



**Consejería de la Presidencia de la Junta de Castilla y León**  
**Ilma. Sra. Directora General de Relaciones Institucionales**  
**C/ Santiago Alba, 1**  
**47008 VALLADOLID**

**Expediente: 933/2025**

**Asunto: Aplicación de la deducción autonómica en el IRPF por actuaciones de rehabilitación de viviendas destinadas a la mejora de la eficiencia energética / Resolución**

**Centro directivo: Consejería de Economía y Hacienda**

Ilma. Sra.:

De nuevo nos dirigimos a V.I. una vez recibido el informe solicitado en relación con el expediente que se tramita en esta Institución con el número arriba indicado, referencia a la que rogamos haga mención en ulteriores contactos que llegue a tener con nosotros.

Como recordará V.I., en la queja se hacía referencia a las circunstancias concurrentes en relación con la aplicación de la deducción autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por inversiones en eficiencia energética en la vivienda habitual del contribuyente, prevista en la normativa tributaria vigente en la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

En atención a la cuestión planteada, se estima oportuno proceder a la transcripción íntegra de su contenido:

*«Me dirijo a esa institución para exponer una situación de inseguridad jurídica y desprotección en la aplicación de la deducción autonómica del IRPF por inversiones en eficiencia energética en mi vivienda habitual, regulada en la normativa fiscal de Castilla y León.*

*A finales de 2022 realicé una inversión de (...) euros en mi vivienda habitual, instalando una planta solar fotovoltaica para autoconsumo con conexión a red interior y un equipo de aerotermia. La decisión, dado su elevado coste, estuvo motivada, en gran medida, por el análisis fiscal previo de la deducción autonómica en la cuota del IRPF por inversiones en estas instalaciones.*

*En aquel momento la regulación de Castilla y León contemplaba esa deducción fiscal, a nivel legal, en el Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se*



*aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. Conforme al art 7.2 de la redacción vigente en el ejercicio 2022 se señalaba que: “Los contribuyentes que realicen actuaciones de rehabilitación de viviendas situadas en la Comunidad de Castilla y León que constituyan o vayan a constituir su vivienda habitual podrán deducirse el 15% de las siguientes inversiones: ...b) Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades realmente satisfechas por el contribuyente para la realización de las inversiones, con el límite máximo de 20.000 euros. La aplicación de esta deducción requerirá el previo reconocimiento por el órgano competente de que la actuación de rehabilitación haya sido calificada o declarada como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas, en los términos previstos en la normativa, estatal o autonómica, que regule los planes de fomento de la rehabilitación edificatoria”.*

*A su vez, a nivel reglamentario, el Decreto 54/2010, de 2 de diciembre, regulaba el procedimiento para el reconocimiento previo de actuaciones de rehabilitación incluidas en planes de rehabilitación de vivienda a efectos de la deducción por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables y de ahorro de agua en la vivienda habitual y para la aplicación de tal deducción (BOCyL 3/12/2010).*

*Asimismo, consulté el manual del IRPF del ejercicio 2022 que, al referirse a esta deducción autonómica, indicaba que “la deducción requerirá el previo reconocimiento por el órgano competente de que la actuación de rehabilitación haya sido calificada o declarada como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas, en los términos previstos en la normativa, estatal o autonómica, que regule los planes de fomento de la rehabilitación edificatoria”, y que “el mero otorgamiento de la subvención no implica haber realizado las obras que permitan la aplicación de la deducción autonómica. Una vez realizadas las obras, el beneficiario de la subvención debe justificar la realización de dichas obras para la posterior comprobación por parte de la Administración”. Por lo tanto, además del reconocimiento de que la actuación de rehabilitación fuese calificada como actuación protegida se hacía referencia al otorgamiento de una subvención, de la que nada se señalaba en la normativa fiscal legal y reglamentariamente aplicable.*

*Ante esta falta de claridad, al iniciar los trámites, me puse en contacto telefónico, con el Servicio de Rehabilitación y Regeneración Urbana de la Dirección General de Vivienda, Arquitectura y Ordenación del Territorio la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio solicitando información al respecto. Desde ese Servicio se me indicó que el procedimiento señalado, tanto en la norma legal como en el citado Decreto 54/2010, no se estaba aplicando y que, en la práctica, la aplicación de la deducción en el IRPF se vinculaba al otorgamiento de una subvención de la citada*



*Dirección General de Vivienda, Arquitectura y Ordenación del Territorio. Corrobora este hecho:*

• *La contestación por parte del citado Servicio (...) a un escrito presentado por un ciudadano solicitando la emisión de un certificado de que su actuación de rehabilitación fuese calificada o declarada como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas. En el mismo se indica que “para poder incluir una actuación en los Planes de rehabilitación de la vivienda de la Comunidad de Castilla y León y aplicarse la deducción autonómica por actuaciones de rehabilitación de viviendas, deberán solicitar y ser beneficiario de las ayudas que se convoquen de acuerdo con las ordenes de la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio para la mejora de la eficiencia energética y sostenibilidad de viviendas que conforman los Planes Estatales de Vivienda”. Añadiendo a continuación el citado escrito que “para poder practicarse la deducción había que ser beneficiario de las convocatorias de rehabilitación edificatoria efectuadas durante los años 2015, 2016, 2017(Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria y la regeneración y renovación urbana 2013-2016 regulado por el Real Decreto 233/2016) y 2018, 2019, 2020 ( Plan Estatal de Vivienda 2018-2021 regulado por el Real Decreto 106/2018)”.En este contexto ya se pone en evidencia que para poder practicarse la deducción fiscal era necesario ser beneficiario de una subvención a pesar de que ni la norma de rango legal, ni la reglamentaria contemplaba tal exigencia, por lo que su posible aplicación se realizaba al margen del procedimiento legal y reglamentariamente establecido. La deducibilidad fiscal de las inversiones quedaba condicionada, sin norma legal o reglamentaria habilitante, a que se hubiesen convocado las subvenciones citadas y a que en el procedimiento de concesión y posterior justificación de las subvenciones se considerara que quienes las habían solicitado hubiesen cumplido los requisitos necesarios para poder aplicarse el referido beneficio fiscal.*

