CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº: 92 (06/03/2024)

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 plantea 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) -y en el que se expiden los certificados de eficiencia energética previo y posterior a la obra-, o en el que éstos se registraron obteniendo la correspondiente etiqueta con el número de registro (año 2023).

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La deducción por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual, y, para los períodos impositivos 2022 y 2023, la mejora de la deducción por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual que la sustituye, se podrá practicar en el período impositivo en el que se realice el gasto, siempre que quede acreditada la realización de la obra y la eficiencia energética obtenida.

- La acreditación de la obra y la eficiencia energética, se realizará con los certificados de eficiencia energética expedidos en una fecha anterior y posterior a la obra, y que los mismos estén inscritos en el Registro de certificados de eficiencia energética de edificios de la Consejería competente en materia de industria, debiendo así constar en la "Etiqueta" de "Calificación Energética del Edificio", con independencia de la fecha de la inscripción.

- El importe del gasto ha de haberse 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 la factura que acredite el gasto por la realización de la obra de rehabilitación energética, ha de estar debidamente expedida con los requisitos previstos en el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

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 22.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante plantea 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) -y en el que se expiden los certificados de eficiencia energética previo y posterior a la obra-, o en el que éstos se registraron obteniendo la correspondiente etiqueta con el número de registro (año 2023).

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, sin que se haya modificado su actual redacción recogida, con carácter general, en el artículo 14-bis del Texto Refundido, y con carácter especial, para los ejercicios 2022 y 2023, la mejora de la citada deducción a la que sustituye, y que está recogida en el apartado diez de la disposición adicional cuarta:

"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, como ya hemos señalado antes, 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% a un 12%, 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 instala-

ciones 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.

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.

Esta deducción es incompatible con las previstas en los artículos 14-bis y 14-ter del Texto Refundido, por las cantidades destinadas, respectivamente, a la inversión en vivienda habitual y a la rehabilitación, reforma o adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad. Y tiene, además del límite individual del 10% de la cuota íntegra autonómica, otro límite del 15% de la cuota íntegra autonómica pero de forma conjunta con las deducciones de los artículos 6, 14 y 14-ter, tal y como establece el artículo 14-quater; al que habrá que añadir el límite general del artículo 18 del Texto Refundido sobre la imposible aplicación de más de una deducción canaria sobre un mismo bien.

TERCERO.- Centrándonos en el primer aspecto del requisito formal, que es al que se refiere la consulta presentada, resulta claro que el derecho a la deducción nace en el período impositivo en el que se efectúa el correspondiente gasto por la obra de rehabilitación energética en la vivienda habitual, siempre que se acredite su realización.

Con esta finalidad -acreditar la realización de la obra-, es necesario contar con los certificados de eficiencia energética previo y posterior a la obra "*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",* los cuales han de estar debidamente inscritos en el "*Registro de certificados de eficiencia energética de edificios de la consejería competente en materia de industria".*

De este modo, el artículo 6.6 del citado Real Decreto 390/2021 señala que *"Para que el certificado de eficiencia energética del edificio tenga validez legal tiene que estar debidamente inscrito*"; y, a estos efectos, se establece un plazo de un mes desde su emisión para su presentación a la inscripción*,* salvo que la correspondiente Comunidad Autónoma haya establecido otro plazo.

Ahora bien, si en la práctica el sistema de presentación electrónico en la Consejería de Economía, Industria, Comercio y Autónomos del Gobierno de Canarias, admite la presentación y realiza la inscripción emitiendo el justificante con el número de registro -aunque haya transcurrido el citado plazo de un mes-, no puede entenderse que la regulación de la deducción autonómica esté exigiendo su cumplimiento. De ahí que, ni el artículo 14-bis del Texto

Refundido ni el apartado diez de su disposición adicional cuarta, hayan hecho referencia a dicho plazo para condicionar el disfrute del beneficio fiscal.

Lo fundamental es que ambos certificados -expedidos en una fecha anterior y posterior a las citadas obras-, estén inscritos, lo cual se produce con la obtención de la correspondiente "Etiqueta" de "Calificación Energética del Edificio", y el número de registro que aparece en la parte inferior izquierda, sin que la fecha de la inscripción determine el nacimiento del derecho a la deducción, pues, insistimos, ése se produce con la realización de la obra en la vivienda habitual, siendo estos certificados el medio de prueba de la misma y para su validez han de estar inscritos; por lo que si existe un certificado expedido con fecha anterior a la obra, y otro posterior a ésta, y la presentación para la inscripción de los mismos es posterior a su expedición -aunque haya pasado más de un mes desde su emisión- y se obtiene el número de registro de la inscripción, ambos certificados son medios de prueba válidos a efectos del disfrute de esta deducción y de su mejora.

Esta misma finalidad es la que, en nuestra opinión, ha pretendido el legislador estatal con la deducción por mejora de la eficiencia energética de un edificio, recogida 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, a la luz de la consulta vinculante V1271-2023, de 12 de mayo de 2023, cuando se plantea si es posible deducir en el caso de que el certificado posterior está expedido pero aún no está registrado. En esta deducción -a diferencia de la deducción canaria-, el nacimiento del derecho a la deducción se produce en el ejercicio de la expedición del certificado de eficiencia energética posterior a la obra, aunque el gasto se haya realizado en otro período impositivo, teniendo que ser registrado. Y, en este sentido, también aquí la exigencia de los certificados se vincula con la acreditación de la obra y la eficiencia conseguida, sin que la remisión al mismo Real Decreto 390/2021 conlleve el cumplimiento de otros requisitos técnicos o temporales, como sería que la inscripción se produzca en un plazo determinado desde la emisión del certificado, pues nada se dice en la citada Ley 35/2006. Por eso en la contestación se señala que "*el derecho a practicar la deducción se genera en el período impositivo en el que se expide el certificado energético, no obstante, hasta que el certificado no esté inscrito en el correspondiente registro, el contribuyente no podrá aplicarse la deducción".*

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- La deducción por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual, y, para los períodos impositivos 2022 y 2023, la mejora de la deducción por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual que la sustituye, se podrá practicar en el período impositivo en el que se realice el gasto, siempre que quede acreditada la realización de la obra y la eficiencia energética obtenida.

- La acreditación de la obra y la eficiencia energética, se realizará con los certificados de eficiencia energética expedidos en una fecha anterior y posterior a la obra, y que los mismos estén inscritos en el Registro de certificados de eficiencia energética de edificios de la

Consejería competente en materia de industria, debiendo así constar en la "Etiqueta" de "Calificación Energética del Edificio", con independencia de la fecha de la inscripción.

- El importe del gasto ha de haberse 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 la factura que acredite el gasto por la realización de la obra de rehabilitación energética, ha de estar debidamente expedida con los requisitos previstos en el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

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, 6 de marzo de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez