CONSULTA Nº 2.301 (03/03/2026)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 14-bis Texto Refundido DA cuarta, apartado Diez Texto Refundido

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante pregunta si la deducción autonómica por obras de rehabilitación energética en la vivienda habitual, se tiene que aplicar en el ejercicio en el que se realizó el gasto (año 2022) o en el año en el que se expide el certificado de eficiencia energética posterior a la obra (año 2023), como establece la deducción estatal por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La deducción de la parte de la cuota autonómica del IRPF por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual, regulada en el artículo 14-bis del Texto Refundido, no exige que el período impositivo en el que practique sea en el que se satisfacen las cantidades de dichas obras, pudiendo disfrutarse en el período impositivo en el que se abonó el gasto, como en el que se aplique la deducción estatal por el mismo concepto.

Visto escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este centro directivo en uso de la atribución conferida en el artículo 55.2.a) de la 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 (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y en relación con el artículo 23.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, aprobado por el Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante pregunta si la deducción autonómica por obras de rehabilitación energética en la vivienda habitual, se puede aplicar en el ejercicio en el que se realizó el gasto (año 2022) o en el año en el que se expide el certificado de eficiencia energética posterior a la obra (año 2023), como establece la deducción estatal por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.

SEGUNDO.- En virtud del principio de corresponsabilidad fiscal, la Comunidad Autónoma de Canarias tiene competencias para crear deducciones propias en la parte autonómica de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), en los términos recogidos en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, y en el artículo 13 de su predecesora, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

"Artículo 46. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

(…)

c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por:

Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

En relación a las deducciones señaladas en esta letra c), las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de:

La justificación exigible para poder practicarlas.

Los límites de deducción.

Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.

Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

En el ejercicio de estas competencias, esta Comunidad Autónoma ha creado desde hace años, varias deducciones propias, independientes y acumulables, en su caso, a las estatales. Así, la Ley 10/2002, de 21 de noviembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad Autónoma de Canarias, fue la norma que estableció las primeras deducciones, siendo seguida de muchas otras; la existencia de varias disposiciones reguladoras de las mismas, justificó que, para una mayor seguridad jurídica, fueran refundidas en un mismo cuerpo normativo: el Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido). No obstante lo cual, se han seguido creando deducciones y modificando las existentes, pero todas están incluidas en dicho texto.

No está de más, recordar que la aplicación de las deducciones autonómicas exige -al igual que cualquier otra medida normativa establecida por una Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos-, que el rendimiento del impuesto se considere producido en la Comunidad Autónoma. En este sentido, de conformidad con los artículos 28.1.1º a) y 30 de la Ley 22/2009, en relación con el IRPF, el contribuyente ha de tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias por haber estado en él el mayor número de días del período impositivo, como criterio prioritario, entre otros.

La deducción por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual se creó por la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018, con efectos desde el día 1 de enero de 2017, disponiendo de la siguiente redacción en los años 2022 y 2023:

"Artículo 14-bis. Deducción por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual.

1. Los contribuyentes podrán practicar la deducción del 10 por 100, y con el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica, de las cantidades destinadas a las obras de rehabilitación energética en la vivienda habitual del contribuyente en los términos expresados en el artículo anterior.

La vivienda habitual deberá ser propiedad del contribuyente.

No darán derecho a practicar esta deducción las obras realizadas en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

A los efectos de la presente deducción, se entenderá por obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables. También tendrán tal consideración las de mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la implantación de redes de saneamiento separativas en el edificio y otros sistemas que favorezcan la reutilización de las aguas grises y pluviales en el mismo edificio o en la parcela o que reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado. En el supuesto de edificaciones en régimen de propiedad horizontal en que la obra de rehabilitación energética sea contratada por la comunidad de propietarios, el importe del gasto se imputará a los diferentes propietarios con derecho a deducción en función de su cuota de participación.

2. La obra de rehabilitación energética deberá acreditarse mediante los certificados de calificación energética, en los términos establecidos en el 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, debidamente inscritos en el Registro de certificados de eficiencia energética de edificios de la consejería competente en materia de industria, en el que conste el certificado obtenido antes de la realización de las obras rehabilitación energética y el expedido tras las mismas.

3. La base de la deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuenta en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen las obras. En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La base máxima anual de esta deducción será de 7.000 euros por contribuyente.

El gasto de las obras de rehabilitación energética se deberá justificar a través de factura que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En el supuesto de edificaciones en régimen de propiedad horizontal en que la obra de rehabilitación energética sea contratada por la comunidad de propietarios, esta certificará el importe del gasto imputable a cada vivienda y que ha sido efectivamente satisfecho por el propietario en el periodo impositivo.

La factura recibida por el contribuyente o, en su caso, la certificación emitida por la comunidad de propietarios, deberá conservarse durante el plazo de prescripción, admitiéndose copia de la misma en el supuesto de que dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta.

4. No generarán derecho a la presente deducción las cantidades destinadas a mobiliario o a electrodomésticos.

5. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

6. La presente deducción es incompatible con la deducción por cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación y con la deducción por inversión en vivienda habitual reguladas en los artículos 6 y 14, respectivamente, del presente texto refundido, no pudiendo aplicarse sobre las mismas cantidades ambas deducciones."

No obstante, para los períodos impositivos 2022 y 2023, es de aplicación la mejora de esta deducción, contenida en el apartado diez de la disposición adicional cuarta del Texto Refundido, al haber sido mejorado el porcentaje de deducción de un 10 por ciento a un 12 por ciento, en los siguientes términos:

"Disposición adicional cuarta. Medidas extraordinarias en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por la situación inflacionaria.

(...)

Diez. Mejora de la deducción por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual.

1. Durante el período impositivo 2022 y 2023, los contribuyentes podrán practicar la deducción del 12 por 100, y con el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica, de las cantidades destinadas a las obras de rehabilitación energética en la vivienda habitual del contribuyente en los términos expresados en el artículo anterior.

La vivienda habitual deberá ser propiedad del contribuyente.

No darán derecho a practicar esta deducción las obras realizadas en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

A los efectos de la presente deducción, se entenderá por obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables. También tendrán tal consideración las de mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la implantación de redes de saneamiento separativas en el edificio y otros sistemas que favorezcan la reutilización de las aguas grises y pluviales en el mismo edificio o en la parcela o que reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado. En el supuesto de edificaciones en régimen de propiedad horizontal en que la obra de rehabilitación energética sea contratada por la comunidad de propietarios, el importe del gasto se imputará a los diferentes propietarios con derecho a deducción en función de su cuota de participación.

2. La obra de rehabilitación energética deberá acreditarse mediante los certificados de calificación energética, en los términos establecidos en 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, debidamente inscritos en el Registro de certificados de eficiencia energética de edificios de la consejería competente en materia de industria, en el que conste el certificado obtenido antes de la realización de las obras rehabilitación energética y el expedido tras las mismas.

3. La base de la deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuenta en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen las obras. En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La base máxima anual de esta deducción será de 7.000 euros por contribuyente.

El gasto de las obras de rehabilitación energética se deberá justificar a través de factura que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En el supuesto de edificaciones en régimen de propiedad horizontal en que la obra de rehabilitación energética sea contratada por la comunidad de propietarios, esta certificará el importe del gasto imputable a cada vivienda y que ha sido efectivamente satisfecho por el propietario en el periodo impositivo.

La factura recibida por el contribuyente o, en su caso, la certificación emitida por la comunidad de propietarios, deberá conservarse durante el plazo de prescripción, admitiéndose copia de la misma en el supuesto de que dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta.

4. No generarán derecho a la presente deducción las cantidades destinadas a mobiliario o a electrodomésticos.

5. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

6. La presente deducción es incompatible con la deducción por cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación y con la deducción por inversión en vivienda habitual reguladas en los artículos 6 y 14, respectivamente, del presente texto refundido, no pudiendo aplicarse sobre las mismas cantidades ambas deducciones.

7. Esta deducción, para el período impositivo 2022 y 2023, sustituye a la prevista en el artículo 14 bis del presente texto refundido."

Esta deducción, está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos de carácter objetivo y formal:

- El requisito objetivo es doble: por un lado, que se realicen obras de rehabilitación energética sobre un inmueble, y, por otro lado, que este inmueble constituya la vivienda habitual remitiéndose para su concepto "*al artículo anterior*", es decir, al artículo 14 del Texto Refundido relativo a la deducción por inversión en vivienda habitual, el cual conecta con el artículo 68.1 de la LIRPF en la redacción anterior a su supresión, en cuyo apartado 3º se definía ésta como:

"3.º Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas."

La delimitación de este tipo de obras se expresa en un sentido positivo y negativo: en el primero, se señala que son obras de rehabilitación energética las destinadas, bien a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones, reduciendo su demanda energética, bien al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o bien a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables. También se consideran como tales, las de mejora de las instalaciones de suministro e instalación que favorezcan el ahorro de agua, así como la implantación de redes de saneamiento separativas en el edificio y otros sistemas que favorezcan la reutilización de aguas grises y pluviales en el mismo edificio o en la parcela o que reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado. Y en sentido negativo, se excluyen, tanto las obras en plazas de garajes, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos, como las cantidades destinadas a mobiliario o electrodomésticos.