• *Y el Informe del Consejo de Cuentas de Castilla y León sobre la fiscalización de los beneficios fiscales de la Comunidad de Castilla y León ejercicio 2021 aprobado por el Pleno del Consejo de Cuentas de Castilla y León, el 1 de febrero de 2024, en el que se analizó esta deducción fiscal, indicándose, entre otras cuestiones que: “Solicitada información a los Servicios Territoriales de Fomento acerca del procedimiento seguido para la aplicación por parte del contribuyente de la deducción, nos han señalado que, en la actualidad, no se sigue el procedimiento que se contempla en la Ley y en el Decreto, por cuanto estos Servicios no resuelven las solicitudes de reconocimiento previo de que la rehabilitación ha sido calificada o declarada actuación protegida. Apuntan además que es la Dirección General de Vivienda, Arquitectura, Ordenación del Territorio y Urbanismo la que se encarga de las cuestiones relativas a la aplicación de la deducción. Se ha contactado con la citada Dirección General y con su Servicio de Rehabilitación y Regeneración Urbana y nos indican que, tampoco ellos realizan esa tramitación, y que ese procedimiento ha sido reemplazado por el de considerar que tienen derecho a aplicar*



*la deducción fiscal los contribuyentes que hayan obtenido alguna de las subvenciones que se convocan en la Dirección General vinculadas a la mejora de la accesibilidad y a la eficiencia energética. Señalan, además, que cuando algún contribuyente solicita la resolución del reconocimiento previo prevista en la normativa legal y reglamentaria, se emite un certificado referente a la actuación subvencionada”. Este Informe en su conclusión 24 señalaba que: “No se ha aplicado el procedimiento legal y reglamentario establecido para que los contribuyentes puedan deducirse de la cuota íntegra en el IRPF las inversiones en la vivienda habitual para instalaciones medioambientales y de mejora de la eficiencia energética...puesto que en la regulación existente no existe ninguna referencia a que, para poder aplicar la deducción, sea necesario que previamente se haya concedido una subvención. Esta situación puede estar ocasionando que existan contribuyentes que, a pesar de realizar las inversiones fiscalmente incentivadas, no puedan aplicarse las deducciones, por no haber solicitado esas subvenciones, por ignorar su existencia, porque no se les hayan concedido por ausencia de crédito en las convocatorias o porque en vez de solicitar las de la Dirección General de Vivienda hubieran pedido las de otros Entes de la Administración con idéntico objeto”.*

*En el marco del Programa de fomento de la mejora de la eficiencia energética y sostenibilidad en viviendas del Plan de Vivienda estatal 2018-2021 regulado por Real Decreto 106/2018, las últimas subvenciones fueron convocadas mediante la Orden de 29 de junio de 2020, de la Consejería de Fomento y Medio Ambiente, (BOCYL 3 de julio de 2020). El plazo máximo para presentar la solicitud de dicha subvención era de un mes contado desde el día siguiente al de la publicación en el BOCYL de la citada convocatoria (es decir, 3 de agosto de 2020) y estas subvenciones fueron resueltas en 2021 mediante ORDEN FYM/321/2021, de 19 de marzo (BOCYL 25 de marzo de 2021). Lo que pone de manifiesto que, a pesar de la existencia dentro de la normativa autonómica de una regulación de una deducción fiscal autonómica en la cuota autonómica del IRPF, esta no fue aplicable a ninguna inversión realizada en 2021 para la mejora de la eficiencia energética en las viviendas de los contribuyentes, al no haberse convocado subvenciones de eficiencia energética en el marco del Plan Estatal de Viviendas 2018-2021 en ese ejercicio. Las últimas inversiones que dieron derecho a deducción fueron las realizadas al amparo de la citada convocatoria en 2020.*

*En este contexto y dado que yo pretendía realizar la inversión en 2022 y que en la regulación legal no se señalaba nada al respecto, me puse en contacto telefónico con el Servicio de Rehabilitación y Regeneración Urbana, en múltiples ocasiones, preguntando si en 2022 iba a tenerse en cuenta alguna subvención convocada en ese ejercicio para poder practicar la deducción fiscal del IRPF o si debía entender que la deducción fiscal contemplada en la normativa no iba a estar operativa durante ese ejercicio al igual que había pasado en 2021. Desde el citado Servicio se me indicó que, para 2022, las subvenciones que daban derecho a practicar la deducción eran las convocadas mediante Orden de 1 de julio de 2022, de la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación*



*del Territorio, dentro del programa de ayuda a las actuaciones de mejora de la eficiencia energética en viviendas del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia financiado por la Unión Europea y que el año en que podría aplicarme la deducción sería cuando cobrase la subvención. Corrobora este planteamiento el citado Informe del Consejo de Cuentas de Castilla y León que al referirse a esta cuestión señala que, “las actuaciones REES (financiadas mediante la Orden de 29 de junio de 2020 de la Consejería de Fomento y Medio Ambiente por la que se convocan subvenciones destinadas a la mejora de la eficiencia energética y sostenibilidad de Viviendas) han sido reemplazadas por actuaciones del PRTR financiado por la Unión Europea Next Generation EU”.*

*Siguiendo las instrucciones recibidas del citado Servicio, si bien con un cierto grado de inseguridad jurídica ante la ausencia de normativa legal que respaldase dicho criterio, finalmente decidí acometer la inversión y simultáneamente solicité dicha subvención (...) el (...) de XXX de 2022 al objeto de poder aplicarme ulteriormente la deducción autonómica del IRPF. Finalmente, el (...) de XXX de 2024, más de un año y medio después de haber solicitado, esta me fue concedida (...) y después de haberla justificado me fue pagada el (...) de XXX de 2024.*

*En las alegaciones efectuadas por la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica al informe del Consejo de Cuentas de Castilla y León, (...) se señala que “con el objeto de clarificar el ámbito de la deducción mencionada (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), así como de actualizar los requisitos para su aplicación, se ha modificado la citada deducción en el Proyecto de Ley de Medidas para 2024, actualmente en tramitación”. La Ley 4/2024, de 9 de mayo, de medidas tributarias, financieras y administrativas (BOCYL de 14 de mayo de 2024), finalmente aprobada, efectuó una modificación en el apartado 2 del artículo 7 del Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. Así el apartado 2º del artículo 1 de la citada Ley dio nueva redacción al apartado 2º del artículo 7 del Decreto legislativo 1/2013, el cual quedó transcrito en los términos siguientes: “Los contribuyentes que realicen actuaciones de rehabilitación de viviendas situadas en la Comunidad de Castilla y León que constituyan o vayan a constituir su vivienda habitual y que sean subvencionadas en el marco de programas regulados en planes estatales o autonómicos de vivienda, podrán deducirse el 15 % de las siguientes inversiones:.... b) Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables... La base de esta deducción estará constituida por las cantidades realmente satisfechas por el contribuyente para la realización de las inversiones, con el límite máximo de 20.000 euros. La deducción se practicará en el ejercicio en el que se*



*perciba el pago de la subvención concedida para la actuación de rehabilitación de la vivienda habitual, en los términos previstos en la normativa reguladora de la citada subvención”. Además, y conforme a la disposición final relativa a la entrada en vigor, se otorgó carácter retroactivo a la modificación efectuada, ya que se indica que la modificación tendrá efectos desde el 1 de enero de 2024(cuando la ley se publica el 14 de mayo de 2024).*

*La nueva regulación, en contra de las orientaciones recibidas del órgano gestor en 2022, restringe la deducción autonómica en la cuota del IRPF a las inversiones subvencionadas en el marco de los planes estatales o autonómicos de vivienda, excluyendo las subvencionadas al amparo del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia financiado por la Unión Europea. Además, limita la aplicación de la deducción al ejercicio de cobro de la subvención. Las subvenciones convocadas en el marco del PRTR en julio de 2022 podían solicitarse hasta 31 de diciembre de 2023, y han sido pagadas a partir de 2024 y en 2025, lo que en principio parece haber dejada cerrada la posibilidad de practicar la deducción autonómica en la cuota del IRPF del ejercicio 2024 no solo a mí, sino a todos los demás contribuyentes que habiendo realizado las inversiones en 2022 y 2023 hayan cobrado dichas subvenciones a partir de 2024. Y los que hayan realizado las inversiones en 2024 o vayan a realizarlas en 2025, tampoco podrán practicar deducción alguna, ya que no han existido convocatorias de subvenciones posteriores en el marco del PRTR.*

*Además, esa imposibilidad de aplicarse la deducibilidad fiscal autonómica regulada en el Decreto legislativo 1/2013 no se ha circunscrito exclusivamente para quienes solicitamos las subvenciones del PRTR, sino que es extensible además, a todos los demás contribuyentes que hayan realizado inversiones para la mejora de la eficiencia energética en sus viviendas habituales, ya que durante los ejercicios 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 no hay subvenciones en los programas de los Planes estatales y autonómicos de vivienda. Por un lado, no existen planes autonómicos de vivienda, ya que la Comunidad desde la aprobación de la Ley de Vivienda Autonómica en 2010 hasta la actualidad no ha aprobado dichos planes y, por otro, en el Plan Estatal de viviendas 2022-2025 cuyas bases reguladoras se recogen en la ORDEN MAV/1420/2022, de 13 de octubre, y a diferencia de los Planes estatales anteriores ( 2013-2016 y 2018-2021) no se recoge un Programa de fomento de la mejora de la eficiencia energética y sostenibilidad en viviendas.*

*Bajo esta nueva regulación, y aunque se contempla el mencionado beneficio fiscal, lo cierto es que, a pesar de que numerosos ciudadanos realizamos instalaciones de placas solares y equipos de aerotermia durante los años de la crisis energética con la legítima expectativa de acogernos a dicha deducción, las inversiones realizadas no han generado derecho a practicar ninguna deducción fiscal autonómica en los ejercicios 2021, 2022 y 2023, ni podrán aplicarse tampoco en el ejercicio actual de 2024 ni en el próximo de 2025.*



*Finalmente, a la vista de la contestación de la queja nº (...) por parte de esa Procuraduría, se vuelve a plantear la duda de cuál es el criterio que finalmente está aplicando el Servicio de Rehabilitación y Regeneración Urbana. En ella se señala que, admitida la queja a trámite, esa Procuraduría se dirigió a la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio solicitando información en relación con la queja y se hace alusión a un informe que le había sido remitido al promotor de la misma. En este informe se señala textualmente que: “no procedía emitir el certificado solicitado, ni reconocimiento alguno, por no figurar el solicitante como beneficiario en ninguna de las Órdenes de la Consejería de Fomento y Medio Ambiente, por las que se resuelven las convocatorias de rehabilitación edificatoria ni de las convocatorias de subvenciones gestionadas por el Servicio de Rehabilitación y Regeneración Urbana de la Dirección General de Vivienda, Arquitectura, Ordenación del Territorio y Urbanismo, respecto al Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia financiado por la Unión Europea-NEXT GENERATION UE”. Nótese que, en el citado Informe emitido a requerimiento del promotor de la queja, al que se alude en la contestación de esa Procuraduría, se hace referencia a las subvenciones del PRTR gestionadas por el citado Servicio, lo que corrobora todo lo que me fue manifestado telefónicamente con carácter previo a acometer la inversión, y que es objeto de la presente reclamación.»*

**Con fecha 8 de agosto de 2025, y a la vista de su contenido, se acordó la acumulación al presente expediente de otro procedimiento en el que se suscitaba idéntica problemática, al que se dará traslado de la presente resolución.**

Tras la admisión a trámite de la queja y la incoación de las actuaciones oportunas, nos dirigimos a V.I. a fin de recabar información en relación con la problemática objeto de la misma.

En atención a nuestra petición se remitió por esa Administración autonómica informe, en el cual se hacía constar lo siguiente:

*«En primer lugar, las referencias que se hacen en el literal de la queja a contestaciones a escritos e informes por el Servicio de Rehabilitación y Regeneración Urbana de la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio, que no se incluyen en su totalidad en escrito de queja y que impiden valorar su contenido dentro del contexto de las mismas.*

*Así, en la reproducción literal de la queja se hace referencia a “• La contestación por parte del citado Servicio (...) a un escrito presentado por un ciudadano”. No se aporta el escrito presentado por el ciudadano ni la contestación del Servicio, por lo que resulta difícil valorar el contenido de los mismos, aunque si es reseñable en la contestación del Servicio confirma que se vincula explícitamente el derecho a la aplicación del beneficio fiscal con actuaciones de rehabilitación establecidos en Planes Estatales de Vivienda, llegando a citarlos expresamente: “...deberán solicitar y ser*



*beneficiario de las ayudas que se convoquen de acuerdo con las ordenes de la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio para la mejora de la eficiencia energética y sostenibilidad de viviendas que **conforman los Planes Estatales de Vivienda**”.*

*Igualmente, en otro apartado se hace referencia a un informe emitido por el Servicio de Rehabilitación y Regeneración Urbana a solicitud de la Procuraduría en relación con una queja: “Finalmente, a la vista de la contestación de la queja nº (...) por parte de esa Procuraduría, se vuelve a plantear la duda de cuál es el criterio que finalmente está aplicando el Servicio de Rehabilitación y Regeneración Urbana...”. Al no aportarse más documentación, como en el caso anterior, no resulta factible valorar su contenido.*

*En segundo lugar, resultan reseñables las consultas formuladas por el interesado a distintos Servicios de la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio en relación con la aplicación del beneficio fiscal, aunque hubiera resultado deseable que estas consultas las hubiera planteado ante la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómico, órgano gestor del beneficio fiscal, donde se le habría informado con toda exactitud y garantías sobre las condiciones y requisitos para aplicar el citado beneficio fiscal.*

*Respecto de las cuestiones concretas formulada en la solicitud de información:*

***1. Que se aclare si, de acuerdo con el criterio manifestado telefónicamente de forma reiterada por el Servicio de Rehabilitación y Regeneración Urbana, ratificado en el Informe del Consejo de Cuentas de Castilla y León, y en el informe emitido al promotor de la queja y reflejado en la contestación de esa Procuraduría, es posible aplicar la deducción en la cuota autonómica del IRPF en 2024 por inversiones realizadas en 2022 y subvencionadas a través del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia financiado por la Unión Europea, o si, la deducción queda limitada a las subvenciones convocadas en el marco de los Planes estatales de Vivienda.***

*El criterio utilizado en todo momento por este Centro Directivo, órgano competente en las deducciones autonómicas en el IRPF, en base a la normativa reguladora aplicable, es que el beneficio fiscal debe encuadrarse en actuaciones de rehabilitación edificatoria para la mejora de la eficiencia energética vinculadas con los Planes Estatales de Vivienda ordinarios, y no con cualquier otro instrumento extraordinario, como los PRTR, por lo que en este caso concreto no se cumplen los requisitos para aplicar la deducción fiscal.*

*Reseñar que estos PRTR, se han visto acompañados por instrumentos de carácter extraordinario como son las subvenciones que regulan y las deducciones específicas*



*estatales en el IRPF para la mejora de la eficiencia energética en viviendas (Disposición adicional quincuagésima: "Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas" de la ley del 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF), de elevados importes, aplicables desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2024 o de 2025, según el caso, y a las que el reclamante habrá tenido la oportunidad de acogerse.*

***2. Que se informe sobre cuál es el criterio que se ha aplicado y que se va a aplicar para las inversiones realizadas en 2022, 2023 y 2024 y si existen respuestas oficiales a otros ciudadanos en los que se reconozca la validez de las subvenciones del PRTR para acceder a la deducción fiscal. Y acerca de si algún ciudadano se ha podido deducir fiscalmente las inversiones realizadas en la cuota autonómica del IRPF de los ejercicios 2023 y 2024 que hayan sido subvencionadas en el marco de la convocatoria de subvenciones del PRTR.***

*El criterio utilizado y que se va a continuar aplicando es el mencionado en el punto anterior, por lo que ningún ciudadano puede deducirse fiscalmente actuaciones de rehabilitación edificatoria para la mejora de la eficiencia energética subvencionadas en el marco de los PRTR.*

***3. En el caso de solo fueran admisibles las subvenciones convocadas en el marco de los Planes estatales de vivienda, que se pronuncie en relación con estas cuestiones: ¿qué sentido tiene haber mantenido dentro del marco legal una deducción fiscal de la que nadie puede resultar beneficiado durante un período de 5 años y que genera falsas expectativas en los ciudadanos? ¿No debería revisarse o suprimirse ese beneficio fiscal de la normativa legal y reglamentariamente aplicable para evitar confusión y desprotección?***

*Los planes estatales de vivienda, con carácter recurrente (véanse los planes 2009-2012, 2013-2016, prorrogado para 2017 y plan 2018-2021) han recogido con carácter subvencionables las actuaciones de rehabilitación edificatoria para la mejora de la eficiencia energética.*

*Si bien el último plan estatal de vivienda 2022-2025 no ha incluido estas actuaciones, su fecha de aprobación y la antelación con la que se tramitan las leyes anuales de medidas, dificultan tener conocimiento de esta circunstancia en el momento de elaboración de las citadas leyes (por ejemplo, la tramitación de la ley de medidas para el ejercicio 2023, se inicia a mediados de 2022 y el plan estatal se aprobó en octubre de 2022), a lo que se suma la posibilidad siempre abierta de que por parte de la administración promotora de estos planes estatales de vivienda, la Administración General del Estado, se modifiquen los mismos al objeto de ampliar las actuaciones subvencionadas.*



*Por ello, desde este Centro Directivo se ha considerado más adecuado esperar a la aprobación del próximo plan de vivienda a efectos de comprobar si se vuelven a incluir las actuaciones mencionadas y, en su caso, decidir sobre la procedencia de revisar o suprimir el beneficio fiscal.*

***4. Asimismo que se pronuncie en relación con estas cuestiones: ¿no tendría más sentido separar el procedimiento de aplicación del Beneficio fiscal en el IRPF del procedimiento de concesión de la subvención? ¿No sería más adecuado, a similitud de la deducción prevista en el IRPF de la cuota estatal, simplificar los trámites a efectos fiscales( pidiendo solo los datos de los certificados de eficiencia energética y el importe de las inversiones realizadas, sin perjuicio de la posible comprobación posterior a nivel de gestión tributaria) y desvincularlos de un procedimiento subvencional mucho más restrictivo y dilatado en el tiempo?***

*Desde el punto de vista de este Centro Directivo se considera que el requisito de ser perceptor de la subvención para poder aplicar el beneficio fiscal aporta seguridad jurídica tanto a la administración como al administrado, evita costes indirectos posteriores y contribuye a la lucha contra el fraude fiscal.*

*De esta forma, la comprobación de que la actuación cumple con todos los requisitos técnicos para beneficiarse de la subvención y, por tanto, del derecho a la aplicación del beneficio fiscal, se realiza por órganos especializados de la Consejería competente en materia de vivienda, garantizando que una vez que la subvención ha sido concedida y posteriormente acreditada, el interesado tiene el derecho cierto a aplicar el beneficio fiscal, sin sujeción a posteriores comprobaciones, que en el caso de incumplimientos derivarían en la pérdida del derecho y en las pertinentes liquidaciones complementarias y sanciones.»*

A la vista de lo informado y acreditado en el expediente, procedemos a formular las siguientes consideraciones para fundamentar jurídicamente el contenido de la presente Resolución.

Del examen conjunto del escrito de queja y del informe administrativo se constatan, además, los siguientes hechos, cuya veracidad no ha sido contradicha por la Administración informante:

a) Que el Pleno del Consejo de Cuentas de Castilla y León, mediante Acuerdo 05/2024, de 1 de febrero de 2024, aprobó el Informe “Fiscalización de los beneficios fiscales de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, ejercicio 2021”, en cuyo apartado dedicado específicamente a la deducción en el IRPF por inversiones en la vivienda habitual para instalaciones medioambientales y de mejora de la eficiencia energética se declara expresamente que “no se ha aplicado el procedimiento legal y reglamentario establecido para que los contribuyentes puedan deducirse de la cuota íntegra en el IRPF



*las inversiones en la vivienda habitual para instalaciones medioambientales y de mejora de la eficiencia energética [...], puesto que en la regulación existente no existe ninguna referencia a que, para poder aplicar la deducción, sea necesario que previamente se haya concedido una subvención*". El Informe recoge, asimismo, que tanto los Servicios Territoriales de Fomento como la Dirección General de Vivienda, Arquitectura, Ordenación del Territorio y Urbanismo admitieron ante el órgano fiscalizador que *"no se sigue el procedimiento que se contempla en la Ley y en el Decreto"* y que dicho procedimiento había sido *"reemplazado por el de considerar que tienen derecho a aplicar la deducción fiscal los contribuyentes que hayan obtenido alguna de las subvenciones que se convocan en la Dirección General vinculadas a la mejora de la accesibilidad y a la eficiencia energética"*.

b) Que, en el marco del Plan Estatal de Vivienda 2018-2021 (aprobado por Real Decreto 106/2018, de 9 de marzo), la última convocatoria autonómica de subvenciones para la mejora de la eficiencia energética y sostenibilidad de viviendas fue la realizada mediante Orden de 29 de junio de 2020 de la Consejería de Fomento y Medio Ambiente (BOCYL de 3 de julio de 2020), resuelta por Orden FYM/321/2021, de 19 de marzo (BOCYL de 25 de marzo de 2021).

c) Que el vigente Plan Estatal para el acceso a la vivienda 2022-2025, aprobado por Real Decreto 42/2022, de 18 de enero, no contempla un programa específico de fomento de la mejora de la eficiencia energética y sostenibilidad en viviendas análogo a los recogidos en los Planes Estatales 2013-2016 y 2018-2021, dado que las actuaciones de esta naturaleza se canalizan a través del Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

d) Que, según se desprende del propio informe remitido por la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica y de la información publicada en el portal tributario de la Junta de Castilla y León, la Comunidad de Castilla y León no tiene aprobado en la actualidad un Plan Autonómico de Vivienda en cuyo marco pudieran integrarse los programas subvencionales a que ahora se refiere el vigente artículo 7.2 del Decreto legislativo 1/2013.

e) Que, en consecuencia, en el periodo comprendido entre 2021 y 2025, las únicas convocatorias de subvenciones autonómicas para la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual en Castilla y León han sido las enmarcadas en el PRTR (Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia) financiado por la Unión Europea, a las que el Centro Directivo informante niega eficacia a efectos de la aplicación de la deducción autonómica en el IRPF.

Resulta oportuno considerar la evolución normativa experimentada por la deducción autonómica controvertida, en cuanto permite delimitar con precisión los dos regímenes sucesivos.



**1. Régimen vigente hasta 31 de diciembre de 2023.** El artículo 7.2 del Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, en su redacción vigente durante los ejercicios 2013 a 2023, reconocía el derecho a deducirse el 15 % de las inversiones realizadas en las actuaciones de rehabilitación de viviendas que en él se relacionaban (entre ellas, *“cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables”*), exigiendo, como único requisito procedimental, el *“previo reconocimiento por el órgano competente de que la actuación de rehabilitación haya sido calificada o declarada como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas, en los términos previstos en la normativa, estatal o autonómica, que regule los planes de fomento de la rehabilitación edificatoria”*.

Resulta relevante subrayar que, en esta redacción, no se supeditaba la aplicación de la deducción a la previa concesión de una subvención. El presupuesto habilitante era el reconocimiento administrativo de la condición de actuación protegida, lo que constituye una cuestión estrictamente técnico-edificatoria.

**2. Régimen vigente desde 1 de enero de 2024.** La Ley 4/2024, de 9 de mayo, de medidas tributarias, financieras y administrativas (BOCyL n.º 92, de 14 de mayo de 2024), dio nueva redacción al artículo 7.2 del Texto Refundido, con efectos desde el 1 de enero de 2024, en los siguientes términos: *“Los contribuyentes que realicen actuaciones de rehabilitación de viviendas situadas en la Comunidad de Castilla y León que constituyan o vayan a constituir su vivienda habitual y que sean subvencionadas en el marco de programas regulados en planes estatales o autonómicos de vivienda, podrán deducirse el 15 % [...] La deducción se practicará en el ejercicio en el que se perciba el pago de la subvención concedida para la actuación de rehabilitación de la vivienda habitual, en los términos previstos en la normativa reguladora de la citada subvención”*.

La redacción vigente, por tanto, incorpora por vez primera al rango legal dos elementos que no figuraban en la regulación anterior: (i) que la inversión haya sido efectivamente subvencionada en el marco de un plan estatal o autonómico de vivienda, y (ii) que el periodo de aplicación de la deducción se determine por el ejercicio del cobro de la subvención.

El examen del expediente evidencia que durante los ejercicios 2021 a 2023 la Administración autonómica condicionó de facto la aplicación de la deducción a la previa obtención de una subvención, pese a que tal exigencia carecía de cobertura en la norma legal y reglamentaria entonces vigentes. Así lo reconoció expresamente el Consejo de Cuentas de Castilla y León en el Informe aprobado por Acuerdo 05/2024, de 1 de febrero, al declarar que *“no se ha aplicado el procedimiento legal y reglamentario establecido*



[...] puesto que en la regulación existente no existe ninguna referencia a que, para poder aplicar la deducción, sea necesario que previamente se haya concedido una subvención”.

