimiento de deducciones (art.46.c.) En este contexto y respecto al 50% cedido con competencias normativas a las CCAA, de régimen común, encontramos también algunas medidas relacionadas, bien directa o indirectamente, con el fomento de la eficiencia energética. En ocasiones son deducciones más genéricas relacionadas con la rehabilitación, y en otras, específicamente sobre EE. En concreto, encontramos las siguientes deducciones; en Asturias, por adquisición de vehículos eléctricos, o por certificación de la gestión forestal sostenible; en las Islas Baleares , por determinadas inversiones de mejora de la sostenibilidad de la vivienda habitual; en Canarias, por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual y por cantidades

realización de determinadas inversiones. Los motivos son diversos, pero el Comité estima mayor efectividad y menor coste recaudatorio estimular la inversión a través de una reducción del coste fiscal vinculado a la amortización, interiorizado en el momento de la toma de decisiones para realizar la inversión, frente a la aplicación de una deducción en la cuota a aplicar en las liquidaciones posteriores en caso de disponer de base gravable positiva y, además, estar esa cuota sujeta a límites de aplicación. Por ese motivo, el Comité propone la adopción de regímenes de amortización acelerada, e incluso la libertad de amortización, durante un período de 10 años para aquellos activos empresariales identificados por el legislador como prioritarios para la transición energética o la sostenibilidad medioambiental. Estos regímenes pudieran aplicarse a todo el tejido productivo, si bien los recursos disponibles debieran concentrarse y destinarse de manera prioritaria en aquellos sectores más afectados por este proceso y/o con un impacto ambiental mayor (por ejemplo, el sector del transporte)”. COMITÉ... , op cit., p. 412.

¹⁸ En este sentido CAÑAL GARCÍA, F. J., “Beneficios fiscales para la transición energética en la imposición local”, *Tributos Locales*, nº 159, 2022, p. 76 (73-89).

¹⁹ Artículos 25,26,30 Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles de Interés Cultural; Castilla y León recoge las siguientes por rehabilitación de viviendas en el medio rural destinadas a su alquiler, por cantidades invertidas por los titulares en la recuperación del Patrimonio histórico, cultural y natural de Castilla y León, para el fomento de la movilidad sostenible y por actuaciones de rehabilitación subvencionadas en el marco de planes estatales o autonómicos de vivienda destinadas a la mejora de la eficiencia energética, la sostenibilidad y la adecuación a la discapacidad de la vivienda habitual; En Cataluña aunque no es específica existe la deducción por rehabilitación de la vivienda habitual; de la misma forma que existe en Extremadura por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en zonas rurales; En el caso de Galicia sí que encontramos más específicas junto con algunas también genéricas de rehabilitación. Estas son: Por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente en la vivienda habitual, que empleen energías renovables y destinadas exclusivamente al autoconsumo; Por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares; Por adquisición y rehabilitación de viviendas en los proyectos de aldeas modelo; Por rehabilitación de bienes inmuebles situados en centros históricos. En Murcia por su parte se establecen dos; Por inversión en dispositivos domésticos de ahorro de agua y por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables en viviendas. En el caso de la Rioja, la mayoría son de rehabilitación de viviendas en distintos contextos; de vivienda habitual en pequeños municipios, por las cantidades invertidas en obras de rehabilitación de vivienda habitual, o bien en la segunda vivienda en el medio rural, además recogen una deducción específica por adquisición de vehículos eléctricos nuevos. Por último, la Comunidad Valenciana recoge las siguientes; Por cantidades para la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual procedentes de ayudas públicas, por cantidades invertidas en instalaciones de autoconsumo o de generación de energía eléctrica o térmica a través de fuentes renovables y, por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual efectuadas en el período.

Como puede observarse existen algunas medidas dispersas dependiendo de la Comunidad Autónoma concreta en las que, en la mayoría de las ocasiones de manera indirecta, se intenta promover la eficiencia energética mientras que en otras si se dirigen directamente a la misma. De una manera más visual podemos sintetizarlas en el siguiente cuadro:

COMUNIDAD AUTONOMA	REHABILITACIÓN EN GENERAL	ESPECÍFICA EE
Andalucía	No existen	No existen
Aragón	No existen	No existen
Asturias	No existen	Vehículos eléctricos

		Gestión forestal sostenible
Canarias	Restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles de Interés Cultural	Rehabilitación energética de la vivienda habitual
Cantabria	No existen	No existen
Castilla y León	Rehabilitación de viviendas en el medio rural destinadas a su alquiler o para recuperación del Patrimonio histórico	Movilidad sostenible Rehabilitación vivienda destinadas a la mejora de la eficiencia energética, la sostenibilidad
Castilla-La Mancha	No existen	No existen
Cataluña	Rehabilitación de la vivienda habitual;	No existen
Comunidad Valenciana	Rehabilitación de vivienda habitual. Conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual	Cantidades invertidas en instalaciones de autoconsumo o de generación de energía eléctrica o térmica a través de fuentes renovables
Extremadura	Adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en zonas rurales	No existen
Galicia	Por adquisición y rehabilitación de viviendas en los proyectos de aldeas modelo. Rehabilitación de bienes inmuebles situados en centros históricos	Por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente en la vivienda habitual Por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares
Islas Baleares	No existen	Sostenibilidad de la vivienda habitual
La Rioja	Rehabilitación de viviendas en distintos contextos	Adquisición de vehículos eléctricos nuevos
Madrid	No existen	No existen

Murcia	No existen	Inversión en dispositivos domésticos de ahorro de agua. Inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables en viviendas
--------	------------	---

2.2. *Imposición local.*

El poder tributario local en España está reconocido en la Constitución (artículo 137 y 142) y se regula principalmente por la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (Ley 7/1985), y el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, en adelante LRHL). Las entidades locales pueden establecer, gestionar y recaudar sus propios tributos, siempre según la legalidad estatal y en el marco de la suficiencia financiera. Este poder es derivado, limitado y está supeditado al respeto de los principios constitucionales de igualdad, legalidad y capacidad económica. Para asegurar la autosuficiencia financiera se establecen una serie de impuestos que deben establecerse en todo caso por estos Entes Locales (en adelante EELL); el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) y otros cuya imposición es potestativa, a saber, el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y obras (ICIO) y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU). La LRHL, cumpliendo con el principio de legalidad, establece el marco regulatorio de los mismos y habilita para su desarrollo de los EELL en diversos aspectos, entre otros y en lo que aquí nos atañe, las bonificaciones fiscales.

En el establecimiento de estos incentivos igualmente se recogen algunos con carácter obligatorio y otros de manera potestativa. Los primeros de ellos implican compensación por parte del Estado por la pérdida de recaudación que conlleva su implementación. Sin embargo, los que son opcionales para los municipios no serán compensados y deben ser asumido por las propias arcas del ente municipal. Pues bien, los que se establecen en relación con la eficiencia energética son potestativos de tal forma que se deja en manos de los municipios su establecimiento o no y también su cuantía. Hemos de partir de la base de que los EELL no deberían ser lo que tengan un papel primordial en la política medioambiental puesto que la misma abarca un ámbito muy superior a los municipios, comarcas o provincias. “¿De qué les serviría a muchos municipios realizar una gran labor de prevención de emisiones contaminantes si en los municipios colindantes se producen

emisiones en gran cantidad?²⁰”, por ello, coincidimos con Cañal en considerar que estos beneficios deberían ser obligatorios para todo el territorio y que la vía adecuada para apoyar la transición energética es la del gasto público estatal o de la UE y el establecimiento de beneficios fiscales en el ámbito de los impuestos estatales²¹.

Dicho esto, en el ámbito de nuestro estudio, encontramos que se establecen ciertas bonificaciones en el IBI, ICIO e IVTM relacionadas directamente con el fomento de la eficacia energética y, de manera más indirecta en el IAE. Teniendo en cuenta el gran número de municipios que existen en España, resulta complejo poder examinar minuciosamente cada una de las ordenanzas fiscales a la par que innecesario, ya que las medidas son muy similares entre unos municipios y otros. Por ello, hemos considerado de interés, para poder hacer una comparativa, realizar un muestreo con las ordenanzas de las capitales de Comunidad Autónoma de régimen común. En concreto, Sevilla, Zaragoza, Oviedo, Palma de Mallorca, Santander, Valladolid, Toledo, Barcelona, Mérida, Santiago de Compostela, Madrid, Murcia, Valencia, Logroño y las Palmas de Gran Canaria²², además de las dos Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

A continuación, pasamos a analizar los incentivos fiscales que aparecen regulados en los tres impuestos de referencia comentados; IBI, ICIO e IVTM que consideramos de mayor interés en la materia²³.

2.2.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

El IBI es un impuesto local obligatorio cuyo hecho imponible lo constituye la titularidad de los derechos de propiedad, real de superficie o usufructo o de concesión administrativa sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos o inmuebles de características especiales (art. 61 LRHL). Como es bien sabido, en general, su cuota se calcula sobre el valor catastral del bien aplicando el tipo de gravamen regulado por cada ayuntamiento según

²⁰ CAÑAL GARCÍA, F. J., “Beneficios fiscales...” Op.cit., pp. 74-78.

²¹ En el mismo sentido CASAS AGUDO, op.cit.p.10

²² La capital de Canarias es compartida entre dos ciudades: Santa Cruz de Tenerife y Las Palmas de Gran Canaria. Ambas son sedes del gobierno autonómico y alternan funciones institucionales y administrativas según la legislación regional. Para nuestro estudio, hemos optado por la segunda de ellas.

²³ Por su parte, el Impuesto sobre Actividades Económicas contempla dos incentivos relacionados con el fomento de un modelo libre de emisiones de gases contaminantes. Las dos bonificaciones, son potestativas y pueden llegar hasta el 50 por ciento de la cuota correspondiente. La primera deducción es la establecida en el artículo 88.2.c LRHL por el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración y la segunda, establecida en el artículo 88.2.f, es por la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos. Ahora bien, son de las bonificaciones menos utilizadas por los contribuyentes. Según el informe de la Fundación renovables sobre instalaciones de autoconsumo, solo la bonifican el 26% de los municipios con más de 10.000 habitantes frente a otros impuestos como el IBI o ICIO en que lo hacen por encima del 60%. FUNDACIÓN RENOVABLES, *Incentivos fiscales en IBI/ICIO 2024 para instalaciones de autoconsumo fotovoltaico en municipios con más de 10.000 habitantes*, 2024 [<https://fundacionrenovables.org/autoconsumo/ibi-icio-iae/pdf/Incentivos%20fiscales%20autoconsumo%202024.pdf>], pp.3 y 9.

los parámetros que les permite la LRHL. Y sobre el mismo se pueden establecer, entre otras medidas, determinadas bonificaciones entre las que encontramos aquellas que afecta a la EE. En concreto, hasta un 50 por ciento de su cuota en aquellos inmuebles que hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. (art 74.5 LRHL). Esta bonificación está planteada de manera limitada, ya que solo contempla una de las múltiples formas posibles para mejorar la eficiencia energética, es decir, el autoconsumo de electricidad. Además, tiene un carácter temporal y voluntario para los Ayuntamientos. Por otro lado, la obligación de incorporar una contribución mínima de energía solar en los edificios de nueva construcción o rehabilitación, establecida en el Código Técnico de la Edificación (CTE)²⁴, disminuye el potencial efecto incentivador de esta normativa local, ya que solo afecta a los edificios ya existentes.

Todos los Ayuntamientos analizados²⁵, con excepción de Murcia, contemplan una bonificación por la instalación de sistemas destinados al aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo, siempre y cuando dicha instalación no esté obligada por la normativa vigente. Además, en la mayoría de los casos, esta bonificación tiene carácter rogado, lo que implica que el beneficiario debe solicitarse. Este aspecto puede generar ciertas implicaciones, ya que el tiempo transcurrido entre la instalación y la solicitud de la bonificación puede influir en las condiciones de la misma. Un ejemplo de esto es el caso de Barcelona, donde el número de periodos impositivos durante los cuales se aplica el incentivo varía dependiendo de cuándo se presente la solicitud. Si se realiza antes de los 6 meses desde la instalación, se otorgan tres años de bonificación; si se solicita antes de los 12 meses, se aplican dos años; sin embargo, si la solicitud se realiza con posterioridad, ya no se concede ninguna bonificación, al considerarla extemporánea.

El porcentaje de bonificación establecido en las ordenanzas analizadas varía entre un mínimo²⁶ del 10% y un máximo del 50%, siendo este último el habitual en la mayoría de los municipios²⁷. Como se mencionó anteriormente, la duración de la aplicación del incentivo también depende del municipio, pudiendo oscilar desde solo un periodo impositivo, hasta 6 años, o incluso llegar a tener carácter indefinido en algunos casos²⁸.

²⁴ Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación. Este Real Decreto establece las exigencias básicas de calidad que deben cumplir los edificios en relación con la seguridad, la habitabilidad, la accesibilidad, la eficiencia energética y la sostenibilidad, entre otros aspectos.

²⁵ Con ánimo de no interrumpir en demasía la lectura y el hilo del texto se citará en nota al pie alguno de los municipios que contemplen la regulación comentada sin carácter exhaustivo remitiéndonos a las correspondientes ordenanzas aprobadas en el año 2025 por los distintos Entes Locales contemplados.

²⁶ Es el caso de Mérida.

²⁷ A excepción de Toledo (30%) Palma de Mallorca (25%) y Valencia para uso no residencial (25%).

²⁸ Según lo analizado la duración es: un periodo (Santiago, Santander), tres (Sevilla, Toledo, Oviedo, Valladolid) cuatro (Valladolid), cinco (Zaragoza), o seis (Palma de Mallorca) o indefinido como es el caso de Mérida, si bien el importe es mucho menor que la media al establecer un 10% de bonificación o Ceuta que añade otros requisitos, o también el caso de las Palmas de Gran Canarias.

Un ejemplo particular es el de Valencia, donde la duración de la bonificación está vinculada al valor catastral de la vivienda. Si el valor catastral es inferior a 75.000 euros, se puede aplicar la bonificación durante un periodo de 10 años. Sin embargo, si el valor catastral supera los 250.000 euros, ya no se podrá acceder a la bonificación²⁹. Además, en algunos municipios, se añaden requisitos adicionales. Por ejemplo, Ceuta exige que la vivienda sea la residencia habitual del propietario³⁰ o que este esté empadronado en el municipio, y también que la renta per cápita anual del solicitante no supere el Salario Mínimo Interprofesional (SMI)³¹.

Además de los porcentajes de bonificación, algunos municipios establecen límites en el importe que se puede aplicar, y en este aspecto existen variaciones considerables entre ellos. Por ejemplo, en Zaragoza, el límite está fijado en el 20% del coste de ejecución de la instalación. En Valladolid, la bonificación es del 10%, con un tope de 250 euros para inmuebles de uso residencial y 2.000 euros para otros tipos de inmuebles. En Toledo, la bonificación se limita a un tercio de la inversión realizada. Palma de Mallorca aplica el 100% del coste en el caso de uso residencial, pero solo el 50% para otros usos. Madrid, por su parte, establece una bonificación del 50% del coste de ejecución, con un segundo límite del 95% del coste en el acumulado del periodo de 5 años de aplicación. Finalmente, Las Palmas de Gran Canaria establece un límite cuantitativo de 6.000 euros para inmuebles de uso no residencial, con una bonificación del 50%.

A veces aparece algún requisito técnico adicional, como es el caso de Santander, que requiere que la instalación para autoconsumo lo sea con aporte mínimo del 60% de la demanda de agua caliente sanitaria (ACS³²), o que se acredite un ahorro del 20% del consumo energético de la edificación (Mérida).

En la mayoría de los casos se declara su incompatibilidad con otras bonificaciones, salvo en el caso de Mérida donde la bonificación, que, como se ha comentado, es de porcentaje muy bajo, es compatible estableciendo un tope del 80% o las Palmas de Gran Canaria que reconoce su compatibilidad con la bonificación por familia numerosas si no excede del 50%.

²⁹ Esta vinculación con el valor catastral se utiliza por el Ayuntamiento de Valladolid también fijando el límite en 300.000€.

³⁰ Requisito que también contempla Logroño.

³¹ El Salario Mínimo Interprofesional (SMI) para el año 2025 en España está establecido en 1.080 euros mensuales en 14 pagas, lo que equivale a un total anual de 15.120 euros. Su regulación se encuentra en el Real Decreto 2816/2024, de 29 de diciembre, que fija el SMI para 2025, y está amparado además por el artículo 27 del Estatuto de los Trabajadores y normas específicas conexas

³² Las siglas ACS significan Agua Caliente Sanitaria. Se refieren al sistema de producción y distribución de agua caliente destinada a uso doméstico o sanitario, como duchas, lavabos y fregaderos. El término proviene de la ingeniería y la industria de instalaciones térmicas, en las que ACS es clave en sistemas de aprovechamiento térmico, especialmente en instalaciones solares térmicas y de eficiencia energética para la calefacción y suministro de agua caliente.

Desde el año 2022 aparece una nueva bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de los bienes inmuebles en los que se hayan instalado puntos de recarga para vehículos eléctricos. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente³³. Sin embargo, en las ordenanzas analizadas no se ha encontrado su inclusión, salvo en el Ayuntamiento de Palma de Mallorca que establece una bonificación del 25% por un periodo de tres años. El resto si la establecen, pero para las obras de instalación en el ICIO. En nuestra opinión, este incentivo resulta muy interesante y debiera recogerse por todos los municipios.

Indudablemente, una de las primeras críticas que puede hacerse a la regulación de LRHL, como ya hemos comentado con carácter general para la imposición local, es el hecho de que las bonificaciones tengan carácter potestativo ya que implica que dependa de los Ayuntamientos su establecimiento o no, y su porcentaje. Por ello, creemos, que debería establecerse su regulación obligatoria, aunque ello implique su compensación por el Estado, como se ha explicado antes. Ello nos garantizaría la existencia de unos incentivos en un sector crucial en la consecución de las obligaciones de EE adquiridas por España. O, como afirma Patón García al menos debiera exigirse su aplicación a aquellos municipios que poseen una mayor concentración urbana y por tanto, los efectos nocivos medioambientales son más graves³⁴.

Junto a ello debemos mencionar la escasez de medidas contempladas en este impuesto que, sin embargo, como se ha afirmado “puede ser el impuesto más apropiado para que los entes locales puedan ejercer su autonomía tributaria en materia de sostenibilidad energética. De hecho, el gravamen del IBI recae sobre el patrimonio inmobiliario y son sus propietarios los vinculados a la rehabilitación del parque inmobiliario para su adecuación a las exigencias de eficiencia energética³⁵”. Reducir el fomento de la EE, en una figura de estas características a solo una medida de fomento de un tipo de generación de energía, y otra por la instalación de electrolineras, se queda muy corto si queremos utilizar la fiscalidad como instrumento incentivador de este tipo de conductas. Unido a ello, y en relación con la primera de ellas, también lo es que en la mayoría de los casos no se permite para viviendas arrendadas, desincentivando, por tanto, estas actuaciones en el sector del alquiler. Hay voces que abogan por modular los tipos del IBI en función del certificado energético del edificio³⁶ y que se amplíen bonificaciones a otras energías

³³ Apartado añadido al art 74 de la LRHL por la disposición final 5.1 del Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre.

³⁴ PATÓN GARCÍA, G., “Sostenibilidad ambiental de la vivienda: ¿Incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles?”, PATÓN GARCÍA, G. (Coord.), *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario*, Wolters Kluwer Madrid, 2018, p. 113 (81-116).

³⁵ PATÓN GARCÍA, G., “Sostenibilidad ambiental...” Op.cit., p. 110.

³⁶ *Ibidem*, p. 111.

renovables (no solo solar)³⁷, pero limitando la aplicación a instalaciones no obligatorias y añadiendo un recargo en la segunda residencia³⁸. Compartimos las primeras propuestas, pero no le vemos sentido a la penalización de la segunda residencia si lo que se quiere es precisamente renovar el parque inmobiliario para que sea más eficiente. Al contrario, habría que fomentar dichas mejoras, potenciando más en el caso que se destine a alquiler, para fomentar que haya menos viviendas vacías, pero también contemplando las segundas residencias.

En consecuencia, nos plantea serias dudas aquellas regulaciones que vinculan la aplicación de la bonificación a la vivienda habitual en la medida en que nos apartamos del objetivo UE de fomento de EE en el uso residencial, con independencia de que sea segunda o tercera vivienda. Igualmente, la vinculación al SMI o bien a los valores catastrales puede también desviarse del objetivo en el sentido de que este tipo de instalaciones no son accesibles, desde el punto de vista económico, a todas las capacidades económicas, sino más bien a los niveles medios-altos. Por lo que si estamos buscando una eficiencia en el sector residencial a lo mejor es necesario admitir la realidad de quienes son los propietarios en el mismo. La finalidad extrafiscal de la medida, si queremos que sea efectiva, nos tememos, que debe primar sobre la capacidad económica, sin que ello implique, dejar de lado a los colectivos más vulnerables a los que habrá que ayudar por otras vías, como es la financiera.

2.2.2. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. (ICIO)

El ICIO es un impuesto local potestativo cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición(art. 100 LRHL).

Del estudio realizado comprobamos que todos los municipios tienen establecido el impuesto, a pesar de no ser obligatorio, y todos también regulan alguna bonificación

³⁷ En el mismo sentido la AEDAF propone “modificar la redacción en el sentido de que las ordenanzas fiscales no sólo puedan regular una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento término o eléctrico de la energía proveniente del sol, sino también para el aprovechamiento de la geotermia o aerotermia, o bien de cualquier otro sistema de aprovechamiento de fuentes renovables de energía. Esta modificación permitiría incentivar la construcción de *passivhaus* u otros sistemas de refrigeración y calefacción ecológica prevista para edificios”. AEDAF, *Propuestas para un replanteamiento urgente de la fiscalidad medioambiental en España*, 2021, p. 22. En el mismo sentido PATÓN critica el carácter restrictivo al promover solo la energía solar. PATÓN GARCÍA, G., “Sostenibilidad ambiental...” op. cit., p. 107.

³⁸ AA. VV., *Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible*, 2019, p. 83, [https://www.ecologistasenaccion.org/wp-content/uploads/2019/01/propuestas-fiscalidad-ambiental.pdf]

relacionada con obras de instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, habilitado por el propio art. 103. 2 b) LRHL, o conductas responsables o adecuadas con la protección del medio ambiente.

En líneas generales la más común y contemplada por todos es la bonificación por obras que incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de energía solar para autoconsumo cuando esta no esté obligada por la normativa urbanística, en la misma línea que ya recogía la bonificación analizada del IBI. Los porcentajes, en general, van del 50% hasta el 95%, a veces además distinguen entre uso residencial o no, como es el caso de Santander que mientras para el primero de ellos prevé una bonificación del 95% cuando la obra se realiza en el uso no residencial desciende al 30%, o bien se limitan sólo y exclusivamente a viviendas de protección oficial (VPO), como en Ceuta o, como en las Palmas de Gran Canaria, a titulares empadronadas o domiciliados en el ayuntamiento en cuestión.

Otras de las bonificaciones que hemos encontrado con cierta frecuencia es la que se otorga por realización de las obras necesarias para instalar puntos de recarga para vehículos eléctricos, aunque el número de municipios que lo hacen es mucho menor³⁹.

El Ayuntamiento de Zaragoza es el que mayor número de bonificaciones recoge distinguiendo distintos tipos de obra, a saber: para la mejora de la envolvente térmica que reduzcan la demanda energética del edificio en $\geq 40\%$ o $\geq 60\%$, de eficiencia energética del edificio, mejorando la calificación energética en al menos una letra, o para la instalación de mecanismos de ahorro de agua o iluminación eficiente que reduzca el consumo eléctrico $\geq 50\%$, estableciendo porcentajes entre el 70% o 95% en las dos primeras y del 5% en la última. Sin embargo, olvida las obras de instalación de puntos de recarga que, sin duda, completaría el catálogo.

En nuestra opinión, creemos que sería necesario que se recojan todas las bonificaciones contempladas en la medida que su cumplimiento con la finalidad extrafiscal es evidente y necesario. Debería modificarse el art. 103. 2 b) LRHL en el sentido de ampliar las obras de instalación más allá de sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, en la misma línea de lo que se ha afirmado con el IBI, para incluir también el aprovechamiento de la geotermia o aerotermia, o bien de cualquier otro sistema de aprovechamiento de fuentes renovables de energía⁴⁰. Se ha planteado el sentido de la medida teniendo en cuenta que sólo se aplicará de facto a las edificaciones antiguas toda vez que las nuevas ya están obligadas por la normativa urbanística⁴¹. En nuestra opinión,

³⁹ Oviedo, Madrid, y Valencia

⁴⁰ Mismo sentido AEDAF, *op. cit.* p. 22.

⁴¹ CAÑAL GARCÍA, F. J., “Beneficios fiscales ...”, pp. 83-84.

teniendo en cuenta el parque antiguo de viviendas poco eficientes existente en nuestro país, este tipo de bonificación tiene todo el sentido.

2.2.3. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

El IVTM es un impuesto local obligatorio que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría (art. 92 LRHL). Como en lo caso anteriores se establecen bonificaciones en cuota que van a ir relacionadas con la propiedad de vehículos que puedan considerarse respetuosos con las emisiones, o neutros. Cada ayuntamiento recoge su clasificación o tipología y en función de ello establece las distintas bonificaciones. En líneas generales se contemplan para vehículos eléctricos, bimodales, híbridos, solares, o clasificados como “Cero emisiones” según la Dirección General de Tráfico (en adelante DGT) o con distintivo ambiental ECO, o bien vehículos que usen combustibles alternativos o turismos nuevos con unos límites máximos de emisiones. Los porcentajes varían mucho entre municipios y van desde el 5% al 90% aunque la mayoría se sitúa entre el 50% y el 75%.

También varía el plazo de aplicación desde los 4 años hasta ser indefinido en función del tipo de vehículo que se trate. Resulta llamativo de nuevo el caso de Zaragoza que establece una bonificación que va decreciendo en porcentaje según pasen los seis años de aplicación de la misma, empezando en un 40% y acabando en un 5%. En algunos casos se les otorga carácter rogado, pero en muchos otros la bonificación de aplica de oficio atendiendo a la base de datos de la DGT.

Ciertamente, el establecimiento de este tipo de bonificaciones tiene todo el sentido pues es una medida de fomento para su adquisición e incorporación en el mercado. Una vez más se le puede achacar que son medidas que benefician a capacidades económicas altas por las personas que pueden acceder a este tipo de vehículos. Ahora bien, en la misma línea que se ha manifestado antes, consideramos que hemos de aceptar que, hoy por hoy, todas estas instalaciones, vehículos, etc. sostenibles y eficientes son caros y no accesibles a cualquiera, pero sí queremos fomentar su uso debe bonificarse dando prioridad al fin extrafiscal sobre el de capacidad económica, solo y exclusivamente en estos casos. Lo cual no quiere decir que no se debiera, por otro lado, utilizar otros mecanismos como las ayudas y subvenciones para hacerlos accesibles a personas en situaciones de vulnerabilidad o de menor capacidad económica.

El comité de personas expertas que elaboró el libro blanco sobre la reforma tributaria ya puso de manifiesto lo siguiente: “España cuenta con un parque automovilístico envejecido y “dieselizado”, origen de importantes daños medioambientales y de otros costes externos. Junto al resto de figuras consideradas en este epígrafe, el impuesto anual sobre los vehículos de automoción ha de incentivar la sustitución de las unidades más contaminantes por alternativas limpias. A este efecto, el actual IVTM debería

“ambientalizarse”, sustituyendo en su diseño el gravamen en función de la potencia fiscal por indicadores representativos del daño medioambiental. De entre las alternativas disponibles para esta transformación, podría utilizarse la diferenciación según categoría ambiental del vehículo (Euro) u otros indicadores de impacto medioambiental (certificación de eficiencia energética, etiquetas de clasificación de vehículos de la DGT, etc.)⁴²”. Por lo que las bonificaciones no solo son necesarias sino escasas ya que lo que se demanda es la modificación en el propio cálculo de la base del impuesto.

2.3. Otras medidas.

Además de las medidas descritas existan otras que consideramos pudieran crearse, modificarse o utilizarse con el fin de la promoción de la eficacia energética y que de una u otra forma pueden relacionarse con la fiscalidad.

La primera de ellas es la utilización de los certificados existentes de eficiencia energética para determinados criterios tributarios. El Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, estableció la obligación de obtener un certificado de eficiencia energética para todos los edificios, tanto nuevos como existentes, que vayan a ser vendidos o alquilados en España. Este certificado debe evaluar y calificar el consumo de energía y las emisiones asociadas del inmueble mediante una escala, y el propietario está obligado a ponerlo a disposición de los compradores o arrendatarios. Además, en edificios ocupados por la administración o de acceso público, el certificado y la etiqueta energética deben exhibirse de forma visible, garantizando transparencia y acceso a la información sobre el desempeño energético del edificio. Este sistema nació con la idea de dar información acerca de nuestro parque inmobiliario a la par que incentivar las conductas de los ciudadanos para proceder a su cambio. “No obstante, después de más de 10 años de imperatividad en la exhibición del certificado en las operaciones de compra y alquiler, en cualquiera de los portales inmobiliarios al uso en nuestro país puede observarse el elevado grado de incumplimiento, a pesar de tener las instituciones públicas –en este caso las Comunidades Autónomas mayormente– la facultad de imponer sanciones. La voluntariedad, por tanto, deberá primero ser política para poder después ser también ciudadana, pues la toma de conciencia sobre la eficiencia energética y sus consecuencias es una tarea que en España se encuentra pendiente⁴³”. Unido a ello debemos tener en cuenta que unos de los principales problemas de estos certificados es que no están disponibles para todos los inmuebles ya que sólo se prevé su exigencia a partir de su entrada en vigor (para viviendas nuevas) o en el caso de arrendamiento o venta de viviendas antiguas, por lo que hay un número importante de viviendas que carecen del mismo. Para Grau Gilsuñes “El problema es que no han desplegado todo su potencial por falta de exigencia, fallos en la aplicación y la coexistencia de métodos variados según regiones o países que dan lugar a diferentes

⁴² COMITÉ..., *op cit.*, p. 278

⁴³ CALDERÓN CORREDOR, Z., “¿Es eficaz la fiscalidad...”, *op. cit.*, p. 19.

clasificaciones para edificios comparables”. Sin embargo, en su opinión, podrían ser de gran utilidad para el diseño de incentivos fiscales y bonificaciones, a la vez que facilitaría el control y conocimiento de los datos del estado de nuestras edificaciones, grandes causantes de los niveles de emisiones contaminantes⁴⁴. Incluso, podría plantearse como criterios para modular los tipos impositivos en función de la clasificación, si bien ello requeriría que el sistema funcionara correctamente y mejor de lo que lo ha hecho hasta ahora. Céspedes-López *et al* tras un estudio realizado en la provincia de Alicante sobre los factores influyentes en el precio de las viviendas destacan como la percepción del ciudadano en relación a la eficiencia energética es bastante irrelevante. En mismo muestra como las casas con calificación energética alta (letras A, B, C) no obtuvieron subidas de precio estadísticamente significativas; mientras que las viviendas con baja eficiencia (E, F, G) sí sufren descuentos de precio importantes. El estudio constata que el mercado inmobiliario no capitaliza eficazmente la etiqueta de eficiencia energética, es decir, los compradores no asocian habitualmente las viviendas mejor calificadas a un mayor ahorro o valor económico, y los vendedores no suelen invertir en mejoras energéticas en ausencia de incentivos fiscales. En opinión de los autores, la clave es la ubicación y, a pesar de la existencia de certificados energéticos, estos solo generan primas de precio relevantes y descuentos en algunos casos, siendo la señal de eficiencia poco valorada por el mercado salvo que existan incentivos o que la información se difunda sistemáticamente⁴⁵.

Por otro lado, el establecimiento de la prestación patrimonial no tributaria de aportación al Sistema Nacional de Obligaciones de Eficiencia Energético (SNOEE)⁴⁶ a través de dinero o Certificados de Ahorro energético (CAEs) por los sujetos obligados (las empresas comercializadoras de gas y electricidad, a los operadores de productos petrolíferos al por mayor y a los operadores de gases licuados del petróleo al por mayor) es otra medida directamente orientada a la consecución de los objetivos de la DEE. Por un lado, las aportaciones dinerarias en la medida que se canalizan para articular ayudas y subvenciones y por otro, los recientemente creados CAEs que monetizan los ahorros de los particulares y empresas, llegando así a un mayor número de actuaciones eficientes

⁴⁴ GRAU RUIZ, M. A., “La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad en la vivienda”, *Ciriec-España. Revista Jurídica*, N° 31, 2017, pp. 1-28. Encuentra también su utilidad en el diseño de bonificaciones MARTOS GARCÍA, J. J., “Beneficios fiscales de naturaleza medioambiental en el IBI y en el ICIO. Propuesta de reforma”, FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. (Coord.), *La función tributaria local*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 727-750.

⁴⁵ CESPEDES-LOPEZ, M. F., PEREZ-SANCHEZ, V. R., MORA-GARCIA, R. T., “The influence of housing location on energy ratings price premium in Alicante, Spain”, *Ecological Economics*, 201, 2022, 107579. DOI <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2022.107579>

⁴⁶ El SNOEE se crea por medio del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, que trasponía al ordenamiento la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de octubre de 2012 relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE. Actualmente está previsto en la Ley 8/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

tanto en el sector industrial como en la edificación y el transporte. El fomento de su uso puede ser, sin lugar a dudas, otra medida más que pertinente. Para ello, sería necesario incentivar fiscalmente su venta, con la exención del ITP-AJD o en IRPF de su liquidación a cambio de dinero o su correcta regulación en el ámbito del IVA sin limitaciones de transacciones en el mercado⁴⁷.

Como hemos mencionado en la presentación de este trabajo, junto con los certificados mencionados, también existen otras medidas tributarias, como la imposición de impuestos sobre el carbono, que pueden servir como incentivo para que tanto las empresas como los consumidores opten por tecnologías menos contaminantes y más eficientes. Estos impuestos incrementan el coste de las energías fósiles y fomentan un consumo más responsable de los recursos. En España, contamos con el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, un tributo indirecto que grava el consumo, en territorio español, de los gases fluorados de efecto invernadero incluidos en su ámbito objetivo, así como las mezclas que los contengan. Su regulación está establecida por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, que introduce diversas medidas en el ámbito de la fiscalidad medioambiental y otras disposiciones tributarias. Este impuesto podría considerarse, debido a sus similitudes, como una variante (o subcategoría) del impuesto al carbono, aunque en un contexto bastante específico.

De igual manera, existen ciertas figuras tributarias medioambientales, como el Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables, o el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos⁴⁸. Sin embargo, estas no están relacionadas directamente con la recaudación ni pueden ser incluidas dentro del concepto de eficiencia energética.

Por otro lado, es cierto que el sistema podría permitir un diseño de algunos impuestos especiales que pudieran atender a una finalidad medioambiental pero que no se ha optado por ello, como ocurre en relación con la imposición de la energía, y en concreto, con la electricidad. En efecto, el Impuesto Especial sobre la Electricidad es uno de los que necesitaría una reforma para incentivar la eficiencia energética. Para ello el libro blanco sobre la reforma del sistema tributario español recomienda sustituir la actual base imponible del Impuesto sobre la Electricidad, que prácticamente coincide con el importe facturado, por el número de kilovatios-hora consumidos, de modo que se incentive la eficiencia y el ahorro energético y limitar drásticamente las exenciones en este impuesto, que en todo caso deberían ceñirse a valores mínimos y justificarse en cada caso concreto

⁴⁷ Nos remitimos a nuestro estudio (en prensa) BERTRÁN GIRÓN, M., GARCÍA CARACUEL, M., *Los certificados de ahorro energético*, Atelier, Barcelona.

⁴⁸ Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Para un estudio más detallado Vid. GARCÍA DE PABLOS, J. F., “Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico”, *Quincena fiscal*, Nº 11, 2021, pp. 31-54.

de modo explícito, transparente y exhaustivo⁴⁹. Como se ha mencionado en otro trabajo⁵⁰, en nuestra opinión, consideramos muy necesario que la aplicación de las exenciones y reducciones fiscales en el ámbito del Impuesto Especial sobre la Electricidad esté condicionada a la consecución de finalidades medioambientales específicas, en concordancia con el concepto de desempeño energético recogido en la propuesta de Directiva sobre Fiscalidad Energética (DFE) y con las políticas energéticas de la Unión Europea. Asimismo, se podría contemplar la implementación de una graduación específica de los tipos impositivos en función del desempeño ambiental acreditado por los sujetos pasivos del impuesto, siempre respetando los umbrales mínimos establecidos por la Directiva vigente. Esta graduación permitiría que las entidades que demuestren un mayor esfuerzo en la adopción de prácticas sostenibles y en la mejora de su eficiencia energética puedan beneficiarse de tipos impositivos más favorables. Todo ello en un contexto global en el que se tenga en cuenta la importancia de la electrificación en los objetivos de descarbonización 2030, que se analicen también los costes asociados a su suministro y consumo que van más allá del citado impuesto, pues los costes fiscales de otras figuras tributarias impuestas a nivel nacional, autonómico y local también debieran revisarse. No debemos olvidar que el avance de la transición energética dependerá, en gran medida, del incremento del grado de electrificación de la energía y de que el coste de ello no resulte tan inasumible que provoque el efecto contrario o que se convierta en una élite a la que sólo puedan acceder ciertos sectores sociales.

Por último, analizadas las medidas existentes y ciertas propuestas hay autores que afirman que es preferible un impuesto energético a una obligación de estándares de eficiencia energética desde el punto de vista del impacto sobre los hogares más pobres, ya que resulta menos regresivo⁵¹. En esta línea, García Carretero y García del Blanco plantean

⁴⁹ El Comité de personas Expertas que evaluó las reformas de nuestro sistema tributario, puso el foco de atención sobre la “la necesidad de modificar la base imponible de este tributo para que el gravamen se proyecte sobre la cantidad física consumida, no la base aplicable para el IVA como en la actualidad, e incentive así de forma más directa el ahorro y la eficiencia energética”. COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco...*, op. cit. En el mismo sentido, recogiendo la propuesta del libro AA. VV., *Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible*, op. cit.

⁵⁰ BERTRÁN GIRÓN, M., “Rediseñando el impuesto especial sobre la electricidad desde la economía circular”, SOTO MOYA, M^a M., GARCÍA CARACUEL, M. (Dir.), *Retos de la empresa: digitalización y transición justa a la economía*, Atelier, Barcelona, 2024, pp. 323-348. DOI <https://doi.org/10.71237/pKoLVot7>

⁵¹ Este autor realiza un estudio a través del cual se evidencia teórica y empíricamente que los incentivos y las obligaciones de eficiencia (como regulaciones o prohibiciones de productos menos eficientes) trasladan mayores costes fijos y de cumplimiento a los hogares con menos recursos, aumentando la regresividad en comparación con los impuestos energéticos llegando a la conclusión de que si el objetivo es minimizar el impacto adverso sobre los hogares pobres manteniendo la eficiencia ambiental, la mejor opción es establecer impuestos energéticos acompañados de medidas distributivas, como devoluciones o subsidios, en lugar de imponer estándares obligatorios de eficiencia universal. LEVINSON, A., “Energy Efficiency Standards Are More Regressive Than Energy Taxes: Theory and Evidence”, *Journal of the Association of*

la creación de una nueva figura tributaria en el ámbito local, consistente en un impuesto estatal de gestión compartida con las Entidades Locales, que gravaría la propiedad inmobiliaria en función de las emisiones de CO₂ de los inmuebles de acuerdo con los certificados de eficiencia energética. Este impuesto sería progresivo y temporal, con el objetivo de fomentar la mejora de la eficiencia energética en las viviendas, en particular, la reducción de las emisiones de CO₂ y el aumento del número de viviendas rehabilitadas⁵². La propuesta de creación del impuesto local conviviría con el IBI, permitiendo, en su caso, eliminar incentivos ambientales, con la merma recaudatoria que ello supone a los ayuntamientos, a la vez que reservar la competencia al estado para establecerse en todo el territorio y no quedarse a expensas de que lo puedan establecer unas Comunidades Autónomas sí y otras no, como si la preservación del Medio ambiente entendiera de fronteras. Sin embargo, nos plantea ciertas dudas, alguna de ellas recogidas por los propios autores, la sobre imposición en colectivos vulnerables, el sistema de cálculo basado en unos certificados, que como se ha explicado, no están funcionando correctamente, ni existen en el caso de muchos inmuebles.

Ahora bien, coincidimos con la AEDAF en entender que “No debería perderse de vista el hecho de que cualquier reforma fiscal que se realice en España debe tomar en consideración el nivel de la carga tributaria global en el que se dejará a las empresas españolas frente a las extranjeras. En mercados globales como los actuales una excesiva carga tributaria sobre las empresas españolas podría poner en riesgo la competitividad de estas a nivel mundial y, en particular, en el ámbito de la UE. Por lo tanto, entendemos que habrá que nivelar adecuadamente las cargas impositivas. Muy probablemente una eventual subida en la tributación medioambiental debería venir acompañada de una contención o reducción de la tributación directa, para alcanzar un razonable equilibrio⁵³”.

3. Conclusiones.

Como se ha demostrado a lo largo de este trabajo, la promoción de la eficiencia energética puede lograrse de diversas maneras: mediante medidas tributarias que fomenten la adopción de tecnologías más eficientes a través de beneficios fiscales, o bien mediante la penalización por la instauración de figuras impositivas. También se puede impulsar desde la normativa, mediante la obligación de cumplir con ciertos estándares, como establece el Código Técnico de la Edificación, además de a través del apoyo financiero mediante subsidios o subvenciones que resulta siempre necesario. Resulta una obviedad manifestar

Environmental and Resource Economists, Vol. 6/S1, March 2019, pp. 7-36. DOI <https://doi.org/10.1086/701186>

⁵² GARCÍA DEL BLANCO, Á. J.; GARCÍA CARRETERO, B., “Diseño de un nuevo impuesto sobre las emisiones de CO₂ de los bienes inmuebles”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3, 2023, pp. 211-222.

⁵³ AEDAF, *Propuestas para un replanteamiento urgente de la fiscalidad medioambiental en España*, 2021, p. 13.

que las actuaciones que llevan a un mayor ahorro suelen ser caras y su coste no se recupera de manera inmediata sino más bien en el corto o largo plazo, sin que podamos afirmar que la rentabilidad esté asegurada⁵⁴. Por ello que hay que poner extremo cuidado en el diseño de las medidas para no dejar atrás a los colectivos más vulnerables y con menores capacidades económicas.

La amplitud de actuaciones que podemos encontrar en el marco de la eficiencia puede provocar una situación de bloqueo que nos puede llevar a ver la parte por el todo. Actualmente en España, la mayoría de las medidas fiscales se centra en el parque inmobiliario y su rehabilitación. Siendo éste importantísimo y necesario debiera también ampliarse la mirada a otros sectores y actuaciones necesitados igualmente de estas mejoras, como son el industrial o el transporte, en la línea de lo establecido en la DEE.

La necesidad de la existencia de incentivos fiscales es hoy por hoy para la EE incuestionable. Sin duda la fiscalidad es una herramienta que debe formar parte de la estrategia nacional y de la UE para abordar el reto de la descarbonización pero precisamente por ese carácter global debe ser diseñada desde políticas medioambientales nacionales. Como hemos mantenido a lo largo de este trabajo el medio ambiente no entiende de fronteras y es necesario que su protección a través de la Eficiencia se diseñe de manera global, no teniendo sentido que la regulación vaya por comunidades autónomas y municipios. Se hace necesario algo que se ha venido reclamando por la doctrina, nos atreveríamos a decir, con un consenso general, la necesidad de la revisión y replanteamiento de la fiscalidad medioambiental en nuestro país para eliminar contradicciones, ineficiencias y diseñar estructuras óptimas. Tampoco estaría de más diseñar los tributos medioambientales con afección a gastos relacionados con el objetivo que pretenden.

Las medidas existentes en la actualidad y analizadas a lo largo de nuestro trabajo creemos que son óptimas pero insuficientes. Las limitaciones que se imponen en muchos casos son una muestra de no tener muy claro a donde queremos ir y qué es exactamente lo que queremos incentivar. Hoy por hoy las actuaciones encaminadas a la eficiencia tienen costes elevados y exigen capacidades económicas altas. Solo aquellas personas que tienen las necesidades básicas bien cubiertas se plantean este tipo de actuaciones por lo que

⁵⁴ Un estudio realizado por S. Copiello y E. Donati concluye que las viviendas con mejores calificaciones de eficiencia energética tienden a tener precios más altos, lo que sugiere que los compradores valoran positivamente estas características. Sin embargo, la rentabilidad económica de invertir en mejoras de eficiencia energética puede ser limitada, especialmente si los costes de las mejoras no se recuperan completamente a través del aumento del valor de la propiedad. Invertir en eficiencia energética puede aumentar el valor de mercado de una vivienda, pero la rentabilidad económica de tales inversiones depende de varios factores, como los costes de las mejoras y la respuesta del mercado inmobiliario. COPIELLO, S., DONATI, E. "Is investing in energy efficiency worth it? Evidence for substantial price premiums but limited profitability in the housing sector", *Energy and Buildings*, Vol. 251, 111371, 2021. DOI <https://doi.org/10.1016/j.enbuild.2021.111371>

debemos tener claro de inicio quienes son los destinatarios de esas medidas que, por otro lado, ayudaran en la consecución de los objetivos de ahorro comprometidos. No se trata de favorecer a una élite sino al medio ambiente y a la vez diseñar políticas públicas que permitan acceder al sistema aquellas personas vulnerables o de menor capacidad económicas a las que este tipo de actuaciones les quedan muy lejos. Todo ello, sin duda, reforzado con una promoción de la educación y conciencia medioambientalmente responsable.

En este elenco de medidas no debemos olvidar a las actividades económicas y las empresas, como agentes dinamizadores en el sector y como posibles beneficiarios de determinados incentivos que llevan a colaborar también en la consecución de los objetivos. Quizá debiera revisarse el IVA para que hubiera alguna medida de fomento de EE más allá del establecimiento del tipo reducido exclusivamente para las obras de rehabilitación. O contemplar posibles incentivos en el IS como la libertad de amortización o amortización acelerada comentada.

También podría plantearse una reducción de tipos en el ITP-AJD para los casos de ventas de viviendas para su rehabilitación, pero, de nuevo, creemos que debiera hacerse desde una ley estatal y no dejarlo al criterio de unas CCAA sí y otras no en el ámbito de sus competencias constitucionalmente atribuidas.

Por último, la introducción de una figura tributaria nueva en el marco de las emisiones de los bienes inmuebles u otra similar no genera cierta duda. Creemos que primero debiera hacerse una revisión del sistema en la línea planteada, analizar ineficiencias, medir impactos y valorar su implementación, o bien la de algún impuesto al carbono, pero reduciendo la presión fiscal existente por otro lado.

En conclusión, creemos que el principio de Primero, la Eficiencia Energética ha venido para quedarse. Consideramos que es necesaria su implementación a muchos niveles, empezando por el educacional y acabando por el fiscal y entendemos que, si bien España ha dado algunos pasos, algunos de ellos andan desviados y muchos sin un norte demasiado claro.

Bibliografía

BERNALES SORIANO, R. “La tributación medioambiental y los Objetivos de Desarrollo Sostenible” en AAVV ,Protección del Medio Ambiente. Fiscalidad y otras medidas del Derecho al Desarrollo(1ª edición). Aranzadi, 2019.

BERTRÁN GIRÓN, M., “Rediseñando el impuesto especial sobre la electricidad desde la economía circular”, SOTO MOYA, Mª M., GARCÍA CARACUEL, M. (Dir.), *Retos*

de la empresa: digitalización y transición justa a la economía, Atelier, Barcelona, 2024.
DOI <https://doi.org/10.71237/pKoLVOT7>

BERTRÁN GIRÓN, M., “Retos del Derecho ante un mundo global”, EMALDI CIRIÓN, A., LA SPINA, E. (Coords.), *Reflexiones acerca de la fiscalidad medioambiental en España*, Tirant, Valencia, 2020.

BERTRÁN GIRÓN, M., GARCÍA CARACUEL, M., *Los certificados de ahorro energético*, Atelier, Barcelona, en prensa.

CALDERÓN CORREDOR, Z., “¿Es eficaz la fiscalidad de la inversión en eficiencia energética de la vivienda?: reflexiones desde un análisis cualitativo de coste-beneficio”, *Crónica Tributaria*. Nueva Época, 1(194), 2025 DOI: <https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.1.1>

CÁMARA BARROSO, M.C/ ILIOPOLOS, T. “Aspectos regulatorios y fiscales de una edificación sostenible” en VILLAR EZCURRA, M (DIR.)/ ANTÓN ANTÓN, A (DIR.) *Aspectos jurídicos de la tarificación del carbono en sectores estratégicos*. Aranzadi La Ley. 2025.

CAÑAL GARCÍA, F. J., “Beneficios fiscales para la transición energética en la imposición local”, *Tributos Locales*, nº 159, 2022.

CASAS AGUADO, D “Eficiencia energética y fiscalidad municipal de la vivienda. Especial consideración de los incentivos a la energía solar”. REDF. 206. 2025

CESPEDES-LOPEZ, M. F., PEREZ-SANCHEZ, V. R., MORA-GARCIA, R. T., “The influence of housing location on energy ratings price premium in Alicante, Spain”, *Ecological Economics*, 201, 2022, 107579. DOI <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2022.107579>

COBOS GÓMEZ, J.M. “Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero ¿instrumento para la defensa del medioambiente?”. *Revista Aranzadi Doctrinal* num.1/2016 parte Estudios

COPIELLO, S., DONATI, E. “Is investing in energy efficiency worth it? Evidence for substantial price premiums but limited profitability in the housing sector”, *Energy and Buildings*, Vol. 251, 111371, 2021. DOI <https://doi.org/10.1016/j.enbuild.2021.111371>

GARCÍA CARACUEL, M. “Los beneficios fiscales como técnica de estimulación a la protección del medio ambiente” en AAVV *Beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar*. WOLTERS KLUWER. CISS.

GARCÍA DEL BLANCO, Á. J.; GARCÍA CARRETERO, B., “Diseño de un nuevo impuesto sobre las emisiones de CO2 de los bienes inmuebles”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3, 2023.

GRAU RUIZ, M. A., “La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad en la vivienda”, *Ciriec-España. Revista Jurídica*, Nº 31, 2017.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “Subvenciones y desgravaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer inversiones y gastos medioambientales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF N.º 501 diciembre, 2024. DOI: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22489>

LEVINSON, A., “Energy Efficiency Standards Are More Regressive Than Energy Taxes: Theory and Evidence”, *Journal of the Association of Environmental and Resource Economists*, Vol. 6/S1, March 2019. DOI <https://doi.org/10.1086/701186>

MARTOS GARCÍA, J. J., “Beneficios fiscales de naturaleza medioambiental en el IBI y en el ICIO. Propuesta de reforma”, FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. (Coord.), *La función tributaria local*, La Ley, Madrid, 2012.

PARRA RUIZ, G., «Fiscalidad ambiental en el ámbito local: brainstorming medioambiental para las entidades locales», en GARCÍA CARRETERO, B. (Coord.), *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7/2021.

PATÓN GARCÍA, G., “Sostenibilidad ambiental de la vivienda: ¿Incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles?”, PATÓN GARCÍA, G. (Coord.), *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario*, Wolters Kluwer Madrid, 2018.

VILLAR EZCURA, M cita a AXEL BRAATHEN, N.: «Framework of the energy taxation: the situation in OECD countries», presentación en la Jornada sobre la Fiscalidad ambiental en la energía y su aplicación en España , Instituto de Estudios Fiscales, 31 de mayo de 2011 en su trabajo. “Cuestiones de eficiencia, eficacia y legalidad comunitaria europea en el proceso hacia un modelo de fiscalidad de la energía”. *Revista Quincena Fiscal* num.5/2013 parte Estudios.