



Nº 159 Noviembre - Diciembre 2022



*Portugalete (Vizcaya) por Pico, CC BY-SA 4.0, via Wikimedia Commons*

- El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 y los tributos locales.
- El tratamiento de la discapacidad en los tributos locales. Situación actual y propuestas de reforma.
- ¿Deberían establecerse impuestos ambientales de carácter local sobre grandes establecimientos comerciales o sobre otras actividades económicas?
- Beneficios fiscales para la transición energética en la imposición local.
- La tasa de residuos locales: observaciones y problemática.
- El “road pricing”: cuarenta y seis años más tarde.

# STAFF

## DIRECCIÓN

**José Ignacio Rubio de Urquía**

## SUBDIRECCIÓN

**Pablo Chico de la Cámara**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

## CONSEJO ASESOR

**Francisco Adame Martínez** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**Susana Anibarro Pérez** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**Juan Calvo Vergez** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**Gabriel Casado Ollero** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**María de los Ángeles García Frías** (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)

**Pedro Manuel Herrera Molina** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**Ismael Jiménez Compaired** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**José María Lago Montero** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**Isaac Merino Jara** (Magistrado de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo)

**Diego Marín-Barnuevo Fabo** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**Saturnina Moreno González** (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)

**Ana Muñoz Merino** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**Enrique Ortiz Calle** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**Joan Pagés i Galtés** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**Jesús Ramos Prieto** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**José Andrés Rozas Valdés** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**Mercedes Ruiz Garijo** (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)

**Fernando Serrano Antón** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

**Juan Enrique Varona Alabern** (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

## CONSEJO de REDACCIÓN

**Miguel Alonso Gil** (Presidente del Tribunal Económico-administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles)

**Sofía Arana Landín** (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario)

**Francisco José Cañal García** (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

**María del Carmen Banacloche Palao** (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario)

**Salvador Bueno Mora** (Cuerpo de Interventores de la Administración Local. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Valencia)

**María Teresa Calvo Sales** (Inspectora. Agencia Tributaria de Madrid)

**Pedro José Carrasco Parrilla** (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

**Jesús Chamorro González** (Magistrado especialista de lo contencioso-administrativo) -Presidente del Tribunal Superior de Justicia de Asturias-

**Arturo Delgado Merce** (Inspector. Agencia Tributaria de Madrid)

**Ana D'Ocón Espejo** (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario)

**Rosa Fraile Fernández** (Profesor Contratado Doctor)

**Javier Galán Ruiz** (Profesor Doctor de Derecho Financiero y Tributario)

**Andrés García Martínez** (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

**Javier García Vera** (Técnico de Administración General. Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón)

**Juan Ignacio Gomar Sánchez** (Inspector. Agencia Tributaria de Madrid)

**Manuel Lucas Durán** (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

**Ana Belén Macho Pérez** (Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario)

**Elena Manzano Silva** (Profesora Titular de Derecho Financiero)

**Juan Ignacio Moreno Fernández** (Letrado del Tribunal Constitucional).

**Elena Riego Lizana** (Técnico de Administración General. Ayuntamiento de Madrid) -Agencia Tributaria de Madrid-

**Luis María Romero Flor** (Profesor Titular Acreditado De Derecho Financiero y Tributario)

**Víctor Sánchez Blázquez** (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

**Antonio Vázquez del Rey** (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

**Luis Valero Rodríguez** (Cuerpo Técnico de Hacienda) -Agencia Tributaria de Madrid-



## Editorial

- El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 y los tributos locales .....5  
*José Ignacio Rubio de Urquía*

## Tribuna

- El tratamiento de la discapacidad en los tributos locales. situación actual y propuestas de reforma .....15  
*María José Portillo Navarro*

## Estudio

- ¿Deberían establecerse impuestos ambientales de carácter local sobre grandes establecimientos comerciales o sobre otras actividades económicas? .....37  
*Pedro M. Herrera Molina y Ada Tandazo Rodríguez*

## Doctrina científica

### Cuestiones, principios y normas generales

- Beneficios fiscales para la transición energética en la imposición local ....73  
*Francisco José Cañal García*

### Tasas

- La tasa de residuos locales: observaciones y problemática .....91  
*Juan Ignacio Gomar Sánchez*

### Impuesto sobre Bienes Inmuebles

- Los tipos diferenciados en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: ¿incrementados y/o reducidos? .....119  
*Elena Manzano Silva*

## Reseñas

- Reseña de Normativa .....147  
Reseña de Jurisprudencia .....149  
Reseña de Doctrina .....157

*La Redacción de TRIBUTOS LOCALES*

**En Clave Territorial**

El “road pricing”: cuarenta y seis años más tarde . . . . .169  
*José Manuel Castillo López*

**T**

**R**

**I**

**B**

**U**

**N**

**a**



# EL TRATAMIENTO DE LA DISCAPACIDAD EN LOS TRIBUTOS LOCALES. SITUACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS DE REFORMA

*María José Portillo Navarro*

Catedrática de Economía Aplicada (Universidad de Murcia).

I. INTRODUCCIÓN II. LA DISCAPACIDAD EN ESPAÑA Y LOS TRIBUTOS LOCALES III. LOS INCENTIVOS FISCALES A LA DISCAPACIDAD EN LOS IMPUESTOS LOCALES: III.1. IBI III.2. IAE III.3. IVTM III.4. ICIO III.5. IIVTNU. IV. LAS PROPUESTAS DE MEJORA DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LA DISCAPACIDAD EN LOS IMPUESTOS LOCALES V. CONCLUSIONES VI. BIBLIOGRAFÍA

**RESUMEN:** Las personas con discapacidad necesitan una mayor protección que otros ciudadanos y, por ello, el Sector Público tiene que realizar políticas fiscales que los favorezcan. El establecimiento de incentivos fiscales se convierte en una potente herramienta para ayudar a los discapacitados. En numerosas ocasiones se analiza la fiscalidad de la discapacidad, pero en pocas ocasiones se pone el foco en los impuestos locales. Por ello, en este trabajo se analizan los beneficios fiscales que incluye el sistema fiscal local, los problemas que plantea la aplicación de los mismos y se realizan propuestas de mejora de la situación actual.

**PALABRAS CLAVE:** Discapacidad, impuestos locales, beneficios fiscales.

**ABSTRACT:** People with disabilities need greater protection than other citizens and, therefore, the Public Sector has to carry out fiscal policies that favor them. The establishment of tax incentives becomes a powerful tool to help the disabled. Disability taxation is analyzed on numerous occasions, but the focus is rarely on local taxes. For this reason, this paper analyzes the tax benefits included in the local tax system, the problems posed by their application and proposals are made to improve the current situation.

**KEY WORDS:** Disability, local taxes, tax benefits.

Fecha recepción: 13 de septiembre de 2022 - Fecha aceptación: 22 de septiembre de 2022.

## I. INTRODUCCIÓN

Las personas con discapacidad se encuentran en una situación de mayor vulnerabilidad y, por ello, es necesario atender a esta especialidad. Afortunadamente, en los últimos años estamos asistiendo a una mayor concienciación en la necesidad de proteger a este colectivo, tanto desde el ámbito privado como desde el Sector Público estatal pero también en otras instancias, incluida la europea, siendo una prueba de ello reciente, la Estrategia sobre los derechos de las personas con discapacidad 2021-2030, adoptada en marzo de 2021 por la Comisión Europea. Está basada en la Estrategia europea sobre discapacidad 2010-2020 para fomentar la desaparición de las barreras y que los discapacitados puedan ejercer sus derechos, participando de manera plena en la economía y en la sociedad.