Esta práctica merece ser considerada a la luz del principio de reserva de ley en materia tributaria. El artículo 31.3 de la Constitución Española establece que sólo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley, y el artículo 133 determina las competencias normativas en materia tributaria del Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales. En su concreción infraconstitucional, el artículo 8, letra d), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que se regularán en todo caso por ley “*el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales*”. En idéntica línea, el artículo 14 de la misma Ley prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

La jurisprudencia constitucional ha precisado el alcance del principio de reserva de ley tributaria, entre otras, en las SSTC 37/1981, de 16 de noviembre; 6/1983, de 4 de febrero; 19/1987, de 17 de febrero, y 185/1995, de 14 de diciembre, declarando que tal reserva se extiende no sólo al establecimiento del tributo, sino también a la configuración de sus elementos esenciales y, entre ellos, a las exenciones y demás beneficios fiscales, por cuanto inciden directamente en la cuantificación de la deuda tributaria. De este modo, la exigencia de requisitos adicionales para el disfrute de un beneficio fiscal que no figuran en la norma con rango de ley vulnera la reserva material de ley establecida en el artículo 8.d) LGT.

En consecuencia, la práctica administrativa descrita por el Consejo de Cuentas y admitida implícitamente en el informe remitido por la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica, consistente en supeditar la aplicación de la deducción, durante los ejercicios 2021 a 2023, a la previa obtención de una subvención que la norma vigente en esos ejercicios no exigía, introdujo fuera del procedimiento legalmente establecido un requisito material adicional cuya privación de cobertura normativa no puede considerarse una cuestión menor ni accesorio. Esta circunstancia debe tenerse presente al valorar la posición jurídica de los contribuyentes que, como el promotor de la queja, realizaron inversiones durante dicho periodo.

La cuestión central planteada por el promotor de la queja no se refiere ya al acierto del legislador autonómico al modificar la deducción en 2024, sino a la situación de quienes, entre 2021 y 2023, realizaron inversiones confiando en las indicaciones recibidas de los servicios autonómicos de vivienda, solicitaron las únicas subvenciones entonces disponibles para tal finalidad (las del PRTR) y, cuando finalmente percibieron el pago de las mismas, ya en 2024 o 2025, encontraron que el Centro Directivo gestor del IRPF rechazaba su derecho a la deducción por entender que el PRTR no es un “*Plan Estatal de Vivienda*” en sentido propio.



El presente supuesto debe necesariamente ser examinado a la luz de los principios constitucionales de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, y de buena administración, cuya exigencia se impone de forma inequívoca a todos los poderes públicos. Aunque este último no aparece formulado de manera expresa en el texto constitucional, su reconocimiento se desprende de forma directa del conjunto de mandatos que disciplinan la actuación administrativa.

En efecto, los artículos 9.3, 103 y 105 de la Constitución no constituyen meras declaraciones programáticas, sino auténticos parámetros normativos de obligado cumplimiento. El artículo 9.3 garantiza la sujeción de los poderes públicos a los principios de legalidad y seguridad jurídica, proscribiendo cualquier actuación arbitraria; el artículo 103 impone a la Administración Pública el sometimiento pleno a la ley y al Derecho, así como la obligación de actuar con eficacia y en servicio objetivo de los intereses generales; y el artículo 105 consagra el derecho de los ciudadanos a participar en el procedimiento administrativo. De este conjunto normativo se deriva la exigencia de una actuación administrativa coherente, previsible y respetuosa con los derechos de los administrados.

A ello se añaden los principios de buena fe, confianza legítima y lealtad institucional, expresamente recogidos en el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuya función no es meramente interpretativa, sino que actúan como verdaderos límites materiales a la actuación administrativa. En consecuencia, cualquier actuación que los desconozca no solo vulnera el marco legal aplicable, sino que quiebra de manera directa las exigencias constitucionales que rigen el funcionamiento de las Administraciones Públicas.

Así, el Tribunal Constitucional ha definido la seguridad jurídica como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de enero), y como *“la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho”* (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5). En un sentido parecido la STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8 establece que *“La seguridad jurídica es, según reiterada doctrina de este Tribunal (SSTC 27/1981, 99/1987 y 227/1988), «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio»”,* y, sin ánimo de ser exhaustivos, la STC 120/2012, de 4 de junio, FJ 3), viene a determinar lo siguiente: *«recordamos que la seguridad jurídica “viene a ser la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad ...”*.

Este principio se proyecta de modo particularmente intenso en el ámbito tributario, en el que el contribuyente debe poder prever con certeza las consecuencias jurídicas y económicas de sus decisiones de inversión y consumo.



En lo referente a la retroactividad de normas tributarias, la doctrina constitucional ha distinguido, desde la STC 126/1987, de 16 de julio, entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, que afecta a situaciones ya consumadas, y la retroactividad impropia o de grado medio, que incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, exigiendo en uno y otro caso distinta intensidad de justificación. Lo que importa destacar es que, aun cuando no exista una prohibición constitucional general de la legislación tributaria retroactiva, sí se exige la protección de la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de arbitrariedad (SSTC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11, y 121/2016, de 23 de junio, FJ 4). La modificación operada por la Ley 4/2024, dotada de efectos desde el 1 de enero de 2024, si bien no alcanza formalmente la calificación de retroactividad de grado máximo, por cuanto el devengo del IRPF se produce a 31 de diciembre, sí incide sobre decisiones de inversión adoptadas con anterioridad bajo un marco normativo distinto, con el que los contribuyentes ajustaron legítimamente su comportamiento económico.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en una doctrina ya consolidada, ha precisado los contornos del principio de confianza legítima en su proyección sobre la Administración tributaria. Resulta especialmente relevante la Sentencia de la Sala Tercera n.º 1006/2018, de 13 de junio de 2018 (recurso de casación 2800/2017), que, tras recordar que el principio no ampara meras creencias subjetivas ni expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, establece que *“la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imposables), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios”*. En los mismos términos se ha pronunciado la Audiencia Nacional en Sentencia de 17 de abril de 2019 (recurso 866/2016). Debe advertirse, no obstante, que la aplicación de esta doctrina exige una ponderación caso por caso y la acreditación de la existencia de actos o signos externos concluyentes, debidamente documentados.

En idéntico sentido, la doctrina de los actos propios, íntimamente ligada al principio de seguridad jurídica, ha sido reconocida por el Tribunal Supremo, entre otras muchas, en la Sentencia de 8 de junio de 2015 (recurso de casación 1307/2014), conforme



a la cual *“la doctrina de los actos propios y el principio de seguridad jurídica al que sirve, proclamado al más alto nivel por el artículo 9.3 de nuestra Constitución e invocado repetidamente en la Ley General Tributaria de 2003, impiden adoptar una solución distinta [...] cuando, mediante actos inequívocos anteriores, manifestados de forma expresa, tácita o implícita, la Administración adopta una determinada decisión de la que, después, de una manera u otra se desdice en el acto impugnado”*.

La proyección de estas doctrinas sobre el supuesto de hecho que nos ocupa permite formular las siguientes consideraciones:

En primer lugar, la contestación escrita del Servicio de Rehabilitación y Regeneración Urbana a la que se refiere el escrito de queja, y que el propio informe de la Dirección General de Tributos admite en cuanto declara que *“confirma que se vincula explícitamente el derecho a la aplicación del beneficio fiscal con actuaciones de rehabilitación establecidos en Planes Estatales de Vivienda”*, el modo en que se articuló en la práctica, durante los ejercicios 2021 a 2023, la aplicación de la deducción, tal y como lo refleja el Informe del Consejo de Cuentas, Acuerdo 05/2024, y la propia existencia de un régimen de subvenciones autonómicas, gestionado por la Consejería competente en materia de vivienda, al amparo del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, constituyen, en su conjunto, una serie de actuaciones y manifestaciones de esa misma Administración que pudieron razonablemente inducir en los contribuyentes afectados la convicción de que su inversión daría derecho a la deducción autonómica. La medida en que tales actuaciones alcancen, para cada caso concreto, la entidad de *“actos o signos externos concluyentes”* exigida por la doctrina del Tribunal Supremo habrá de valorarse en función de la prueba disponible en cada expediente, lo que cobra especial relevancia en relación con la acreditación documental de las indicaciones recibidas por los interesados.

En segundo lugar, la modificación operada por la Ley 4/2024 con efectos desde 1 de enero de 2024, y el criterio interpretativo expresado por la Dirección General de Tributos excluyendo del ámbito de la deducción las subvenciones del PRTR, vacían de contenido las expectativas legítimas generadas por la propia Administración en los contribuyentes que acometieron inversiones en 2022 y 2023 confiando en la información recibida de los servicios gestores del ámbito de vivienda. Las subvenciones del PRTR convocadas por la Orden de 1 de julio de 2022 podían solicitarse hasta el 31 de diciembre de 2023, y su abono se ha producido a partir de 2024, de suerte que la aplicación del nuevo criterio a quienes cobraron la subvención en ese ejercicio o en 2025 les priva de la posibilidad efectiva de aplicar la deducción, pese a haber ajustado su conducta económica al marco normativo y a las indicaciones administrativas entonces vigentes.

En tercer lugar, ha de recordarse que el artículo 34.1, letras a) y o), de la Ley 58/2003, General Tributaria, reconoce expresamente como derechos de los obligados tributarios *“el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre*



*el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias” y “el derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables”.* En concordancia con ello, el artículo 85.1 de la misma Ley obliga a la Administración a prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones, exigencia cuya efectividad presupone una coordinación interna entre los distintos centros directivos implicados en la aplicación de un mismo beneficio fiscal, consustancial al principio de lealtad institucional.

Uno de los aspectos más significativos del presente expediente es el reconocimiento, en el propio informe de la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica, de que ningún contribuyente puede, con arreglo al criterio del Centro Directivo, aplicarse la deducción autonómica por inversiones en eficiencia energética realizadas entre 2021 y 2025 si no ha sido beneficiario de una subvención concedida en el marco de un Plan Estatal o Autonómico de Vivienda “ordinario”, esto es, ajeno al PRTR. A ello se añaden dos circunstancias objetivas:

a) Que el vigente Plan Estatal para el acceso a la vivienda 2022-2025, aprobado por Real Decreto 42/2022, de 18 de enero, no incluye un programa específico de fomento de la eficiencia energética y sostenibilidad en viviendas, a diferencia de los Planes Estatales 2013-2016 y 2018-2021. Las actuaciones con esta finalidad se articulan, en el actual cuadro normativo estatal, a través del Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, y se financian con fondos del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, lo que hace materialmente imposible durante la vigencia del Plan Estatal 2022-2025 la concurrencia al cauce en materia de subvenciones que la norma fiscal autonómica exige.

b) Que la Comunidad de Castilla y León no tiene aprobado Plan Autonómico de Vivienda con rango propio en el que pudiera ubicarse un programa de subvenciones de esta naturaleza.

Nos encontramos, por tanto, ante un beneficio fiscal que, formalmente vigente en la normativa autonómica, carece de eficacia real desde el ejercicio 2021 y, según la posición expresada por el órgano gestor, seguirá careciendo de ella al menos hasta la aprobación del próximo Plan Estatal de Vivienda. El propio informe de la Dirección General reconoce abiertamente que *“desde este Centro Directivo se ha considerado más adecuado esperar a la aprobación del próximo plan de vivienda a efectos de comprobar si se vuelven a incluir las actuaciones mencionadas y, en su caso, decidir sobre la procedencia de revisar o suprimir el beneficio fiscal”.*

Esta situación es difícilmente compatible con las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución, en su manifestación de previsibilidad del Derecho, así como con los principios de buena regulación recogidos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, singularmente los principios de necesidad,



eficacia y seguridad jurídica. Un beneficio fiscal inaplicable en la práctica, pero que permanece formalmente en el ordenamiento, induce confusión y genera expectativas cuya posterior frustración compromete la confianza de los ciudadanos en sus instituciones.

Sin perjuicio de reconocer la legítima libertad de configuración normativa que corresponde al legislador autonómico, esta Institución estima oportuno sugerir a la Administración la conveniencia de revisar el modelo de articulación del beneficio fiscal, a la vista de su evolución reciente y de los problemas de gestión constatados.

La vinculación necesaria entre la aplicación del beneficio fiscal y la previa concesión de una subvención gestionada por un órgano distinto del tributario presenta, al menos, dos inconvenientes estructurales. En primer lugar, hace depender la eficacia de una política fiscal autonómica de decisiones que corresponden a la Administración General del Estado (en la medida en que es ésta quien aprueba los Planes Estatales de Vivienda y define sus programas), lo que puede conducir, como ha ocurrido, a que el beneficio fiscal quede materialmente inaplicable durante ejercicios prolongados. En segundo lugar, introduce una asimetría temporal entre el momento de la inversión y el momento en que puede practicarse la deducción (el del cobro de la subvención), cuya demora obedece a razones ajenas al contribuyente y acaba trasladándole los costes del retraso administrativo en la gestión subvencional.

Frente a este modelo, el legislador estatal ha optado por una configuración más sencilla y directa en las deducciones reguladas en la disposición adicional quincuagésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introducida por el Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, y sucesivamente prorrogada. Este régimen descansa esencialmente en la aportación de los certificados de eficiencia energética previos y posteriores a la obra y en la justificación documental de las cantidades satisfechas, sin perjuicio de las facultades de comprobación posterior que la Administración tributaria mantiene en todo caso.

El eventual temor a que la desvinculación del beneficio fiscal respecto del procedimiento subvencional incremente el riesgo de fraude resulta atemperado por los mecanismos que el propio ordenamiento ofrece: los procedimientos de gestión e inspección tributaria regulados en los Títulos III, IV y V de la Ley 58/2003, General Tributaria, y, específicamente, las infracciones tipificadas en el artículo 194 de la misma Ley por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales, así como en el artículo 195 por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o créditos tributarios aparentes. En este contexto, esta Procuraduría es consciente de que la opción entre uno y otro modelo pertenece al ámbito de la política tributaria y por ello es ajena al ejercicio de sus funciones, pero no lo es, en cambio, la advertencia sobre las



consecuencias que el modelo actualmente vigente proyecta sobre la seguridad jurídica de los contribuyentes.

De cuanto queda expuesto resulta que la situación descrita por el promotor de la queja pone de manifiesto tres problemas de relevante entidad: (i) la ausencia de cobertura legal del requisito subvencional efectivamente exigido por la Administración durante los ejercicios 2021 a 2023, en los términos reconocidos por el Consejo de Cuentas de Castilla y León en su Acuerdo 05/2024; (ii) la frustración de expectativas razonablemente fundadas generadas por la propia Administración autonómica en los contribuyentes que acometieron inversiones al amparo de las indicaciones de los servicios gestores del ámbito de vivienda y solicitaron las subvenciones del PRTR que entonces les fueron ofrecidas como cauce para acceder al beneficio fiscal, a la luz de los principios constitucionales de seguridad jurídica y confianza legítima; y (iii) el mantenimiento formal de un beneficio fiscal materialmente inaplicable durante un quinquenio, circunstancia que induce confusión y cuyo mantenimiento contradice las exigencias del principio de seguridad jurídica y los principios de buena regulación del artículo 129 de la Ley 39/2015.

En virtud de todo lo expuesto, y al amparo de las facultades conferidas por el Estatuto de Autonomía de Castilla y León y por la Ley 2/1994, de 9 de marzo, del Procurador del Común, consideramos oportuno formular la siguiente **Resolución**:

**PRIMERA:** Que, en coordinación con la Consejería competente en materia de vivienda, se valore la procedencia de reconocer el derecho a la deducción autonómica a los contribuyentes que, durante la vigencia de la redacción del artículo 7.2 del Decreto legislativo 1/2013 anterior a la Ley 4/2024, y singularmente en los ejercicios 2022 y 2023, hubieran realizado inversiones en instalaciones térmicas para la mejora de la eficiencia energética o la utilización de energías renovables en su vivienda habitual, siempre que concurren los requisitos sustantivos establecidos por la norma legal entonces vigente, sin que pueda oponérseles un requisito vinculado a la operatividad de la subvención que, tal y como puso de manifiesto el Consejo de Cuentas de Castilla y León en el Informe aprobado por Acuerdo 05/2024, de 1 de febrero, carecía de cobertura en la norma legal y reglamentaria aplicable en dichos ejercicios.

**SEGUNDA:** Que, respecto de los contribuyentes que, entre 2022 y 2023, hubieran acometido inversiones en la mejora de la eficiencia energética de su vivienda habitual y solicitado al efecto las subvenciones convocadas al amparo del Programa de ayuda a las actuaciones de mejora de la eficiencia energética en viviendas del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (Orden de 1 de



julio de 2022 de la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio), cuyo cobro se haya producido en 2024 o 2025, se valore, a la vista de la prueba documental que en cada caso pueda aportar el interesado, la aplicación y efectos jurídicos del principio de confianza legítima consagrado en el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, en los términos establecidos por la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018 (recurso de casación 2800/2017), y de la doctrina de los actos propios, al objeto de que el cambio de criterio operado por la Ley 4/2024 no se aplique en perjuicio de quienes ajustaron su comportamiento a las indicaciones previas de los servicios autonómicos competentes en materia de vivienda.

**TERCERA:** Que, como medida de mejora de la seguridad jurídica y en atención a los principios de buena regulación consagrados en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, se valore la conveniencia de: (a) adaptar la regulación del artículo 7.2 del Decreto legislativo 1/2013 y del Decreto 54/2010, de 2 de diciembre, a la realidad de los instrumentos subvencionales efectivamente vigentes en cada momento, evitando el mantenimiento formal de un beneficio fiscal que resulte de imposible aplicación material durante ejercicios prolongados; o, alternativamente, (b) desvincular la deducción autonómica del cauce subvencional, articulándola sobre la base de la acreditación documental de la inversión realizada y del correspondiente certificado de eficiencia energética, de forma similar al modelo seguido por la disposición adicional quincuagésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPE, sin perjuicio de las potestades de comprobación posterior que corresponden a la Administración tributaria conforme a los Títulos III a V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

**CUARTA:** Que, con el fin de evitar la reiteración de situaciones como la descrita en la queja, se refuercen los mecanismos de coordinación institucional entre la Dirección General de Tributos y Financiación Autonómica y los órganos de la Administración competentes en materia de vivienda, al objeto de garantizar que la información ofrecida a los ciudadanos sobre los requisitos para la aplicación de la deducción autonómica sea homogénea, precisa y conforme con la normativa vigente, en cumplimiento de los deberes de información y asistencia previstos en los artículos 34.1, letras a) y o), y 85 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Esta es nuestra resolución y así se la hacemos saber, con el ruego de que nos comunique de forma motivada la aceptación o no aceptación de la misma por parte del órgano que corresponda de la Consejería de Economía y Hacienda en el plazo de dos



PROCURADOR DEL COMÚN  
DE CASTILLA Y LEÓN

meses, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.2 de la Ley Reguladora de la Institución.

Una vez realizadas las comunicaciones oportunas, se acuerda publicar la presente Resolución en la página web de esta Institución, previa disociación de los datos de carácter personal que contuviera.

Pendiente de sus noticias, reciba un cordial saludo.

Atentamente,

EL PROCURADOR DEL COMÚN  
Tomás Quintana López