

Diseño de un nuevo impuesto sobre las emisiones de CO2 de los Bienes Inmuebles

ÁLVARO DEL BLANCO GARCÍA

Vocal Asesor del Instituto de Estudios Fiscales

Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid

BELÉN GARCÍA CARRETERO

Jefa de Estudios de Investigación del Instituto de Estudios Fiscales

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid

1. Introducción. 2. Aspectos generales en torno a la eficiencia energética en el sector inmobiliario. 2.1 Medidas adoptadas. 3. Nueva Propuesta: Impuesto sobre las emisiones de CO2 de los bienes inmuebles. 3.1 Principales características del nuevo impuesto. 3.2. Ventajas e inconvenientes de la propuesta. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente, uno de los retos y compromisos de España ante la Unión Europea es el de llevar a cabo una mejora de la eficiencia energética de los bienes inmuebles que pasa por la rehabilitación del parque inmobiliario español. Para lograr este objetivo se pueden adoptar distintas medidas entre las que destacan las medidas en el ámbito tributario, bien mediante la introducción de elementos concretos en impuestos ya existentes que afecten a los bienes inmuebles (IBI), bien a través del diseño de un nuevo impuesto. Hasta el momento han sido varias las propuestas que se han planteado con el objetivo de diseñar el IBI en base al potencial contaminante de los bienes inmuebles, cuantificando el hecho imponible en atención a la eficiencia energética del mismo y aprovechando la certificación energética de los edificios como instrumento de cuantificación¹. Sin embargo, nosotros en este trabajo proponemos la creación de un nuevo impuesto, el impuesto sobre las emisiones de CO2 de los bienes inmuebles. Se trataría de un impuesto con finalidad eminentemente extrafiscal que consistirá en incentivar la rehabilitación del parque inmobiliario español y enfocarla a la mejora en la eficiencia energética.

En las líneas que siguen, tras recoger algunos datos interesantes relacionados con el problema de eficiencia energética respecto al sector inmobiliario y hacer referencias a otro tipo de medidas adoptadas para hacer frente a esa problemática, las dedicaremos a analizar las características propias de este impuesto, así como al estudio de las ventajas e inconvenientes que derivaran de su diseño.

¹ Vid. en este sentido PUIG VENTOSA, I., "El uso de instrumentos económicos para potenciar las energías renovables y el ahorro energético desde el ámbito local", en *Conferencia Europea sobre gestión energética en el ámbito local*, Sevilla, 2003. AA.VV.: "Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible", Resumen ejecutivo. 29 de enero de 2019.

file:///F:/IBI/resumen_ejecutivo_propuestas_de_fiscalidad_ambiental_ong_enero_2019.pdf

2. ASPECTOS GENERALES EN TORNO A LA EFICIENCIA ENERGÉTICA EN EL SECTOR INMOBILIARIO

Uno de los principales impactos ambientales generado por los bienes inmuebles lo encontramos en las emisiones de CO₂ provocadas por el consumo de energía. En concreto, en el ámbito de la Unión Europea, la Comisión ha destacado que los edificios son responsables del 40 por ciento del consumo final de energía de la UE y del 36 por ciento de las emisiones de CO₂, generadas principalmente durante su construcción, utilización, renovación y demolición². Al mismo tiempo también se han hecho estimaciones que revelan que la renovación de los edificios existentes podría reducir el consumo total de energía de la UE entre un 5 y un 6 por ciento y descender las emisiones de CO₂ en aproximadamente un 5 por ciento³.

Por lo que se refiere a nuestro territorio, el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico⁴ ha indicado que los edificios suponen el 30 por ciento del consumo de energía⁵ y que el uso de energía en las viviendas supone la quinta parte de las emisiones de gases de efectos invernadero de nuestro país. Si a éstas, además, se les suma las originadas en el propio proceso de construcción de los edificios, se concluye que el sector residencial concentra la tercera parte del total de emisiones nacionales de gases de efectos invernadero⁶.