- El requisito formal también es doble: en lo que respecta a la realización de las obras, han de ser acreditadas mediante los certificados de calificación energética, anterior y posterior a la realización de aquellas, debidamente inscritos en el Registro de certificados de eficiencia energética de edificios de la Consejería competente en materia de industria; y en lo que se refiere al gasto en estas obras, es necesario que su importe haya sido satisfecho mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuenta en entidades de crédito, nunca con dinero de curso legal, y que esté justificado mediante la correspondiente factura que deberá reunir los requisitos previstos en el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Debiendo recordarse que en la consulta número 92 de 6 de marzo de 2024 se aclaró, en línea con la consulta vinculante V1271-2023, de 12 de mayo de 2023, que la fecha de la inscripción de estos certificados era independiente del derecho a practicar la deducción.

La deducción establece dos matizaciones para su aplicación práctica: por un lado, que cuando las obras se realicen en edificaciones en régimen de propiedad horizontal, el importe del gasto se imputará a los distintos propietarios integrantes de la comunidad según su cuota de

participación, y sobre esta parte certificada por dicha comunidad de propietarios, se calculará la deducción; y, por otro lado, que si hay dos o más contribuyentes con derecho a la deducción y no opten por la tributación conjunta, su importe se prorrateará entre ellos a partes iguales.

TERCERO.- Expuestos los requisitos que condicionan el disfrute de esta deducción, estamos en disposición de responder a la consulta realizada.

Con carácter previo, debemos aclarar que la competencia normativa para su regulación entra en el grupo de las deducciones "*por aplicación de renta",* recogido en el artículo 46.1.c) párrafo 1º de la Ley 22/2009, y que, siendo el IRPF un tributo periódico lo lógico será que los gastos o inversiones que dan derecho a su aplicación sean realizados en el período impositivo, este es, en el año natural correspondiente.

En este sentido, las deducciones de esta naturaleza contenidas en el Texto Refundido son 15, y todas hacen referencia expresa a que las cantidades sean satisfechas en el período impositivo o que el límite de la base de deducción se compute en dicho período, salvo cuatro: la de donaciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico, la de donaciones a entidades sin ánimo de lucro, la de cantidades destinadas a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes de interés cultural y similares, y la de obras por rehabilitación energética de la vivienda habitual.

Bastaría con una interpretación sistemática y lógica de estas cuatro deducciones, para considerar que las cantidades donadas o gastadas han tenido que serlo durante el período impositivo en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal correspondiente.

Podría incluso pensarse que esta explicación es innecesaria, por su obviedad. Sin embargo, no compartiríamos esta idea en relación con la última deducción, la de obras por rehabilitación energética de la vivienda habitual, dada su estrecha vinculación con la deducción estatal por el mismo concepto en la que el derecho a practicarla no se genera en el período impositivo en el que realice el gasto, sino en el que expide el certificado final -aunque ambos pudieran coincidir-, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional quincuagésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF).

Por lo que este desfase temporal podría llevar a interpretaciones no queridas por el legislador canario, cuando creó esta deducción propia años antes que la deducción estatal. Pensemos, por ejemplo, en un contribuyente que realiza la obra y el pago en diciembre de 2022 y que el certificado posterior de eficiencia energética se expide en enero de 2023: con esta interpretación sistemática y lógica reseñada antes, la deducción canaria se aplicaría en el período impositivo 2022, y la estatal -que tiene el mismo fin y comparte la mayoría de requisitos- tendría que practicarse en el año 2023.

Lo fundamental es que se cumplan los requisitos de carácter objetivo y formal exigidos en ambas deducciones, y que, si bien el nacimiento del derecho a su aplicación parece estar referido a distintos períodos impositivos, debemos defender que han de estar acompasadas.

Por lo que, dado que no se especifica en el artículo 14-bis del Texto Refundido, el período impositivo en el que se puede aplicar la deducción canaria -si en el que se realiza el desembolso de las cantidades del coste de la obra, si el de la finalización de la obra, si el de la expedición del certificado posterior de eficiencia energética, si el del inicio del funcionamiento, o cualquier otro que pudiera pensarse-, acudimos al artículo 3 del Código Civil, por mandato del artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

"Artículo 3

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas."

Atendiendo a las circunstancias explicadas resulta oportuno realizar una interpretación contextual, finalista e integradora, que permita la armonía y convivencia de la deducción autonómica y la estatal, evitando fricciones temporales en su aplicación práctica.

De este modo, el obligado tributario que pretenda aplicar la deducción canaria por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual podrá practicarla de manera sincronizada con la estatal, aunque las cantidades de la obra hayan sido desembolsadas en otro período impositivo.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la deducción de la parte de la cuota autonómica del IRPF por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual, regulada en el artículo 14-bis del Texto Refundido, no exige que el período impositivo en el que practique sea en el que se satisfacen las cantidades de dichas obras, pudiendo disfrutarse en el período impositivo en el que se abonó el gasto, como en el que se aplique la deducción estatal por el mismo concepto.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 3 de marzo de 2026

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES

CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez