



Subvenciones y desgravaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer inversiones y gastos medioambientales

Ismael Jiménez Compairé

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Zaragoza (España)

ijimenez@unizar.es | <https://orcid.org/0000-0001-8320-0750>

Extracto

El artículo aborda un problema singular que se produce en ciertas desgravaciones presentes en el IRPF. Las inversiones y gastos objeto de la deducción son a menudo objeto de fomento público adicional a través de subvenciones. Se analizan tanto el tratamiento de esas subvenciones en sí mismas en el propio impuesto como los efectos que tiene el reconocimiento o pago de la ayuda en la deducción. Las deducciones a las que nos referimos son principalmente las relacionadas con el cambio climático: deducciones en la renovación de viviendas para mejorar su eficiencia energética y deducciones relacionadas con la adquisición y tenencia de vehículos eléctricos.

Palabras clave: impuesto sobre la renta de las personas físicas; deducción fiscal; exención fiscal; contaminación por vehículos automotores; política energética de la Unión; mecanismo para un desarrollo limpio; adaptación al cambio climático.

Recibido: 22-07-2024 / Aceptado: 30-07-2024 / Publicado: 04-12-2024

Cómo citar: Jiménez Compairé, I. (2024). Subvenciones y desgravaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer inversiones y gastos medioambientales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 83-114. <https://doi.org/10.51302/royt.2024.22489>



Subsidies and tax relief in personal income tax to encourage environmental investments and expenses

Ismael Jiménez Compairé

Abstract

The paper addresses a unique problem that occurs in certain tax reliefs present in personal income tax. Investments and expenses benefiting from the deduction are often the subject of additional public support through subsidies. Both the treatment of the subsidies themselves in the tax itself and the effects that the recognition or payment of the aid has on the deduction are analyzed. The deductions we are referring to are mainly those related to climate change: deductions for renovating homes to improve their energy efficiency and deductions related to the acquisition and ownership of electric vehicles.

Keywords: personal income tax; motor vehicle pollution; tax relief; tax exemption; EU energy policy; clean development mechanism; adaptation to climate change.

Received: 22-07-2024 / Accepted: 30-07-2024 / Published: 04-12-2024

Citation: Jiménez Compairé, I. (2024). Subvenciones y desgravaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer inversiones y gastos medioambientales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 83-114. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.22489>



Sumario

1. Introducción
 2. La tributación de las subvenciones en el IRPF: subvenciones y ayudas públicas en el texto legal
 3. Las ayudas públicas para gastos e inversiones que, además, son desgravables: incidencia de la subvención en la base de la deducción
 4. Primer acercamiento a las desgravaciones que el IRPF dispone en relación con la eficiencia energética en viviendas y la promoción de vehículos sin emisiones
 5. El contenido de las deducciones por inversiones en eficiencia energética en las viviendas
 6. El contenido de las deducciones relacionadas con los vehículos autopropulsados sin emisiones
 7. La desconexión temporal entre la inversión, el reconocimiento de la ayuda y su percepción: tratamiento tributario
 - 7.1. Cómo incide la ayuda o subvención en la base de la deducción
 - 7.2. La reducción de la base de la deducción en las deducciones estatales
 - 7.3. La reducción de la base de la deducción en las deducciones autonómicas
 8. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: Esta publicación se inserta en el marco de los Proyectos de I+D+i PID2021-124296NB-I00 (financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/ y por FEDER «Una manera de hacer Europa») y TED2021-130264B-100 (financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/ y por Unión Europea *NextGenerationEU/PRTR*). Igualmente debe considerarse parte de las actividades que el Grupo AGUDEMA (Agua, Derecho y Medio Ambiente) desarrolla dentro del Instituto Universitario de Ciencias Ambientales de la Universidad de Zaragoza (IUCA).



1. Introducción

El propósito de este trabajo es examinar una concreta situación propia del régimen jurídico-tributario de determinados beneficios fiscales que el IRPF asocia a ciertos gastos e inversiones efectuados por el contribuyente. Estos gastos e inversiones, a su vez, pueden determinar el reconocimiento de una subvención por parte de alguna Administración pública. Es precisamente el juego de relaciones entre la subvención y la desgravación lo que nos ha generado un interés especial, descubriendo una serie de problemas prácticos sobre los que querríamos contribuir, si no a solucionar, sí al menos a alertar.

Se trata de gastos e inversiones que podemos situar en el terreno de las políticas públicas ambientales, en concreto, en la lucha contra el cambio climático, con acciones muy en la línea de lo que pretende el Pacto Verde Europeo: fomento de la mejora de la eficiencia energética en las viviendas y cambios en la movilidad sostenible, facilitando un parque vehicular más limpio, esto es, con menos emisiones.

Es demasiado pronto para contar con estadísticas relevantes: las deducciones relacionadas con la eficiencia energética arrancan, en general, en 2021, pero las relacionadas con los vehículos eléctricos no lo hacen, en general, hasta 2023. En el momento de concluir la redacción de este trabajo no observamos más estadísticas publicadas que las de 2022, esto es, las correspondientes a la declaración presentada por el ejercicio 2021, siempre referida a la parte estatal del IRPF. Los datos que se presentan son estos¹:

¹ Véase https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadísticas/Publicaciones/sites/irpf/2022/jrubikf81c9ef16d6473efe8bad15a25f1b3d388787d4.html



Cuadro 1. Deducciones por diversas inversiones en la vivienda

	Número	Importe	Media
Deducción por la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración	12.351	10.387.292	841
Deducción para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable	30.543	65.627.180	2.149
Deducción por las obras realizadas en edificios de uso predominante-mente residencial	11.036	26.889.696	2.437
Total deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas	52.803	103.012.870	1.951

Fuente: AEAT.

Los problemas que plantearemos, en realidad, son extrapolables a cualquier otra deducción por gastos o inversiones que, además, pueden ser beneficiarios de ayudas públicas genéricas.

El carácter novedoso de estas desgravaciones lleva a que algunas, incluso, hayan comenzado su camino en la campaña de renta recién terminada, pero las dudas jurídicas, como pronto, no se plantearán hasta la siguiente campaña. En ese sentido no podemos contar con mucho más apoyo que las contestaciones a consultas vinculantes evacuadas por la Dirección General de Tributos (DGT) y el material preparado por la Agencia Tributaria.

Iniciamos el estudio refiriéndonos: (i) a la tributación de las subvenciones y ayudas públicas en el IRPF, y (ii) a la singularidad de las ayudas públicas para gastos e inversiones que, además, son desgravables, valorando la incidencia de la subvención en la base de la deducción. A partir de ahí nos centramos en los contenidos básicos de las deducciones objeto del estudio –eficiencia energética y vehículo eléctrico–. Será en el último epígrafe material en el que abordaremos la problemática tributaria que se puede producir debido a la desconexión temporal entre la inversión, la solicitud y el reconocimiento de la ayuda y su percepción.

2. La tributación de las subvenciones en el IRPF: subvenciones y ayudas públicas en el texto legal

Las expresiones que emplean las leyes no siempre son las más correctas, más, cuando son propias de un departamento jurídico diferente del que promueve el texto legal. Es frecuente que normativa de diverso pelaje emplee expresiones propias del derecho financiero y tributario y las emplee con tanta inexactitud que el dogmático fiscalista se vea obligado a rasgarse las vestiduras. Pero también es frecuente que una ley tributaria utilice terminología propia de otra rama jurídica y ellos tengan que hacer lo propio.



Las leyes fiscales atormentan determinados conceptos, también propios del derecho público. Hemos tenido ocasión de estudiar con detalle el tratamiento fiscal de las subvenciones en el IVA, errático, confuso, cambiante y generador de situaciones que, como poco, han de tacharse de lamentables. No lo habíamos hecho con el IRPF.

En un primer acercamiento hemos podido observar elementos cuyo engranaje no parecía el mejor. Vistas las expresiones que se iban manejando, hemos optado por la lectura de trabajos recientes que traten de poner orden en el lenguaje, como el de Toscano Gil (2024), para luego volver a revisar la LIRPF².