Los niveles de emisiones indicados generados por los inmuebles encuentran su causa en que el parque inmobiliario en Europa es antiguo y que cambia muy lentamente. Más de 220 millones de edificios, que representan el 85 por ciento del parque inmobiliario de Europa, se construyeron antes de 2001. Entre el 85 y el 95 por ciento de los edificios que existen hoy en día seguirán en pie en 2050⁷. En el caso de nuestro país, tal y como indica el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, aproximadamente, el 55 por ciento del parque edificado en España es anterior al año 1980 y aproximadamente el 21 por ciento cuenta con más de 50 años, por tanto, casi el 60 por ciento de las viviendas españolas es anterior a la primera normativa españo-

² Datos proporcionados por la Comisión en su artículo “La eficiencia energética de los edificios”, Bruselas, 17 de febrero de 2020.

https://commission.europa.eu/system/files/2020-03/in_focus_energy_efficiency_in_buildings_es.pdf

³ Ficha técnica sobre la Unión Europea elaborada por el Parlamento Europeo en materia de eficiencia energética, noviembre de 2020. Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_2.4.8.pdf

⁴ Hoja de Ruta Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana Estrategia Rehabilitación Energética Sector Edificación en España Junio 2020 - ERESEE 2020.

https://ec.europa.eu/energy/sites/default/files/documents/es_ltrs_2020.pdf

⁵ <https://www.miteco.gob.es/es/prensa/ultimas-noticias/el-gobierno-destina-300-millones-de-euros-a-ayudas-para-la-rehabilitaci%C3%B3n-energ%C3%A9tica-de-edificios-/tcm:30-511135>

⁶ https://wwfes.awsassets.panda.org/downloads/resumen_wwf.pdf?40760/Potencial-de-Ahorro-Energético-y-de-Reducción-de-Emissiones-de-CO2-del-Parque-Residencial-existente-en-España-en-2020

⁷ Vid. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las regiones *Oleada de renovación para Europa: ecologizar nuestros edificios, crear empleo y mejorar vidas*. COM/2020/662 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52020DC0662>

la que exigía unos mínimos de eficiencia energética, que -en nuestro país, al igual que en otros tantos estados europeos- se aprobó tras la crisis del petróleo a finales de los años 70⁸.

Por lo que se refiere a la renovación de los edificios, tan solo el 11 por ciento del parque inmobiliario de la Unión Europea es objeto de un cierto nivel de renovación cada año. Sin embargo, en muy raras ocasiones las obras de renovación abordan el rendimiento energético de los edificios. La tasa de renovación energética anual ponderada es baja, en torno al 1 por ciento. En la Unión, las renovaciones profundas que reducen el consumo de energía en, al menos, un 60 por ciento solo se realizan anualmente en el 0,2 por ciento del parque inmobiliario y, en algunas regiones, las tasas de renovación energética son prácticamente inexistentes⁹. Según los datos de la Unión Europea y del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, la tasa de renovación de edificios en Europa debería ser del orden del 2-3 por ciento anual para poder cumplir con los objetivos de neutralidad climática en 2050. Sin embargo, la media europea está actualmente en el 1 por ciento y España se encuentra a la cola de este ranking. Concretamente, los valores de renovación del parque residencial en nuestro país son todavía bajos con respecto a los de otros países de la UE: en España en 2014 se renovaban en profundidad aproximadamente el 0,8 por ciento de los edificios residenciales cada año, frente al 1,75 por ciento de Francia o 1,49 por ciento de Alemania¹⁰. Según se indica en el “Informe sobre la Rehabilitación Energética en España. Una oportunidad para mejorar el parque edificado” elaborado por El Consejo General de la Arquitectura Técnica de España (CGATE) y el Grupo Mutua de Propietarios¹¹, el 55 por ciento de nuestro parque de viviendas puede calificarse como viviendas deficientes (anteriores a la obligatoriedad de cumplimiento de la primera norma que estableció unos requisitos mínimos en cuanto a las condiciones térmicas de los edificios, la mayoría sin aislamiento (NBE-CT-7910)), un 39 por ciento como viviendas poco eficientes (si bien cumplirían con la citada norma, dispondrían de unos aislamientos muy pobres) y un 6 por ciento como viviendas eficientes (construidas durante la última década ya con los parámetros de calidad del código técnico de la edificación (CTE), que aunque no se puedan considerar Edificios de Energía Casi Nula, sí se pueden describir como altamente eficientes). Nuestro país debe multiplicar por 25 su tasa de rehabilitación de edificios para cumplir los objetivos de eficiencia energética del Pacto Verde europeo¹².

⁸ Norma NBE CT 79. <https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/mitigacion-politicas-y-medidas/edificacion.aspx>.

⁹ Vid. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las regiones Oleada de renovación para Europa: ecologizar nuestros edificios, crear empleo y mejorar vidas. COM/2020/662 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52020DC0662>. Vid también la Recomendación (UE) 2019/786 de la Comisión, relativa a la renovación de edificios.

¹⁰ Comisión Europea (2016). <https://ec.europa.eu/energy/en/eu-buildings-factsheets>

¹¹ <https://www.cgate.es/pdf/Informe%20Rehab.Energ.pdf>

¹² Esta es la principal conclusión del informe ‘Iniciativas y modelos de negocio para la rehabilitación de edificios. Una comparativa global’, elaborado por EIT InnoEnergy y publicado por Fundación Naturgy. <https://www.fundacionnaturgy.org/publicacion/informe-iniciativas-y-modelos-de-negocio-para-la-rehabilitacion-de-edificios-una-comparativa-global/>

La Comisión, en el Plan del Objetivo Climático para 2030¹³, ha propuesto una reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero en la Unión de, al menos, el 55 por ciento con respecto a 1990, de aquí a 2030. La eficiencia energética es un elemento esencial para la acción, y el sector de la construcción es una de las áreas en las que deben intensificarse los esfuerzos. Por tanto, es urgente centrarse en cómo hacer que nuestros edificios sean más eficientes energéticamente, generen menos emisiones de carbono a lo largo de todo su ciclo de vida y sean más sostenibles. En estos momentos además se plantea una oportunidad única para hacer de la renovación una estrategia que beneficie tanto a la neutralidad climática como a la recuperación en la medida que los fondos *Next Generation* generan un volumen de recursos sin precedentes¹⁴.

2.1. Medidas adoptadas

A nivel europeo, entre las medidas adoptadas, cabe hacer referencia a la Directiva 2002/91/CE sobre la eficiencia energética en edificios. Esta directiva, marcaba el inicio de un camino a seguir por todos los estados de la Unión Europea hacia una sociedad sostenible en el sector de la edificación, a la mencionada Directiva le siguieron la Directiva 2010/31/UE y, por último, la Directiva 2018/8448 del Parlamento Europeo y el Consejo. Todas ellas han hecho que los países miembros mejoren su parque edificatorio, la promoción de edificios sostenibles y afiancen la noción de edificios de consumo de energía casi nulo¹⁵ e impulso de los certificados de eficiencia energética¹⁶.

En España, se ha llevado a cabo la trasposición de la normativa comunitaria esencialmente a través del Real Decreto 56/2016 de eficiencia energética que entró en vigor el 14 de febrero de 2016. Al mismo tiempo España y los países de la UE han presentado su estrategia para abordar la cuestión de la energía en los edificios durante el periodo 2021-2030, en el marco de sus planes nacionales integrados de energía y clima¹⁷.

¹³ Comunicación «Intensificar la ambición climática de Europa para 2030» [COM (2020) 562].

¹⁴ Así, el objetivo analizado encuentra su encaje componente 2 “Implementación de la Agenda Urbana española”: Plan de rehabilitación y regeneración urbana” del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Por lo que significa que nos encontramos ante un momento propicio para alcanzarlo.

¹⁵ Se entiende por edificio de consumo casi nulo, aquel edificio con un nivel de eficiencia energética muy alto (...). La cantidad casi nula o muy baja de energía requerida debería estar cubierta, en muy amplia medida, por energía procedente de fuentes renovables, incluida energía procedente de fuentes renovables producida in situ o en el entorno, en Directiva 2010/31/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010, relativa a la eficiencia energética de los edificios.

¹⁶ Resolución del Parlamento Europeo sobre Maximizar el potencial de eficiencia energética del parque inmobiliario de la Unión. 2020/2070(INI).

¹⁷ España PNIEC 2021-2030 bajo el principio “primero, la eficiencia energética”. Nuevo objetivo: transformar los parques nacionales de edificios residenciales y no residenciales, tanto públicos como privados, en parques inmobiliarios con alta eficiencia energética y descarbonizados antes de 2050, facilitando la transformación económicamente rentable de los edificios existentes en edificios de consumo de energía casi nulo. También cabe hacer referencia al ERESEE 2020 Estrategia a largo plazo para la rehabilitación energética en el sector de la edificación en España (ha sido evaluada por el BPIE Buildings Performance Institute Europe como la mejor de las estrategias nacionales presentadas a la UE en cumplimiento del mandato de la Directiva 2010/31/UE).

En este ámbito también es importante hacer referencia al CTE¹⁸, que supone un intento de unificar las normativas sobre la eficiencia energética en edificios, provocó la derogación de las normas básicas de edificación e introdujo numerosos aspectos para el ahorro y la eficiencia en la edificación, en definitiva, es el marco normativo que establece y desarrolla las exigencias básicas de calidad de los edificios y sus instalaciones.

En particular, para determinar la mejora en la eficiencia energética debemos acudir al certificado de eficiencia energética de los edificios, en este sentido contamos con un procedimiento básico que fue armonizado por el Real Decreto 235/2013¹⁹ que permite conocer las características energéticas de los edificios de forma que se puedan valorar y comparar objetivamente, así como la obligación de informar de la calificación energética con carácter previo a la venta o alquiler de un inmueble existente. El objetivo es claro: incentivar inversiones energéticas que fomenten el ahorro energético, y a la vez económico, y contribuir así a la disminución de las emisiones de CO₂ del sector de la edificación.

El 3 de junio de 2021 entró en vigor la nueva normativa relativa a la certificación energética de edificios, se trata del Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios que deroga el anterior Real Decreto 235/2013, de 5 de abril. En la nueva normativa se concede más importancia al certificado de eficiencia energética al considerarlo como una pieza clave para la mejora de la eficiencia energética de la edificación en España y para la conseguir el reto de la descarbonización del parque edificado a 2050, se amplían los supuestos en los que es obligatorio el certificado y tiene en cuenta los más de 8 años de vigencia de la certificación energética obligatoria para edificios existentes para mejorar la calidad de los certificados de eficiencia energética que se emitan a partir del 3 de junio de 2021. No obstante, el principal problema del certificado energético es que no está disponible para la totalidad de los bienes inmuebles, sino únicamente para aquellos construidos a partir de su entrada en vigor o cuando un inmueble de fecha anterior sea objeto de compraventa o arrendamiento. Esta circunstancia genera que un número importante de inmuebles anteriores a 2013 carezcan de certificado de eficiencia energética.

3. NUEVA PROPUESTA: IMPUESTO SOBRE LAS EMISIONES DE CO₂ DE LOS BIENES INMUEBLES

Como indicábamos en la introducción de este trabajo, hasta el momento, una gran parte de las propuestas que en el ámbito fiscal se han planteado con el objetivo de mejorar la eficiencia energética de los bienes inmuebles, han venido referidas al IBI. En concreto, se ha propuesto un nuevo diseño de este impuesto a partir de una diferenciación tributaria en función de consumos energéticos previsibles de cada inmueble y, potencialmente, de otros impactos ambientales. Esta

¹⁸ Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación. Este instrumento normativo ha sido derogado por el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

¹⁹ Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

propuesta podría llevarse a cabo mediante la certificación energética de edificios, de tal forma que la cuota a pagar se fijaría en función de la calificación obtenida en la certificación²⁰. En alguna propuesta, se ha dado un paso más al plantear además la consideración en la fijación de la cuota del IBI del uso de energías renovables en los inmuebles²¹.

Nosotros proponemos tratar de mejorar la eficiencia energética de los bienes inmuebles, sin alterar la configuración actual de un impuesto tan relevante a nivel local como es el IBI, mediante la creación de un nuevo impuesto extrafiscal que grave las emisiones de CO₂ generadas por estos y cuyas principales características, ventajas e inconvenientes recogemos a continuación.

3.1. Principales características del nuevo impuesto

En relación a la titularidad del impuesto y sus competencias normativas, de gestión y rendimiento, entendemos que lo más adecuado es que se trate de un tributo de carácter estatal y de gestión compartida con las Entidades Locales. La razón de este carácter obedece a tres motivos fundamentalmente:

- De una parte, al fin perseguido: el impuesto pretende servir de apoyo a la mejora en la eficiencia energética de las viviendas en España de cara a conseguir una reducción progresiva de las emisiones de CO₂. De este modo, estamos ante un reto ambiental de carácter global, lo que se traduce en que su ámbito de aplicación debería ser todo el territorio español.
- De otro lado, el compromiso a alcanzar relativo a un número determinado de viviendas rehabilitadas ha sido asumido por el Gobierno central²².
- Por último, con esta medida se evitaría la creación de tributos de estas características a nivel autonómico. Sobre esta cuestión cabe hacer referencia a la vía que abre el Tribunal Constitucional con su sentencia 87/2019, de 20 de junio, por la que se declara constitucional el impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica. Según el Tribunal Constitucional no se produce una vulneración del principio de doble imposición regulado el artículo 6 apartados 2 y 3 de la LOFCA al no existir coincidencia entre el impuesto catalán y los dos impuestos objeto de análisis que son el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Consideramos que esta sentencia permite a las CCAA crear tributos propios semejantes a los impuestos locales, pero dotándoles de un diseño ambiental. Esta circunstancia se observa claramente sobre el IBI, el ICIO e incluso el IAE.

²⁰ PUIG VENTOSA, I., “El uso de instrumentos económicos para potenciar las energías renovables y el ahorro energético desde el ámbito local”, en *Conferencia Europea sobre gestión energética en el ámbito local*, Sevilla, 2003.

²¹ AA.VV., “Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible”, Resumen ejecutivo. 29 de enero de 2019.

file:///F:/IBI/resumen_ejecutivo_propuestas_de_fiscalidad_ambiental_ong_enero_2019.pdf

²² *Vid.* España 2050. Fundamentos y Propuestas para una estrategia nacional de largo plazo. https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/200521-Estrategia_Espana_2050.pdf

En definitiva, el nuevo impuesto que proponemos sería un tributo estatal que conviviría con el actual IBI, lo que plantea la posibilidad de eliminar todos aquellos incentivos ambientales establecidos en el mismo que recaigan sobre los bienes inmuebles urbanos, en línea con la teoría ortodoxa de la Hacienda Pública²³.

En relación al hecho imponible del impuesto estaría constituido por las emisiones potenciales de CO₂ producidas por los inmuebles²⁴. No estarían sujetos a este impuesto ni los bienes inmuebles de características especiales²⁵ ni los bienes inmuebles rústicos (con la excepción de los diseminados y resto de inmuebles que supongan la residencia habitual u ocasional de personas)²⁶. En cuanto a las exenciones deberían recaer única y exclusivamente sobre aquellos inmuebles dota-

²³ El IBI es un impuesto de carácter real cuya principal y esencial función es la recaudatoria. El establecimiento de incentivos fiscales limita y reducen dicho potencial, lo que ha sido criticado por parte de la doctrina. En este punto, existe una interesante discusión doctrinal sobre el carácter real o personal del IBI. Tal es así, que esta cuestión fue uno de los puntos de desacuerdo de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario local al señalarse lo siguiente: “En el examen de los beneficios fiscales previstos para esta figura impositiva, se han planteado dos posturas divergentes en el seno de la Comisión. La primera y mayoritaria, considera que el IBI se caracteriza por ser un impuesto real, objetivo y de producto y que, por su propia naturaleza, al tratarse de un único elemento patrimonial y no acumularse con otros activos patrimoniales para medir la efectiva capacidad económica del contribuyente, no admite técnicamente elementos de personalización de la carga tributaria sin complicar excesivamente la gestión, liquidación y control del tributo. En este sentido se considera que el impuesto debe cumplir con los principios de suficiencia, flexibilidad y generalidad que permitan una recaudación óptima, dejando a las políticas sociales municipales, vía gasto público, cualquier elemento redistributivo y de carácter social. En consecuencia, considera esta parte mayoritaria de la Comisión que tener en cuenta las circunstancias personales y familiares puede introducir diferencias sustanciales en la carga tributaria entre Municipios, que distorsionen fiscalmente decisiones económicas y personales, lo que puede comprometer la recaudación del tributo y complicar su gestión, liquidación y control. Otra parte minoritaria de la Comisión parte de la necesidad de acometer una revisión integral de los beneficios fiscales en los impuestos locales, bajo la premisa de concesión de los verdaderamente esenciales en atención al grado de cumplimiento del artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prevé la utilización de los tributos “como instrumentos de la política económica general”, con los que “atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”. Realizada esta revisión, esta parte de la Comisión considera que debe abogarse por un mantenimiento de los beneficios fiscales en este impuesto, como instrumentos de modulación de la capacidad económica y de realización de los principios de justicia tributaria e igualdad contenidos en el artículo 31 de la CE. La remisión que realiza la LGT a los principios y fines contenidos en la Constitución avala la concesión de beneficios fiscales que incidan, entre otros, en la protección medioambiental; del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos; en el acceso a la vivienda, y en las políticas de integración de las personas con discapacidad”. *Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, julio de 2017, pág. 27.

²⁴ La calificación del tipo de bien inmueble se basaría en la normativa catastral (artículos 6 a 8 TRLCI).

²⁵ Los BICEs son un tipo de bien inmueble que tiene unas ciertas singularidades y que se regulan de manera exhaustiva en el art. 8 del TRLCI. De este modo, no resultan afectados por la finalidad del impuesto cuya creación se plantea. Sin embargo, como bien ha sido apuntado por la doctrina, nos encontramos ante inmuebles muy contaminantes, como, por ejemplo, aquellos inmuebles destinados a la producción de gas o al refino de petróleo, con otros que generan y producen energía renovable como, por ejemplo, los aerogeneradores o los huertos solares. De este modo, consideramos más adecuado atender a su mayor o menor potencial contaminante en el propio IBI. Para más información, véase CASTRO PACHECO, L. A. y BLANCO GARCÍA, A. J., “Criterios ambientales en el IBI”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Tributación ambiental y haciendas locales*, Civitas, 2011, págs. 415-428.

²⁶ Esta expresa remisión de no sujeción obedece a la necesidad de gravar inmuebles que, a pesar de tener la calificación de rústicos a efectos catastrales, se trata de viviendas susceptibles de ser usadas como residencia habitual u ocasional por parte de los ciudadanos y, como tal, deberían estar sujetas a este impuesto.

dos de sistemas considerados de alta eficiencia energética. Para ello, sería adecuado fijar la exención en aquellos inmuebles con una etiqueta energética de A y B, según certificado energético del inmueble.

El sujeto pasivo sería toda aquella persona física o jurídica titular del derecho real de propiedad plena del inmueble o, en su caso, el nudo propietario del mismo.

Respecto a la determinación de la base imponible se establecería en atención a las emisiones potenciales de CO₂ de las viviendas de acuerdo con el certificado de eficiencia energética. Cabría plantearse la posibilidad de cuantificar el impuesto en atención a las emisiones reales ya que el fin último es el de reducir las emisiones contaminantes a la atmósfera. Sin embargo, en nuestra opinión, si bien es cierto lo anterior, e iría en línea con el principio de quien contamina paga, no debemos de perder el objetivo del impuesto que es favorecer la rehabilitación y mejora de la eficiencia energética del parque inmobiliario en España. Además, como veremos más adelante, se trataría de un impuesto de aplicación progresiva y de carácter temporal, lo que refuerza la idea de que el impuesto se cuantifique en atención a las emisiones potenciales de la vivienda.

La tarifa del impuesto debería fijarse de manera progresiva en función de la etiqueta energética del inmueble. De tal manera que la cuota tributaria a pagar fuese incrementándose en función de la menor eficiencia energética del inmueble y según certificación energética.

En cualquier caso, para la determinación de las cuotas deberían tenerse en cuenta dos aspectos: de un lado, que la mismas supongan un incentivo hacía la rehabilitación y, en segundo lugar, el establecimiento de un periodo de carencia en su aplicación y el incremento de cuota con carácter anual en línea con la mayor exigencia de cumplimiento de objetivos comprometidos por España.

En cuanto al periodo impositivo y devengo coincidiría con el establecido en el IBI, de modo que el periodo impositivo sería el año natural devengándose el uno de enero de cada año.

Finalmente, habría que fijar un régimen transitorio para la exigencia de este impuesto. Así, el impuesto debería implementarse de manera progresiva y estableciendo una bonificación del 100 por cien durante los primeros años desde su creación e ir reduciendo la bonificación de manera gradual. La finalidad de esa medida es permitir a los ciudadanos disponer de un periodo de tiempo razonable que les permita llevar a cabo la rehabilitación de los inmuebles en términos de eficiencia energética y, en consecuencia, conseguir ese cambio de conducta perseguido por el impuesto extrafiscal.

En nuestra opinión, este aspecto es especialmente relevante y debería ir acompañado de una adecuada comunicación de las ayudas a las que podría tener acceso y las reformas a implementar necesarias para estar exento del pago del impuesto.

3.2. Ventajas e inconvenientes de la propuesta

Una de las principales ventajas de la propuesta formulada es la no alteración de la naturaleza ni del potencial recaudatorio del IBI. Debemos tener en cuenta que el IBI es el impuesto local de mayor potencia recaudatoria en el ámbito de las Entidades Locales, lo que supone que se trata

de un impuesto esencial para la hacienda pública municipal²⁷. Esta circunstancia impide llevar a cabo un cambio tan relevante de diseño en este impuesto como el de las propuestas señaladas. Este nuevo impuesto, permitiría un incremento de la recaudación en el IBI, al permitir eliminar los incentivos ambientales actualmente vigentes que pretenden incentivar mejoras en la eficiencia energética, respecto a los bienes inmuebles urbanos.

Otra de las ventajas de la propuesta que formulamos, es el carácter estatal del nuevo impuesto y, por tanto, la eliminación de la problemática que se podría generar en caso de creación de este impuesto por parte de las CC.AA. También es importante destacar entre las ventajas de este impuesto su carácter extrafiscal y, en consecuencia, su finalidad no puramente recaudadora sino incentivadora de conductas más respetuosas con el medio ambiente.

Finalmente, permitiría una mejora en la prevención de conductas fraudulentas, en la medida en que favorecería la identificación de inmuebles objeto de una reforma que no ha sido declarada en el catastro, con el fin de evitar el incremento de su valor catastral y, en consecuencia, de la cuota de algunos impuestos como por ejemplo el IBI o el IRPF para los casos de imputación de renta.

Respecto a los inconvenientes, cabe hacer referencia, en primer lugar, a los principales sujetos afectados por la medida. El establecimiento de este nuevo impuesto puede tener un impacto negativo sobre las personas con menor capacidad económica. La implementación y aplicación de un impuesto de estas características podría suponer la generación de un conflicto social, en la medida que las personas más afectadas por el mismo van a ser aquellas con una menor capacidad económica. Esto es debido a que, en términos generales, las viviendas antiguas no rehabilitadas y con una menor eficiencia energética son propiedad (o residen en alquiler) de personas con una menor renta disponible²⁸.

De este modo, es necesario que se articulen las medidas necesarias para evitar la situación indicada y de esta forma realizar la transición de una manera más justa. Desde este punto de vista, es importante hacer referencia al RD 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación y vivienda social del Plan de Recuperación Transformación y Resiliencia. Sin entrar a detallar la regulación del citado RD, conviene señalar que el mismo regula diversos programas de ayudas, entre los que se encuentran, por un lado, el relativo a las actuaciones de rehabilitación a nivel de edificio y, por otro lado, de actuaciones de mejora de la eficiencia energética en viviendas.

²⁷ El IBI supuso para el año 2020, un 62,1% de la recaudación impositiva municipal. Además, supuso algo más del 27,56% de los ingresos municipales totales (excluyendo capítulos 8 y 9 -activos y pasivos financieros- de la clasificación económica del presupuesto de ingreso). Por último, debe tenerse en cuenta que estos porcentajes se incrementan cuando estamos en presencia de municipios pequeños con una escasas población. *Informe de la SGFAL "Haciendas Locales en Cifras. Año 2020"*, octubre de 2022, pág. 42 y 51.

²⁸ AA.VV., "Cómo abordar la pobreza energética en España", *EsadeEcPol* núm.18 octubre 2021.

1. Programa de ayuda a las actuaciones de rehabilitación a nivel de edificio.

El programa va destinado a la financiación de obras o actuaciones en los edificios de uso predominante residencial en las que se obtenga una mejora acreditada de la eficiencia energética, con especial atención a la envolvente edificatoria en edificios de tipología residencial colectiva, incluyendo sus viviendas, y en las viviendas unifamiliares.

Para que la actuación sea subvencionable ha de suponer una reducción de al menos un 30 por ciento en el indicador de consumo de energía primaria no renovable (certificación energética). Además, en aquellos edificios situados en las zonas climáticas C, D y E, debe conseguirse una reducción de la demanda energética anual global de calefacción y refrigeración de la vivienda unifamiliar o del edificio (artículo 33 del RD):

- Zonas climáticas D y E: un 35 por ciento
- Zona climática C: un 25 por ciento

Por su parte, la cuantía de la ayuda se determina en función del ahorro energético conseguido por la actuación en la vivienda fijando un porcentaje y cuantía máxima, tal y como se muestra en la siguiente tabla (artículo 34 del RD):

Ahorro energético conseguido con la actuación	Porcentaje máximo de la subvención del coste de la actuación	Vivienda	Locales comerciales u otros usos
		Cuantía máxima de la ayuda por vivienda (euros)	Cuantía máxima de la ayuda por m ² (euros)
$30\% \leq \Delta C_{ep,nren} < 45\%$	40	6.300	56
$45\% \leq \Delta C_{ep,nren} < 60\%$	65	11.600	104
$\Delta C_{ep,nren} \geq 60\%$	80	18.800	168

2. Programa de ayuda a las actuaciones de mejora de la eficiencia energética en viviendas.

El programa va destinado a la financiación de actuaciones u obras de mejora de la eficiencia energética en las viviendas, ya sean unifamiliares o pertenecientes a edificios plurifamiliares.

Para poder solicitar la ayuda es imprescindible que la vivienda sea el domicilio habitual y permanente de sus propietarios, usufructuarios o arrendatarios en el momento de solicitar la ayuda.

Para que la actuación sea subvencionable es necesario que se consiga una reducción de la demanda energética anual global de calefacción y refrigeración de al menos el 7 por ciento o una reducción del consumo de energía primaria no renovable de al menos un 30 por ciento (artículo 43 del RD).

Por su parte, la cuantía de la ayuda se fija en un 40 por ciento del coste de la actuación, con un límite de 3.000 €, siendo necesario que dicho coste de la actuación no sea inferior a 1.000 euros/vivienda (artículo 44 del RD).

Como vemos, las ayudas destinadas a la mejora de la eficiencia energética son relevantes. Sin embargo, en nuestra opinión, son insuficientes para aquel sector de la población más desfavore-

cido que en ningún caso dispone de ingresos suficientes para afrontar el coste no subvencionable o el exceso de cuantía sobre la ayuda.

Por este motivo, el RD 853/2021 permite subvencionar hasta el 100 por cien de la reforma y con posibilidad de anticipos a los vulnerables económicamente. No obstante, esta posibilidad no se permite en el segundo programa aludido.

De esta manera, si se plantea la creación del impuesto propuesto sería imprescindible ampliar la ayuda al 100 por cien en el caso de los vulnerables económicamente y su anticipo en todo caso.

Otro aspecto problemático es la determinación de los contribuyentes, así como la cuantificación del impuesto. El motivo radica fundamentalmente en que actualmente la mayoría de los inmuebles afectados carecen de un certificado de eficiencia energética lo que imposibilita una gestión sencilla del tributo.

Al respecto caben únicamente dos posibilidades:

- establecer la obligación de disponer de un certificado de eficiencia energética para todos los inmuebles, o
- realizar un análisis de inmuebles por antigüedad (de acuerdo con la información que obre en la base de datos nacional del catastro inmobiliario de España) y cruzarla con los requisitos fijados en el CTE en materia de ahorro de energía, para todos aquellos inmuebles que no dispongan de un certificado de eficiencia energética.

Con esta segunda medida, nos encontraremos ante múltiples errores que habría que depurar mediante su notificación a las personas afectadas permitiendo un plazo de alegaciones para que comuniquen el error y pueda ser subsanado. Sin embargo, como indicábamos al principio, tiene una ventaja relevante ya que permitiría la detección de obras y rehabilitaciones realizadas y no declaradas en el Catastro Inmobiliario.

Adicionalmente a la aprobación del impuesto propuesto, consideramos que sería adecuada la implementación de medidas complementarias que permitan mejorar y detectar fraudes en relación a la eficiencia energética del inmueble. En concreto, sería interesante incorporar la eficiencia energética como dato catastral del inmueble, en base a la certificación energética. Esto mejoraría bastante la situación actual en la que únicamente se ha incorporado la referencia catastral en el certificado²⁹. La finalidad de la medida es mejorar la información disponible para la sociedad y las Administraciones Públicas de cara a facilitar y favorecer análisis y estudios sobre bienes inmuebles y eficiencia energética en España. De este modo, esta información debería tener carácter público y su acceso debería permitir analizar la información de una manera sencilla.

²⁹ JIMÉNEZ SOLANA, M^a. A., “Hacia un Catastro Verde”, *revista CT Catastro*, núm. 77 abril. 2013.

Bibliografía

- AA.VV. (2019): “Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible”, Resumen ejecutivo. 29 de enero de 2019.
file:///F:/IBI/resumen_ejecutivo_propuestas_de_fiscalidad_ambiental_ong_enero_2019.pdf
- AA.VV. (2017): *Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, julio de 2017.
- AA.VV. (2021): “Cómo abordar la pobreza energética en España”, *EsadeEcPol*, núm. 18, octubre 2021.
- CASTRO PACHECO, L. A. y BLANCO GARCÍA, A. J. (2011): “Criterios ambientales en el IBI”, en Serrano Antón, F. (Dir.), *Tributación ambiental y haciendas locales*, Civitas, 2011.
- COMISIÓN EUROPEA (2020a): “La eficiencia energética de los edificios”, Bruselas, 17 de febrero de 2020.
https://commission.europa.eu/system/files/2020-03/in_focus_energy_efficiency_in_buildings_es.pdf
- COMISIÓN EUROPEA (2020b): “Intensificar la ambición climática de Europa para 2030” [COM (2020) 562].
- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO, AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO Y AL COMITÉ DE LAS REGIONES (2020): *Oleada de renovación para Europa: ecologizar nuestros edificios, crear empleo y mejorar vidas*. COM/2020/662 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52020DC0662>
- EIT INNOENERGY.: “Iniciativas y modelos de negocio para la rehabilitación de edificios. Una comparativa global”, Fundación Naturgy. <https://www.fundacionnaturgy.org/publicacion/informe-iniciativas-y-modelos-de-negocio-para-la-rehabilitacion-de-edificios-una-comparativa-global/>
- INFORME DE LA SECRETARÍA GENERAL DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL (2022): “Haciendas Locales en Cifras. Año 2020”. octubre de 2022,
- JIMÉNEZ SOLANA, M^a. A. (2013): “Hacia un Catastro Verde”, *revista CT Catastro*, núm. 77, abril 2013.
- PUIG VENTOSA, I. (2003): “El uso de instrumentos económicos para potenciar las energías renovables y el ahorro energético desde el ámbito local”, en *Conferencia Europea sobre gestión energética en el ámbito local*, Sevilla, 2003.