Toscano revisa el superconcepto de ayudas públicas, dentro del cual incardina, por supuesto, las subvenciones, pero también otros como lo que llama las «exenciones», extrapolable a cualquier beneficio fiscal. Resumiendo lo que dice la ley estatal que regula generalmente las subvenciones públicas, se entiende por «subvención», al menos a los efectos de dicha ley, toda disposición dineraria realizada principalmente por las Administraciones públicas sin contraprestación directa de los beneficiarios, sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido, y teniendo el proyecto, la acción, conducta o situación financiada el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

El IRPF mantiene un concepto patrimonial y universal de renta gravable, siendo las ganancias patrimoniales el refugio de cualquier ingreso que no tenga un engarce fácil entre los rendimientos. Dentro de las tipologías de renta no hay un lugar específico para las subvenciones públicas, que podrán tener la consideración de rendimientos y, si no lo fueran, serían ganancias patrimoniales.

Esas «subvenciones» que formarían parte del concepto de renta serían susceptibles de beneficiarse de alguna suerte de exención. Es el artículo 7 de la LIRPF el que se ocupa de las rentas exentas, pero evita cuidadosamente emplear la palabra «subvención», posiblemente porque ninguna de las llamadas ayudas o prestaciones que allí aparecen encajan en ese concepto³. La disposición adicional cuarta («Rentas forestales») determina la

² Nos referimos, obviamente, a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (BOE núm. 285, de 29 de noviembre).

³ En la letra b), por ejemplo, se habla de las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana, reguladas en el Real Decreto-Ley 9/1993, de 28 de mayo, y en la letra s), de las ayudas económicas reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, de 5 de junio, por la que se establecen ayudas sociales a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que



«no integración en la base imponible del IRPF» de determinadas prestaciones a las que sí llama subvenciones⁴. En la disposición adicional quinta se determina, en primer lugar, la no integración de una serie de ayudas de la política agraria comunitaria, ayudas de la política pesquera comunitaria, ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales, de elementos patrimoniales, y determinadas ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera⁵. En segundo lugar, se fija qué parte se integra en la base imponible y qué parte no de otras ayudas públicas percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, y también se dispone la no integración en la base imponible de las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo por idénticas causas de la vivienda habitual del contribuyente o del local en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma (apdo. 3). En tercer lugar, se determina la no integración en la base imponible de las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital (primera frase del apdo. 4). Y, por fin, en cuarto lugar, llegamos a donde queríamos llegar: tampoco se integrarán en el ejercicio 2021 y siguientes las concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de Rehabilitación Energética para Edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de Regeneración y Reto Demográfico del Plan de Rehabilitación y Regeneración Urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; el 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; y el Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas

hayan desarrollado la hepatitis C como consecuencia de haber recibido tratamiento con concentrados de factores de coagulación en el ámbito del sistema sanitario público.

⁴ No se integrarán en la base imponible del IRPF las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el periodo de producción medio, según la especie de la que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

⁵ Se añade la no integración de lo que denomina «indemnizaciones» por el sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades.



y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas térmicos de energías renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia⁶.

A veces se buscan alternativas a la no sujeción o exención creando, por ejemplo, una deducción en la cuota para desgravar la propia subvención. No es infrecuente que lo hagan las comunidades autónomas, que carecen de competencias para determinar cuestiones propias del hecho imponible o las exenciones, pero no dudan en buscar alternativas⁷.

No pretendemos con esto ofrecer una relación exhaustiva de las ayudas públicas o subvenciones que tributan o no efectivamente en el IRPF. La regla general es que, salvo que la ley excluya la tributación, las ayudas públicas o subvenciones van a tributar. El propio *Manual práctico del renta*, editado por la Agencia Tributaria, enumera las subvenciones y ayudas públicas que se califican como ganancia patrimonial, distinguiendo entre aquellas cuya obtención está ligada a un elemento patrimonial no afecto a actividad económica⁸ y aquellas cuya obtención no está ligada a un elemento patrimonial, y no se califica como rendimiento del trabajo o de la actividad económica (AEAT, 2024, pp. 982 y concordantes)⁹.

⁶ Obsérvese, en cualquier caso, que, con la finalidad de fomentar esta suerte de inversiones y gastos, se han instrumentado estos programas, pero también otros. No es infrecuente que el contribuyente consulte al correspondiente centro directivo por su situación concreta y que sea advertido de que esa concreta ayuda pública está sometida a tributación.

⁷ En el Principado de Asturias se aplica una deducción en la cuota por la obtención de ayudas o subvenciones otorgadas por el Principado de Asturias a enfermos de esclerosis lateral amiotrófica. En Islas Baleares, por determinadas subvenciones y ayudas otorgadas por razón de una declaración de zona afectada gravemente por una emergencia de protección civil y por obtención de subvenciones y ayudas para paliar el impacto de la inflación durante 2023. En Galicia, por determinadas subvenciones o ayudas obtenidas a consecuencia de los daños causados por los incendios que se produjeron en Galicia durante el mes de octubre del año 2017 o por las ayudas y subvenciones recibidas por los deportistas de alto nivel de Galicia. En la Comunidad Valenciana, por cantidades procedentes de ayudas públicas concedidas en virtud del Decreto-Ley 3/2020, de 10 de abril, a trabajadores y las trabajadoras afectados por un ERTE y a los que han reducido la jornada laboral por conciliación familiar con motivo de la COVID-19.

⁸ Subvenciones por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual; subvenciones por la reparación de defectos estructurales en la vivienda habitual; ayudas públicas para el pago del IBI; ayudas públicas derivadas del Plan Renove de los bienes de los que se trate (electrodomésticos, calderas, ventanas, aire acondicionado, etc.); ayudas públicas para la instalación de rampas, ascensores, aunque se instalen para mejorar la movilidad; o ayudas públicas a la adquisición de vehículos sostenibles (MOVES III 2023) cuando los beneficiarios son contribuyentes del IRPF que no realizan ninguna actividad económica.

⁹ Ayudas públicas al alquiler; la ayuda de 200 euros a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio, regulada en el artículo 74 del Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre; el bono social térmico; el bono cultural joven y otros bonos culturales; ayudas públicas a los titulares de bienes integrantes del patrimonio histórico español destinadas a su conservación o rehabilitación o ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural destinadas a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas.



Aparte, habría otras subvenciones que consideraríamos como rendimientos del trabajo o como rendimientos de actividades económicas.

La LIRPF ofrece algunas reglas específicas de carácter general para las ayudas y subvenciones que deban integrarse en la base imponible.

Así, hay reglas de imputación temporal, tal y como se puede observar en el artículo 14 de la ley del impuesto. En la regla general se indica, respecto de los rendimientos de actividades económicas, que las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes. Y, entre las reglas especiales, que las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al periodo impositivo en el que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de una serie de opciones para ciertas situaciones¹⁰.

Por último, también hay reglas de gestión tributaria. En cuanto a la obligación de declarar, el artículo 96 de la LIRPF excepciona de dicha obligación a los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de una serie de fuentes. Se citan, entre otras, las rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y –atención– subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales. Dicho de otra manera, siempre que se obtuvieran ayudas públicas por importe superior a 1.000 euros anuales, habría obligación de declarar, sin perjuicio de otras situaciones¹¹.

¹⁰ Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a su reparación podrán imputarse por cuartas partes, en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes (art. 14.2 g); las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de ayuda estatal directa a la entrada (AEDE), podrán imputarse por cuartas partes en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes (art. 14.2 i); las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del patrimonio histórico español inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del patrimonio histórico español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes (art. 14.2 j); y las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España que se destinan a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias podrán imputarse por cuartas partes, en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes (art. 14.2 l).

¹¹ Respecto de las subvenciones que tengan la naturaleza de rendimientos del trabajo habrá de estarse a las reglas particulares para esta categoría de renta.



El artículo 98 de la ley regula el superado borrador de declaración, con indicación de que la Administración tributaria podrá poner a disposición de los contribuyentes, a efectos meramente informativos, un borrador de declaración, siempre que obtengan rentas procedentes exclusivamente de una serie de fuentes, entre las que cita las subvenciones para la adquisición de vivienda habitual.

Por lo demás, en España convive la normativa de territorio común con las forales. Sin pretender ni mucho menos revisar el tratamiento completo de las ayudas públicas en las normas navarras y también alavesas, guipuzcoanas y vizcaínas, advertimos desde ya que la exclusión de gravamen en sus impuestos es, en conjunto, más generosa.

3. Las ayudas públicas para gastos e inversiones que, además, son desgravables: incidencia de la subvención en la base de la deducción

Un gasto o inversión puede beneficiarse de un cierto beneficio fiscal en el IRPF. De acuerdo con lo previsto en la normativa estatal, algunas de las deducciones de la cuota responderían a estas características. Son, sin duda, las deducciones por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas o las deducciones por la adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga, objeto principal de nuestro interés en este trabajo¹².

Las comunidades autónomas, además, tienen una importante capacidad regulatoria al respecto. Si atendemos a la normativa propia de 2023, dejando fuera naturalmente otra tipología de beneficios fiscales¹³, encontramos un sinfín de deducciones que responden a estas características:

- Deducciones por inversión en vivienda: Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, La Rioja, Madrid y Murcia.
- Deducciones por alquiler de vivienda: Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, La Rioja, Madrid y Murcia.

¹² No son las únicas, piénsese, por ejemplo, en el régimen transitorio que permite todavía la aplicación de deducciones por inversión en vivienda o por alquiler.

¹³ Deducciones por meras circunstancias personales o familiares o de lugar de residencia, por donativos u otras acciones altruistas, por conductas favorables al medioambiente, etc.



- Deducciones por adquisición de determinadas participaciones sociales o inversión en entidades de economía social: Andalucía, Aragón, Cantabria, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, Madrid y Murcia.
- Deducciones por gastos de defensa jurídica: Andalucía.
- Deducciones por gastos educativos y formativos: Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Islas Baleares, Madrid y Murcia.
- Deducciones por gastos de guardería: Aragón, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Comunidad Valenciana, La Rioja y Murcia.
- Deducciones por ayuda doméstica: Andalucía, Castilla y León, Comunidad Valenciana y La Rioja.
- Deducciones por determinados gastos de transporte habitual o traslado de residencia: Asturias, Cantabria y Castilla-La Mancha.
- Deducciones por inversiones en bienes culturales: Canarias, Castilla y León y Comunidad Valenciana.
- Deducciones por seguros: Canarias.
- Deducciones por gastos de enfermedad o tratamientos de fertilidad: Canarias, Cantabria y Comunidad Valenciana.
- Deducciones por gastos de adopción: Castilla y León.
- Deducciones por gastos dirigidos al uso de nuevas tecnologías o por otros suministros: Galicia y La Rioja.
- Deducciones para fomentar el ejercicio físico y la práctica deportiva: Comunidad Valenciana y La Rioja.
- Deducciones por gastos en actividades culturales: Comunidad Valenciana.

Las comunidades autónomas, por supuesto, han fijado deducciones relacionadas con la eficiencia energética o inversiones en vehículos sin emisiones o en puntos de recarga para permitir su funcionamiento (Canarias, Castilla y León, Comunidad Valenciana, Galicia, Islas Baleares, La Rioja o Murcia). A ellas nos referiremos a lo largo del trabajo.

En algunos casos parece claro que se superponen dos beneficios fiscales, el estatal y el autonómico, sin que ello determine necesariamente una incompatibilidad. Aunque en algunos casos esa incompatibilidad puede decretarse¹⁴.

¹⁴ Decimos en principio porque la casuística es infinita y siempre encontramos excepciones; así, en la normativa de Castilla y León, el contribuyente no tendrá derecho a la aplicación de la deducción por



Prescindimos de la regulación en los territorios forales, cuyo examen excede, en general, las pretensiones de este trabajo.

Es posible que, además, el contribuyente pueda ser beneficiario de una ayuda pública para esa inversión o gasto objeto de una deducción (¡o más!). La ley fiscal podrá optar por que la ayuda se integre o no en la base imponible del IRPF. Esta situación podría parecer incoherente e incluso injusta, partiendo de que hay muchos otros gastos e inversiones que no son objeto de desgravación y que, siendo susceptibles de recibir ayudas a tal efecto, dichas ayudas se tengan que integrar en la base imponible. Es, evidentemente, el caso de las deducciones que nos han dado motivos para escribir este trabajo (eficiencia energética, adquisición de vehículos sin emisiones, obras de punto de recarga), que se combinan con ayudas y subvenciones específicas reguladas por diversos programas públicos.

El tratamiento fiscal de la renta obtenida y de la desgravación es, en principio, estanco¹⁵.

Raramente se puede observar que, en el caso de que la ayuda deba tributar, se condicione la desgravación a la integración de la ayuda en la base imponible o que los textos legales lo hayan considerado alternativo¹⁶. Será lo que la disposición, sea estatal o autonómica, determine en cada caso.

Si la norma fiscal ha optado por la no integración de la subvención y la deducción no está limitada de raíz, nos encontramos con una doble ayuda pública, en sentido amplio, que, obviamente no es un imposible teórico. Y, si se superpone una desgravación autonómica, la ayuda pública sería triple. Uno podría pensar que todo debería estar coordinado, pero eso es pedir demasiado.

Las técnicas escogidas, en cualquier caso, no tienen por qué ser coincidentes.

A parte de lo ya señalado, sí vamos a encontrar una regla muy extendida que, respecto de las desgravaciones objeto de nuestro estudio, va a estar en apariencia, muy generalizada: que la ayuda pública se descuento de la base de la desgravación y, para eso, será

gastos de adopción o por cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar cuando hubiera optado por solicitar ayudas y prestaciones públicas otorgadas por la Junta de Castilla y León de análoga naturaleza y se hubieran concedido.

¹⁵ Sin perjuicio de las medidas a las que nos referíamos en el epígrafe introductorio, con las que ocasionalmente se incorporan a los textos tributarios beneficios fiscales que no tienen más finalidad que evitar el gravamen de la ayuda o subvención.

¹⁶ En la deducción por obras de mejora en viviendas de Cantabria se indica que en ningún caso darán derecho a la aplicación la deducción las cantidades que provengan de subvenciones no sujetas o exentas del IRPF que, en su caso, se hubiera percibido o estuvieran asociadas a la realización de las obras. No insistimos en ello, dado que entra de lleno en el objeto central del trabajo y será objeto de un análisis más preciso.



indiferente que la subvención tribute o no tribute. La técnica no es tan diferente de la de la alternatividad –vista en algún caso–, pero sí presenta matices.

¿Ocurre algo así en otras deducciones?

En lo que es la normativa estatal no es fácil encontrarlo. No se encuentra en el régimen transitorio de la deducción por alquiler de vivienda habitual (disp. trans. decimoquinta), quizás porque es hija de un tiempo en el que las ayudas y subvenciones al alquiler no eran tan frecuentes. Tampoco en el de la deducción por adquisición de vivienda habitual (disp. trans. decimoctava). En otras deducciones estatales ni se contempla la situación; probablemente carecería de sentido.

En las deducciones autonómicas se encuentran algunos casos en los que la ayuda pública limita la base de la desgravación.

En el caso de Aragón, la deducción por adquisición de libros de texto y material escolar deberá minorarse, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las becas y ayudas percibidas, en el periodo impositivo del que se trate, de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón o de cualquier otra Administración pública que cubran la totalidad o parte de los gastos por adquisición de los libros de texto y material escolar.

Algo similar se observa en la reducción similar que establece el Principado de Asturias. En esta comunidad autónoma, además, el importe de la deducción por gastos de descendientes en centros de cero a tres años deberá minorarse, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las ayudas percibidas en el periodo impositivo procedentes del Principado de Asturias asociadas a los gastos generados por el cuidado de hijos de cero a tres años.

En Castilla-La Mancha se establece una deducción por gastos en la adquisición de libros de texto, por la enseñanza de idiomas y otros gastos relacionados con la educación; las deducciones resultantes se minorarán en el importe de las becas y ayudas concedidas en el periodo impositivo del que se trate de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, o de cualquier otra Administración pública, que cubran la totalidad o parte de los gastos que dan derecho a deducción. Lo mismo sucede en relación con la deducción por gastos de guardería. Castilla-La Mancha establece también una deducción por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en zonas rurales; la base imponible, por todos los ejercicios en los que se aplique la deducción, es la menor de 180.000 euros o el importe de adquisición o rehabilitación de la vivienda que da origen a la deducción, minorado por los importes recibidos de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha en concepto de subvenciones por la adquisición o rehabilitación de la vivienda (Extremadura hace lo propio).

En el caso de Castilla y León, en la deducción por el alquiler de vivienda para jóvenes, el importe deducible por el contribuyente no podrá superar la diferencia entre las cantidades



efectivamente satisfechas por el mismo en concepto de renta de alquiler y el importe del total de las ayudas que perciba de cualquier Administración o ente público por dicho concepto.

En la Comunidad de Madrid, la base de la deducción por gastos educativos se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de la Comunidad de Madrid o de cualquier otra Administración pública que cubran todos o parte de los gastos protegidos.

La base de las deducciones por gastos de guardería y adquisición de material escolar y libros de texto de la Región de Murcia se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de cualquier Administración pública que cubran todos o parte de los gastos protegidos, aplicándose la minoración individualmente para cada uno de los descendientes que se beneficien de las becas y ayudas.

En la Comunidad de La Rioja, la deducción por arrendamiento de vivienda habitual para contribuyentes menores de 36 años se aplica sobre las cantidades no subvencionadas.

4. Primer acercamiento a las desgravaciones que el IRPF dispone en relación con la eficiencia energética en viviendas y la promoción de vehículos sin emisiones

Las desgravaciones objeto de nuestro estudio se enmarcan dentro de la lucha global contra el cambio climático.

El impacto generado por la COVID-19 abrió paso al instrumento de recuperación *Next-GenerationEU*, que permitiría a España movilizar un volumen de inversión sin precedentes. El Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España tenía como uno de sus grandes objetivos la renovación del parque inmobiliario, tanto para alcanzar el objetivo a medio plazo de la neutralidad climática como para impulsar a corto plazo el empleo y la actividad en este contexto de recuperación y crecimiento pospandemia. Este será el contexto inicial de algunas de las medidas que pasaremos a describir.

A la COVID-19 se seguiría la catástrofe bélica en Ucrania, con incidencia en el precio de la energía, lo que determinó una sucesión de paquetes de medidas, dentro de los cuales hallamos también otras de las acciones fiscales impulsadas desde el Estado.

La disposición adicional quincuagésima de la LIRPF («Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas») se incorpora por el Real Decreto-Ley 19/2021, de 5 de octubre¹⁷. La redacción original rige hasta el día 15 de junio de 2022, puesto que la Ley

¹⁷ BOE número 239, de 6 de octubre.



10/2022, de 14 de junio¹⁸, introduce ajustes para el propio ejercicio 2022. Desde el día 1 de enero de 2023 rige el texto introducido por el Real Decreto-Ley 18/2022, de 18 de octubre¹⁹, y a partir del 1 de enero de 2024 es el Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre²⁰, el que marca las reglas.

Por su parte, la disposición adicional quincuagésima octava («Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos "enchufables" y de pila de combustible y puntos de recarga») se añade a la LIRPF por el Real Decreto-Ley 5/2023, de 28 de junio²¹.

Sin perjuicio de que más adelante afinemos sus contenidos, son deducciones que se calculan aplicando un tipo sobre una base en la que lo relevante es el gasto incurrido por el contribuyente en la inversión protegida, con un máximo absoluto.

Las comunidades autónomas, en ejercicio de sus competencias normativas, han fijado también deducciones relacionadas con la eficiencia energética o inversiones en vehículos sin emisiones o en puntos de recarga para permitir su funcionamiento. Lo han hecho Canarias, Castilla y León, Comunidad Valenciana, Galicia, Islas Baleares, La Rioja o Murcia. Mejor debemos decir «habían» fijado o hecho, pues, en general, las deducciones autonómicas eran anteriores a las estatales.

En algunos casos parece claro que se superponen dos beneficios fiscales respecto de la misma inversión, el estatal y el autonómico –o el autonómico y el estatal, según como se mire-. Como señala la DGT en la consulta V1678/2023, de 13 de junio (NFC086368), la normativa tributaria no establece ninguna incompatibilidad en cuanto a la aplicación de las dos deducciones: se refería a las relaciones entre la deducción estatal por eficiencia energética y la autonómica, que, en el caso de la consulta, era la valenciana²².

Como se sabe, la cuota líquida del IRPF resulta de la combinación entre la cuota estatal y la autonómica. La cuota líquida estatal es el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de la deducción por inversión en empresas (art. 68.1 de la ley) y el 50 % del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 68 de la ley. El importe de las deducciones por eficiencia energética y vehículos limpios se resta de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 68 de la ley.

¹⁸ BOE número 142, de 15 de junio.

¹⁹ BOE número 251, de 19 de octubre.

²⁰ BOE número 310, de 28 de diciembre.

²¹ BOE número 154, de 29 de junio.

²² Bien es cierto que la DGT va a rechazar siempre intervenir en la interpretación de la normativa autonómica, puesto que no es competente para ello.



La cuota líquida autonómica es el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en la suma del 50 % de una serie de deducciones reguladas por el Estado y el importe de las establecidas por la comunidad autónoma en ejercicio de sus competencias.

Cada hacienda corre, pues, con la cuenta de sus decisiones. El caso es que hasta hace bien poco unas ignoraban a las otras, pero en los últimos meses los legisladores autonómicos están introduciendo reglas para que no se apliquen las deducciones autonómicas cuando se apliquen las estatales.

En el caso de Cantabria, en la deducción por obras en la mejora de viviendas (art. 2.3 del Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio²³), en la modificación operada para 2024 se advierte que las cantidades satisfechas por el contribuyente por las que tenga derecho a practicarse alguna deducción estatal en ningún caso darán derecho a practicar la deducción²⁴.

Parece evidente que de cara a 2024 las comunidades autónomas se han propuesto hacer algunos cambios en este sentido: La Rioja ha previsto la incompatibilidad de las deducciones autonómica y estatal por adquisición de vehículo eléctrico indicando que la deducción autonómica no será de aplicación en tanto esté vigente la deducción por la adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga prevista en la disposición adicional quincuagésima octava de la LIRPF (Ley 13/2023, de 28 de diciembre²⁵).

En Castilla y León también ha habido reacción: se añade un apartado, según el cual, en el supuesto de que el contribuyente tuviera derecho a la deducción estatal de similar objeto, la cuantía de la misma minorará el importe máximo de deducción de 4.000 euros²⁶. Así lo explica el legislador regional: la modificación permite compatibilizar ambas deducciones, la autonómica y la estatal, garantizando que la cuantía total deducible por el contribuyente alcance hasta 4.000 euros, es decir, hasta el importe máximo establecido por la deducción autonómica por ser mayor que el importe máximo estatal.

En los dos epígrafes siguientes nos centraremos en el contenido de las diversas desgravaciones, estatales o autonómicas, del entorno objeto de análisis. No se pretende en absoluto

²³ BOC número 128, de 2 de julio.

²⁴ Ley 3/2023, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de Cantabria 2024 (BOC extraordinario núm. 87, de 29 de diciembre).

²⁵ BOR número 259, de 30 de diciembre. El texto que contiene estas disposiciones es la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos (BOR núm. 126, de 30 de octubre).

²⁶ El texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos se aprueba por el Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre (BOCYL núm. 180, de 18 de septiembre). La modificación a la que nos referimos se instrumenta mediante la Ley 4/2024, de 9 de mayo, de medidas tributarias, financieras y administrativas (BOCYL núm. 92, de 14 de mayo).



un estudio profundo del contenido, solo enmarcar las características básicas de estas deducciones para poder cerrar el trabajo en torno a un asunto específico: la interacción del reconocimiento y percepción de subvenciones respecto de las inversiones objeto de desgravación.

5. El contenido de las deducciones por inversiones en eficiencia energética en las viviendas

Tal y como hemos señalado anteriormente, el Estado se compromete con esta acción en función de lo previsto en el Real Decreto-Ley 19/2021, de 5 de octubre.

Antes de abordar los contenidos de la normativa estatal, conviene advertir que varias comunidades autónomas habían adoptado medidas con carácter previo, siguiendo esta cronología:

Cuadro 2. Inicio de las deducciones autonómicas por inversiones en eficiencia energética en las viviendas

Ejercicio de inicio de desgravaciones por inversiones en viviendas energéticamente más eficientes	Comunidad autónoma
2005	Comunidad Valenciana, Murcia
2013	Cantabria, Castilla y León
2015	Islas Baleares
2017	Canarias
2020	Galicia

Fuente: elaboración propia.

No podemos trazar la evolución del contenido de estos beneficios fiscales, algunos con casi 20 años de desarrollo, pero, al menos, sí fijaremos algunas de sus características en los términos, básicamente, de la normativa aplicable en 2024 (ejercicio 2023) marcando si es interesante alguna modificación implementada para el siguiente ejercicio. En general, las desgravaciones autonómicas se circunscriben a inmuebles situados en la respectiva región.

La Comunidad Valenciana y la Región de Murcia fueron pioneras.

La desgravación valenciana por cantidades invertidas en instalaciones de autoconsumo o de generación de energía eléctrica o térmica a través de fuentes renovables distingue



entre las inversiones en la vivienda habitual y en otras viviendas, de las que se señala que constituyan segundas residencias para el contribuyente (lo que parece dejar fuera las viviendas en arrendamiento). Se aplicaría un 40 o un 20 %, según se trate o no de la vivienda habitual, si bien con el límite 8.800 euros por vivienda y ejercicio, con la indicación de que la parte de la inversión apoyada, en su caso, con subvenciones públicas no dará derecho a deducción. Se combina con la deducción llamada «por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual», cuyo espectro es algo diferente, pero, en cualquier caso, no aplicable si se tiene derecho a la primera²⁷.

Murcia establece una deducción que denomina «por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables», calculada en el 10 % de las inversiones realizadas en ejecución de proyectos de instalación de recursos energéticos procedentes de las fuentes de energía renovables siguientes: solar térmica y fotovoltaica y eólica, en viviendas que constituyan o vayan a constituir la residencia habitual del contribuyente o en las que se destinen al arrendamiento, siempre que este último no tenga la consideración de actividad económica. El importe máximo se cifra en 1.000 euros. Para el ejercicio 2024 se han efectuado cambios de una cierta profundidad; destacaremos tres: la exclusión de las ayudas y subvenciones de la base; la fijación de tipos más altos, pero dependientes de la base imponible del contribuyente; y la elevación del importe de la deducción a 7.000 euros²⁸.

Cantabria establece la deducción por obras de mejora en viviendas. Se trataría del 15 % de la inversión, entre otras, en la mejora de la eficiencia energética, la higiene, la salud y protección del medioambiente y la accesibilidad a la vivienda o al edificio en el que se encuentra o en la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad y, en particular, la sustitución de instalaciones de electricidad, agua, gas o calefacción en cualquier vivienda de la propiedad del contribuyente. La deducción tiene, en general, un límite anual de 1.000 euros, si bien se permite trasladar la parte no aplicada a los siguientes dos ejercicios. Para el ejercicio 2024 se ha incorporado como limitación que en ningún caso den derecho a la aplicación de esta deducción las cantidades satisfechas por las que el contribuyente tenga derecho a practicarse alguna deducción estatal –como ya vimos– o que provengan de subvenciones no sujetas o exentas del IRPF que, en su caso, se hubieran percibido o estuvieran asociadas a la realización de dichas obras.

Castilla y León establece una deducción por inversión en instalaciones medioambientales que permite la minoración de la cuota en el 15 % de las siguientes inversiones efectuadas en la vivienda habitual del contribuyente: instalación de paneles solares, con ciertas condiciones, y cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen

²⁷ La Comunidad Valenciana dispone de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos (DOGV núm. 3153, de 31 de diciembre).

²⁸ La normativa murciana se contiene en el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2010, de 5 de noviembre (BORM núm. 24, de 31 de enero de 2011).



su eficiencia energética o la utilización de energías renovables. El límite máximo de la base de la deducción es de 20.000 euros.

Islas Baleares establece la que llama «deducción por determinadas inversiones de mejora de la sostenibilidad en la vivienda habitual o de determinadas viviendas arrendadas». Se calcula aplicando el 50 % del importe de las inversiones que mejoren la calidad y la sostenibilidad de las viviendas. La base máxima de la deducción es de 10.000 euros y hay, además, fuertes restricciones en función de la base imponible del contribuyente.

Canarias establece una deducción por obras de rehabilitación energética y reforma de la vivienda habitual, calculada en un 12 % de la inversión, con un máximo de 7.000 euros, sin que exceda del 10 % de la cuota íntegra autonómica.

Galicia, finalmente, establece las deducciones por inversión en instalaciones de climatización o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo. Se trata de una deducción del 5 %, con el límite máximo de 280 euros. También la deducción por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares, que permitiría deducir el 15 % de lo invertido con el límite de 9.000 euros²⁹.

Sin perjuicio de las últimas actualizaciones, más o menos, esto es lo que podía observar el redactor de la normativa estatal antes de acometer sus decisiones. Las disposiciones introducidas también han tenido, aun en breve periodo, su propia evolución, pero, dado que el objetivo del trabajo no es ofrecer una exposición exhaustiva de los contenidos, nos quedaremos con la última versión.

En efecto, la LIRPF incorpora la que llama «deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas», que, en realidad es un paquete de tres deducciones: (i) deducción por obras realizadas para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración; (ii) deducción por obras para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable; y (iii) deducción por obras de rehabilitación energética del edificio en el que se ubica la vivienda.

La normativa efectúa una precisa definición del presupuesto de cada una de ellas y marca un carácter temporal extraordinario, pues las cantidades satisfechas deben serlo antes de una determinada fecha –u otros elementos en juego, como ciertas certificaciones técnicas–.

Como sucedía con las deducciones autonómicas, el importe de la deducción se calcula aplicando un porcentaje sobre una base –lo invertido–; base que, además, se encuentra topada. Los datos básicos serían los siguientes:

²⁹ El texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado se aprueba por el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio (DOG núm. 201, de 20 de octubre).



Cuadro 3. Porcentajes y bases máximas de deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas

Deducción	%	Base máxima (euros)
Por obras realizadas para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración	20	5.000/año
Por obras para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable	40	7.500/año
Por obras de rehabilitación energética del edificio en el que se ubica la vivienda	60	5.000/año

Fuente: elaboración propia.

Como principales elementos adicionales de interés se debe tener en cuenta lo siguiente: (i) la vivienda será la habitual o destinada al alquiler; (ii) las dos primeras deducciones serían potencialmente aplicables a la misma actuación, pero son alternativas, resultando una u otra en función del logro en eficiencia de la inversión; (iii) solo en el caso de la tercera deducción, los excesos no deducibles se podrían trasladar a un ejercicio ulterior; y (iv) de las bases de las deducciones deben descontarse aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

Como se ve, el espectro de las deducciones autonómicas y estatales, sin ser coincidentes en términos absolutos, tiene un punto de intersección. Puede suceder –y sucederá salvo que se haya previsto otra cosa– que las deducciones en tal caso resulten compatibles y que se practiquen de manera simultánea, reduciendo, en su caso, las respectivas cuotas íntegra autonómica y estatal³⁰.

6. El contenido de las deducciones relacionadas con los vehículos autopropulsados sin emisiones

El Estado apuesta por incorporar desgravaciones para las inversiones en vehículos limpios o en obras de puntos individuales de recarga eléctrica a partir del Real Decreto-

³⁰ El estudio doctrinal de estas deducciones está presente, por supuesto, en las obras generales que tratan del IRPF y que evitaremos citar. Como trabajos específicos, podemos citar los de Calderón Corredor (2022); Lucas Durán (2014) o Vilca Pozo (2022).



Ley 5/2023, de 28 de junio. Pero algunas comunidades autónomas habían adoptado medidas con carácter previo. Véase el siguiente cuadro:

Cuadro 4. Inicio de las deducciones autonómicas por inversiones en vehículos limpios

Ejercicio de inicio de desgravaciones por inversiones en vehículos limpios	Comunidad autónoma
2018	La Rioja
2019	Castilla y León
2021	Comunidad Valenciana
2022	Asturias

Fuente: elaboración propia.

La primera comunidad autónoma que incorpora una deducción por adquisición de vehículos eléctricos es la Comunidad Autónoma de la Rioja³¹. Se trata de una deducción calculada en un 15 % de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la adquisición de vehículos eléctricos nuevos, siempre que cumplan una serie de requisitos y condiciones. La norma marca con precisión las tipologías beneficiarias³². El vehículo no estará afecto a actividades económicas. El importe de adquisición del vehículo no puede superar los 50.000 euros. La deducción máxima es 300 euros, salvo las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico, en cuyo caso es 225 euros.

Un año después hará lo propio Castilla y León³³. Se trata de una deducción calculada en un 15 % de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la adquisición de vehículos eléctricos puros, con autonomía extendida o híbridos enchufables con autonomía en modo eléctrico de más de 40 kilómetros. El vehículo no estará afecto a actividades económicas. El importe de adquisición del vehículo no puede superar los 40.000 euros. La deducción máxima es 4.000 euros.

³¹ Artículo 32.7 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre.

³² Turismos M1, furgonetas o camiones ligeros N1, ciclomotores L1e, triciclos L2e, cuadriciclos ligeros L6e, cuadriciclos pesados L7e, motocicletas L3e y L5e y bicicletas de pedaleo asistido.

³³ Artículos 9 g) y 10 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.



En el año 2021 se sumará la Comunidad Valenciana³⁴. Se trata de una deducción calculada en un 10 % de las cantidades destinadas por el contribuyente a la adquisición de vehículos nuevos, pero, a diferencia de lo sucedido en La Rioja o Castilla y León, en la Comunidad Valenciana se centra la protección en bicicletas eléctricas, kits de electrificación de bicicletas urbanas o vehículos de movilidad personal (VMP).

Además, se trata de una deducción aplicable de manera exclusiva a rentas bajas y medias, de manera que no podrá aplicarse a quienes superen un determinado importe de base liquidable. Y, en cualquier caso, el importe de la deducción viene afectado por una regla de ponderación, que la minora de manera continua conforme la base crece hasta el máximo permitido.

La base máxima de la deducción está constituida por el importe máximo subvencionable para cada tipología, incrementado en un 10 %, del que se excluirá la parte de la adquisición financiada con subvenciones o ayudas públicas:

Cuadro 5. Base máxima de deducción por adquisición de determinados vehículos en la Comunidad Valenciana

Tipología	Base máxima (euros) (sin computar ayudas)
Bicicletas eléctricas	1.540
Kits de electrificación de bicicletas urbanas	660
VMP	495

Fuente: elaboración propia.

El Principado de Asturias, finalmente, aprobó una deducción por adquisición de vehículos eléctricos para los ejercicios 2022 y 2023, prorrogada al ejercicio 2024³⁵. Se trata de una deducción calculada en un 15 % de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la adquisición de un vehículo eléctrico nuevo o kilómetro cero, siempre que

³⁴ Artículo 4.uno y), cuatro y cinco y disposición adicional decimosexta de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

³⁵ Artículo 14 *undecies* del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 2/2014, de 22 de octubre (BOPA núm. 251, de 29 de octubre). La última redacción trae causa de la Ley 4/2023, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma para 2024 (BOPA núm. 248, de 29 de diciembre).



se cumplan una serie de requisitos y condiciones. Cada contribuyente tendrá derecho a aplicar la deducción por un solo vehículo y ha de tratarse de la adquisición de un vehículo eléctrico nuevo perteneciente a la categoría de «enchufables» y de pila de combustible³⁶. El vehículo no estará afecto a actividades económicas.

La base de la deducción está constituida las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la adquisición de los citados vehículos minorada, en su caso, en el importe de las ayudas públicas percibidas por el contribuyente para la adquisición del vehículo. Bien es cierto que la base máxima de esta deducción será de 50.000 euros por vehículo³⁷. En aquellos supuestos en los que se abonen cantidades en más de un ejercicio, procederá la deducción en todos los ejercicios en los que se abonen cantidades, sin perjuicio del ejercicio de adquisición.

Así estaba la protección fiscal en el IRPF en el momento en el que se toma la decisión de fijar una desgravación generalizada para todo el territorio de régimen común.

Se establecen dos nuevas deducciones. Una, parecida en cierto modo a la establecida por la mayoría de las comunidades examinadas, permitirá desgravar la renta invertida en la adquisición de vehículos eléctricos autopropulsados; la segunda se fija en las inversiones en puntos individuales de recarga, imprescindibles para el uso continuado de los vehículos.

Se trata de dos deducciones temporales, puesto que, bien la compra del vehículo, bien la finalización de la instalación del punto de recarga, debe efectuarse antes de terminar el año natural 2024. Bien es cierto que, en el caso de la adquisición de los vehículos, se permite la deducción de las cantidades a cuenta para futuras adquisiciones, siempre y cuando el anticipo represente, al menos, el 25 % del valor de adquisición (y condicionado a la adquisición y abono en unos plazos determinados).

En el caso de la adquisición del vehículo o anticipo para su adquisición, se exige que el vehículo sea nuevo, disponiendo la ley la tipología de vehículos protegidos y el importe máximo del valor de adquisición³⁸. El vehículo no puede estar afecto a una actividad económica.

³⁶ Turismos M1, furgonetas o camiones ligeros N1, cuadriciclos ligeros L6e, cuadriciclos pesados L7e y motocicletas L3e, L4e y L5e.

³⁷ Con independencia de que se opte por la tributación individual o conjunta. Si el vehículo se adquiere por más de un contribuyente, la base máxima de deducción será de 50.000 euros para el conjunto de los adquirentes, de forma que la base de deducción sobre un mismo vehículo no supere ese importe.

³⁸ Turismos M1, cuadriciclos ligeros L6e, cuadriciclos pesados L7e y motocicletas L3e, L4e y L5e. La ley efectúa especificaciones señalando algunas características que deben poseer estos vehículos. En cuanto al valor, se hace por remisión a la normativa reguladora de las subvenciones para este parque de vehículos (Plan MOVES).



Se deducirá el 15 % del valor de adquisición o del anticipo, si bien la base de la deducción no puede exceder los 20.000 euros. La ley prevé descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas.

En el caso de la instalación de puntos de recarga de baterías en inmuebles propiedad del contribuyente, para el uso de vehículos no afectos a actividades económicas, se deducirá el 15 % de lo satisfecho, si bien la base de la deducción no puede exceder los 4.000 euros. De la base se descontarán igualmente las cuantías que hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas³⁹.

7. La desconexión temporal entre la inversión, el reconocimiento de la ayuda y su percepción: tratamiento tributario

Puede suceder que, a la hora de presentar la declaración del IRPF, todos los elementos en juego estén resueltos y consolidados; en tal caso, el contribuyente integrará o no la ayuda en la base imponible –según lo que diga la normativa– y calculará la deducción sin tener en cuenta la subvención.

7.1. Cómo incide la ayuda o subvención en la base de la deducción

Las redacciones presentes en cada una de las deducciones, estatales o autonómicas, tienen diferentes facturas, pero, cuando la ayuda o subvención incide de manera negativa, todas conducen a la misma solución: para el cálculo de la base de la deducción, el contribuyente debe minorar del valor de la inversión que conforma esa subvención o ayuda pública. No obstante, si de esta minoración resulta una cuantía superior a la base máxima, la base de la deducción será la máxima, sin que resulte afectada en modo alguno⁴⁰.

Obsérvese la visión conjunta de las redacciones concurrentes:

³⁹ Decimos lo mismo que en relación con lo señalado con la anterior deducción. Como referencias bibliográficas específicas podemos citar los trabajos de Rivas Nieto (2023); Sastre Sanz (2016) o Sastre Sanz y Puig Ventosa (2017).

⁴⁰ Cfr. consulta de la DGT V2282/2023, de 28 de julio (NFC087203). Obsérvese que esto no tiene por qué suceder. En las deducciones por eficiencia energética o por adquisición de vehículos eléctricos establecidas por las Comunidades Autónomas de Canarias, Castilla y León, Galicia, Islas Baleares y La Rioja, las eventuales subvenciones o ayudas públicas, tributen (vehículo eléctrico) o no (eficiencia energética), no se toman en consideración a la hora de calcular la deducción.



Cuadro 6. Diferentes redacciones referidas a la incidencia de la ayuda o subvención en las deducciones estatales y autonómicas

	Eficiencia energética en vivienda	Vehículo eléctrico	Punto de recarga
Estado	La base de las deducciones [...] estará constituida por las cantidades satisfechas, [...], debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.	La base máxima de la deducción será [...] debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas o fueran a serlo a través de un programa de ayudas públicas.	La base máxima de [...] será [...], debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas.
Murcia	La base de deducción estará constituida por las cantidades satisfechas [...] con exclusión de las ayudas y subvenciones percibidas para esta finalidad.	–	–
Comunidad Valenciana	La parte de la inversión apoyada, en su caso, con subvenciones públicas no dará derecho a deducción.	–	La base máxima de la deducción estará constituida por [...], del que se excluirá la parte de la adquisición financiada con subvenciones o ayudas públicas.
Cantabria	En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción las cantidades satisfechas [...] que provengan de subvenciones no sujetas o exentas del IRPF que, en su caso, se hubieran percibido o estuvieran asociadas a la realización de dichas obras.	–	–
Asturias	–	–	La base de la deducción está constituida por las cantidades satisfechas [...] minorada, en su caso, en el importe de las ayudas públicas percibidas por el contribuyente para la adquisición del vehículo.
			Fuente: elaboración propia.



Se observan cuatro posibles estadios que pueden ser importantes a la hora de consignar los elementos propios de la deducción: (i) la subvención no ha sido solicitada; (ii) la subvención ha sido solicitada, pero no ha sido reconocida; (iii) la subvención ha sido reconocida, pero no ha sido pagada; y (iv) la subvención ha sido reconocida y pagada.

7.2. La reducción de la base de la deducción en las deducciones estatales

El *Manual práctico de renta*, editado y publicado por la Agencia Tributaria, explica el tratamiento que debe darse a las deducciones reguladas por la disposición adicional quincuagésima («Eficiencia energética») cuando se ha percibido una subvención, en coherencia con los criterios expuestos por la DGT en contestación a consultas vinculantes. Dice la AEAT que: «Hasta que el consultante no reciba resolución definitiva sobre su concesión, no debería descontar el importe de la subvención de la base de deducción» (AEAT, 2024, pp. 1322, 1329 y 1335)⁴¹.

Ese mismo manual práctico del IRPF insiste más adelante en las diferencias obrantes entre la deducción por adquisición de vehículo eléctrico y la deducción por punto de recarga. Dice ese texto que la normativa impone descontar de la base de la primera las cuantías subvencionadas o que fueran a serlo a través de un programa de ayudas públicas, mientras que impone descontar de la base de la segunda única y exclusivamente las cuantías que hubieran sido subvencionadas. En ese sentido concluye que, en el caso de la deducción por punto de recarga, «no procederá su deducción hasta que (las subvenciones) no sean concedidas» (AEAT, 2024, p. 1352).

Si creemos de manera rigurosa lo que dice la Agencia tendríamos que interpretar de la siguiente manera cuándo el contribuyente debe deducir la subvención de la base de la deducción por adquisición de vehículo eléctrico: incluso antes de su concesión o reconocimiento, esto es, desde su solicitud. Y no deja de ser lo que la Agencia Tributaria dice textualmente al redactar un ejemplo: «Del valor de adquisición [...] se descuenta el importe de la subvención pública (ayuda MOVES III) *solicitada*» (la cursiva es nuestra).

Lo que ocurre es que la redacción referida a la deducción por adquisición de vehículo eléctrico es análoga a la deducción por eficiencia energética, pero la conclusión equivalente es, sin embargo, la que la AEAT extrae para la deducción por eficiencia energética

⁴¹ Consultas de la DGT V0829/2023, de 10 de abril (NFC085473); V1190/2023, de 9 de mayo (NFC085870); V1368/2023, de 22 de mayo (NFC086009); V1490/2023, de 1 de junio (NFC086196); V1668/2023, de 13 de junio (NFC086512); V2772/2023, de 10 de octubre (NFC087804); V0037/2024, de 13 de febrero (NFC088452), y V0828/2024, de 22 de abril (NFC089080).



y por puntos de recarga. Son escasas las consultas vinculantes evacuadas en torno a la disposición adicional quincuagésima octava y en ningún caso, a pesar de que en algunas se les pregunta sobre cómo operar en caso de subvención, se efectúa la indicación que aparece en el manual⁴². No parece coherente una solución diferente al caso de las deducciones de las dos disposiciones cuando la redacción es igual.

A nuestro parecer, sería admisible una diferencia de tratamiento entre las deducciones estatales por eficiencia energética y por vehículo eléctrico, por un lado, y entre la deducción por punto de recarga, por otro. La diferencia estaría en que, en el caso de la deducción estatal por punto de recarga, la minoración de la base no se implementase hasta que la subvención no se haya percibido efectivamente.

En definitiva, en el caso de las deducciones estatales por eficiencia energética y por vehículo eléctrico, la minoración de la base de la deducción debería practicarse si la subvención se ha concedido, esto es, si se ha reconocido, siendo indiferente que no se haya percibido todavía. Pero, si no se ha reconocido todavía, la base de la deducción no tiene por qué ser reducida.

Con la interpretación postulada por la Agencia Tributaria en el caso de la deducción por adquisición de vehículo eléctrico le están intimando al contribuyente a que excluya de la base de la deducción las cantidades que «fueran a ser concedidas» por haber sido solicitadas. Con este criterio, el contribuyente tendría que modificar su autoliquidación en el caso de que finalmente no se le concediera la subvención o no se le concediera en la cuantía solicitada, en los términos de la LGT, obteniendo la correspondiente devolución. Obliga al contribuyente a especular en función de meras expectativas. Con el mismo criterio podía haber dicho lo mismo de la deducción por eficiencia energética.

Se nos ocurre otra interpretación: que la diferencia de redacción no obedezca más que a las prisas habituales en la redacción de las normas y que la lectura de las tres deducciones debiera terminar siendo la misma.

En relación con las deducciones por eficiencia energética y por puntos de recarga coinciden el manual de la AEAT y la DGT en que, si practicada la deducción en la correspondiente declaración del IRPF se concede la subvención y las cuantías subvencionadas se corresponden con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción (se supone que en un ejercicio anterior), «se deberá regularizar la situación tributaria de forma que no se incluyan en la base de la deducción las cuantías correspondientes a dicha subvención (teniendo como límite la base máxima anual de deducción)».

⁴² Consultas de la DGT V2282/2023, de 28 de julio (NFC087203); V2287/2023, de 28 de julio (NFC087206); V0379/2024, de 12 de marzo (NFC088600), y V0675/2024, de 15 de abril (NFC089137). La más específica es, sin duda, la primera.



La Agencia Tributaria explica en su manual de manera más precisa qué hacer cuando se conceda una subvención y las cuantías subvencionadas hayan formado parte de la base de la deducción. Encaja en lo que llama «incremento de las cuotas líquidas por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores» (AEAT, 2024, pp. 1822 y ss.).

El caso es que, aun advirtiendo la diferencia antes indicada entre la deducción por adquisición de vehículo eléctrico y por puntos de recarga (AEAT, 2024, p. 1830), si observamos lo que dice respecto de cada una de estas deducciones, la solución termina siendo la misma⁴³. Por mucho que se cure en salud observando que, al haber entrado en vigor en el ejercicio 2023 estas deducciones, la pérdida del derecho a la práctica de las mismas no se podrá producir en el ejercicio al que se refiere el manual, que es el 2023 (AEAT, 2024, p. 1830). Si te obligan a reducir la base de la deducción con la mera solicitud, es de suponer que el contribuyente habrá reducido esa base y que difícilmente tendrá que regularizar nada.

Como hemos visto, se puede producir la pérdida del derecho a estas deducciones y se puede producir por el incumplimiento de los requisitos exigidos o, como en un caso dice exactamente: «de los requisitos exigidos para consolidarla». Pues bien, el manual considera que la circunstancia de que se conceda una subvención y que las cuantías subvencionadas se correspondan con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción supone un incumplimiento de los requisitos exigidos y determina la pérdida del derecho a estas deducciones.

Desde luego, que esto sea un incumplimiento de requisitos exigidos supone una lectura muy libre de lo que sea un requisito (uno podría pensar que, si las deducciones están

⁴³ En el caso de la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, dice que la pérdida del derecho a la deducción se puede producir:

Cuando se conceda una subvención y las cuantías subvencionadas se corresponden con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción. En este caso se deberá regularizar la situación tributaria de forma que no se incluyan en la base de la deducción las cuantías correspondientes a dicha subvención (teniendo como límite la base máxima anual de deducción) (AEAT, 2024, p. 1829).

En el caso de la deducción por puntos de recarga, la pérdida se puede producir «cuando habiéndose practicado la deducción sin descontar de la base de deducción una subvención por hallarse pendiente de resolución definitiva la concesión de la misma, ésta [sic] hubiera sido finalmente concedida», en cuyo caso «se deberá regularizar la situación tributaria de forma que no se incluyan en la base de la deducción las cuantías correspondientes a dicha subvención (teniendo como límite la base máxima anual de deducción)» (AEAT, 2024, pp. 1829-1830). Pero es que, en el caso de la deducción por adquisición de vehículo eléctrico, dice que la pérdida del derecho se puede producir también «cuando se conceda una subvención y las cuantías subvencionadas se corresponden con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción», y añade:

En este caso, recibida la resolución definitiva sobre su concesión, se deberá regularizar la situación tributaria de forma que no se incluyan en la base de la deducción las cuantías correspondientes a dicha subvención (teniendo como límite la base máxima anual de deducción) (AEAT, 2024, p. 1830).



condicionadas a la no afectación a una actividad económica, que se afecte con posterioridad es un ejemplo muy claro de incumplimiento de un requisito o que el precio del vehículo adquirido supere los límites –siendo que la deducción se puede practicar con meros pagos a cuenta–).

El caso es que la normativa del IRPF cuenta con una regulación para lo que denomina «incremento de cuotas líquidas por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores».

En efecto, el artículo 59 del RIRPF («Pérdida del derecho a deducir»), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, dice que cuando, en períodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en el que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la LGT. A continuación explica cómo se aplicará, pero lo hace en relación con deducciones menos modernas que las que ahora tratamos (la vieja deducción por inversión en vivienda habitual, otras deducciones reguladas por el articulado básico del IRPF o deducciones establecidas por la comunidad autónoma). No deja de remitirse al artículo 122 de la LGT (declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas), que excepciona el régimen general de las llamadas autoliquidaciones complementarias –con sus consecuencias– advirtiendo que:

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

Fíjese el lector en las siguientes palabras: «en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento». Supongamos una obra de eficiencia energética en vivienda ejecutada en diciembre de 2022, que cumple todos los requisitos para su deducción en el ejercicio 2022, respecto de la que se solicita una subvención en enero de 2023, subvención que se concede en marzo de 2024 y que se está a la espera del cobro. ¿Cómo debe actuar el contribuyente en un caso como este? En la declaración correspondiente al ejercicio de 2024 (primavera de 2025), el contribuyente debe añadir como mayor cuota el resultado de aplicar el tipo de deducción sobre la parte de la base que debe ser excluida. Y se le cargarán los correspondientes intereses de demora.

Esta perspectiva, así como algunas otras tajantes afirmaciones contenidas en el manual de la Agencia Tributaria, conviene matizarlas. El desajuste temporal entre el ejercicio de devengo de la deducción, la solicitud de la subvención, su reconocimiento y la percepción puede



no ser pequeño. Supongamos que nos encontramos con una obra de eficiencia energética cerrada, por ejemplo, en febrero de 2023, cuya subvención se ha reconocido en marzo de 2024, o con una obra de punto de recarga en las mismas fechas, cuya subvención se ha percibido en marzo de 2024, ¿no podría el contribuyente reducir ya la base de la deducción en la declaración de 2023 (primavera de 2024) evitándose no solo complejidades posteriores, sino también el pago de intereses de demora⁴⁴?

7.3. La reducción de la base de la deducción en las deducciones autonómicas

La ayuda o subvención, como hemos visto, no afecta a todas las deducciones autonómicas, pero sí a algunas.

La redacción no siempre es equivalente a la correspondiente al Estado. Como hemos visto, la DGT no va a contestar a las consultas que se planteen en torno a la normativa autonómica y, aunque existen estas contestaciones, no hemos encontrado ninguna que nos pueda ayudar a fijar interpretación.

A los efectos de determinar el cálculo de la base de la deducción, podemos formar dos grupos de deducciones en función de que la operativa se pueda asimilar a las deducciones estatales por eficiencia energética y adquisición de vehículo eléctrico, o bien a la deducción estatal por punto de recarga. Y aplicar lo mismo que señalamos en el epígrafe anterior, con todas las prevenciones expuestas.

Se puede asimilar a las deducciones estatales por eficiencia energética y adquisición de vehículo eléctrico la siguiente:

- La deducción por eficiencia energética de Cantabria (en cuanto que fija como alternativa que las subvenciones se hubieran percibido, o bien que estuvieran asociadas a la realización de dichas obras).

Se pueden asimilar a la deducción estatal por punto de recarga las siguientes:

- La deducción por eficiencia energética de la Región de Murcia (en cuanto que las ayudas que se excluyen de la base de la deducción son «las percibidas»).
- La deducción por adquisición de vehículo eléctrico del Principado de Asturias (en cuanto que las ayudas públicas son también «las percibidas»).

⁴⁴ Sobre todo, si le ha sido pagada, cosa que no necesariamente tiene por qué haber sucedido, y más con los problemas de tesorería que presentan algunas comunidades autónomas.



En el caso de las deducciones valencianas, tanto por eficiencia energética como por adquisición de vehículos eléctricos, se emplean semejantes redacciones sobre las que no resulta fácil tomar una posición. En cuanto a la primera, simplemente se indica que: «La parte de la inversión apoyada, en su caso, con subvenciones públicas no dará derecho a deducción», y no es fácil determinar si el apoyo exige, además del reconocimiento, la percepción. En cuanto a la segunda, se excluye de la base la parte de la adquisición «financiada con subvenciones o ayudas públicas», y tampoco es sencillo afirmar o no que la financiación exija el cobro.

8. Conclusiones

Como hemos visto, el IRPF parte de un patrón universal de renta que lleva a gravar cualquier incorporación patrimonial, salvo que la ley prevea lo contrario. En este sentido, el tratamiento de las subvenciones y ayudas públicas es bastante desordenado y asistemático y las incoherencias entre los diversos agentes interesados (Estado, Comunidades autónomas, territorios forales) son notables, menos apreciadas en este trabajo debido a que hemos prescindido en general del análisis de lo que sucede en el ámbito vasco y navarro.

El contribuyente en el IRPF se ha encontrado con un conjunto de interesantes medidas dirigidas a encauzar sus gastos e inversiones en materia energética y de movilidad. Hemos observado cómo la normativa, mejor dicho, las normativas, responden de manera variables a las preguntas básicas que uno se formula cuando se encuentra ante una inversión o gasto desgravable y, además, subvencionado: (i) ¿la ayuda pública debe integrarse en la base del impuesto?; (ii) ¿cómo incide la ayuda pública en la base de la deducción, si es que incide?; y (iii) ¿cómo y en qué ejercicio fiscal debe el contribuyente encajar cada una de las piezas de esta fiscalidad, teniendo en cuenta los desajustes temporales entre la inversión o gasto, la solicitud de la ayuda, su reconocimiento y su percepción?

Es posible que una buena revisión normativa llegue tarde, dado el carácter extraordinario y temporal de estas medidas; lo que al menos debe esperarse es que la práctica efectuada y consentida por la Administración sea lo suficientemente abierta y coherente y evite complicaciones no deseadas al contribuyente que ha seguido con más o menos entusiasmo las directrices gubernamentales.



Referencias bibliográficas

- AEAT (2024). *Manual práctico de renta 2023*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Biblioteca/Manual/Practicos/IRPF/IRPF-2023/ManualRenta2023_es_es.pdf
- Calderón Corredor, Z. (2022). Impulsando la rehabilitación energética residencial con medidas tributarias: contexto y experiencias no convencionales. *Nueva Fiscalidad*, 4, 141-166.
- Lucas Durán, M. (2014). Ayudas fiscales estatales y autonómicas para incentivar la implantación de energías renovables: subvenciones y beneficios tributarios en los impuestos sobre la renta. En *Fiscalidad y energías renovables* (pp. 107-169). Aranzadi.
- Rivas Nieto, E. (2023). Los beneficios fiscales y financieros a los vehículos eléctricos y a los puntos de recarga. *Revista Catalana de Dret Ambiental*, 2.
- Sastre Sanz, S. (2016). La fiscalidad del vehículo eléctrico en España. *Documentos IEF*, 28, 1-42.
- Sastre Sanz, S. y Puig Ventosa, I. (2017). La fiscalidad del vehículo eléctrico en España. *Crónica Tributaria*, 162, 137-175.
- Toscano Gil, F. (2024). Los tipos de ayudas públicas a los 20 años de la Ley general de subvenciones. *Revista General de Derecho Administrativo*, 65.
- Villca Pozo, M. (2022). Medidas fiscales para la rehabilitación energética edificatoria. *Documentos IEF*, 8, 264-273.

Ismael Jiménez Compaired. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Zaragoza. Es autor de libros, artículos y capítulos de libros en el ámbito de la tributación, centrándose en los últimos años en la fiscalidad de las aguas y del medioambiente, las obligaciones fiscales de las Administraciones públicas y la hacienda local. Posee seis tramos de investigación y transferencia. Vocal de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y Navarra. <https://orcid.org/0000-0001-8320-0750>