Para ello, los objetivos que se plantean están relacionados con la posibilidad de disfrutar de igualdad de oportunidades, libre circulación con independencia de sus necesidades de ayuda, la posibilidad de que puedan decidir dónde, cómo y con quién viven o la no discriminación y, de este modo, intentar reducir los riesgos inherentes a las múltiples desventajas a las que se encuentran los discapacitados.

Sin duda, la política fiscal juega un papel muy relevante para el desarrollo de estos objetivos, puesto que es un elemento esencial para el sostenimiento del estado del bienestar y el apoyo a las mujeres, hombres y

niños de cualquier edad y situación social con problemas de discapacidad mediante políticas públicas que favorezcan a este colectivo. En ese sentido, desde la perspectiva del gasto público, se pueden articular medidas de apoyo a través de la concesión de ayudas y subvenciones que puedan contribuir a reducir la brecha existente entre las personas con y sin discapacidad. Para ello, anualmente se incluyen en los presupuestos de gastos de los diferentes entes institucionales las partidas presupuestarias con las cuales hacer frente a esta situación.

Otro de los instrumentos que se puede utilizar, en el ámbito de la política fiscal, es el referido al establecimiento de beneficios fiscales en el sistema fiscal, que puedan ayudar a este colectivo más desfavorecido, discriminando positivamente a aquellas personas que, como los discapacitados, pueden encontrarse en situaciones de mayor vulnerabilidad.

En este sentido, el sistema fiscal español ha incorporado numerosos preceptos relacionados con los beneficios fiscales para las personas con discapacidad, tanto en el ámbito estatal como autonómico y local. Y es en los impuestos locales en los cuales vamos a centrar nuestra atención en este trabajo, pues en numerosas ocasiones se hace referencia a los beneficios que incorporan otros impuestos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero son menos las ocasiones en la cuales se hace referencia a los impuestos locales y éstos pueden tener una incidencia importante en las personas con discapacidad, por lo que resulta de interés su

análisis crítico. Para ello, en primer lugar, tras analizar brevemente la discapacidad y su tratamiento fiscal en el sistema fiscal español, se abordan directamente los incentivos fiscales en los impuestos locales, tanto los obligatorios como los potestativos, realizando una serie de reflexiones acerca de las posibles modificaciones y líneas de reforma que se pueden desarrollar y finalizando con una serie de conclusiones acerca del análisis desarrollado.

## II. LA DISCAPACIDAD EN ESPAÑA Y SU TRATAMIENTO FISCAL

Es indiscutible la necesidad de considerar las circunstancias especiales que rodean a las personas con discapacidad y así se ha reconocido en numerosas ocasiones y, en este sentido, la Asamblea General de Naciones Unidas, en su Convención Internacional sobre los derechos de las personas con discapacidad, aprobada el 13 de diciembre de 2006, establecía (art. 9) que es *obligación de los Estados Partes adoptar las medidas pertinentes para asegurar el acceso de las personas con discapacidad, en igualdad de condiciones con las demás.*

Asimismo, el Comité sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad de Naciones Unidas, en 2019, establece la necesidad de que *el Estado parte adopte todas las medidas legislativas y presupuestarias necesarias para garantizar la accesibilidad en todos los ámbitos y en todo el país*, realizando diversas recomendaciones relacionadas con la necesidad de mejorar el acceso a los servicios

públicos.

Por otro lado, la Constitución Española, en su artículo 49, establece que: *Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que (...) otorga a todos los ciudadanos.*

Para dar respuesta a todas estas recomendaciones de la ONU que se vienen haciendo desde hace años, así como al mandato constitucional, en España ya se aprobó la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de las Personas con Discapacidad, que fue sustituida por la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de Igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad. En la actualidad está vigente el Texto Refundido de la Ley General de Derechos de las Personas con Discapacidad, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, (LGDPD, vigente desde el 4 de diciembre de 2013), la cual ha sido modificada recientemente por la Ley 6/2022, de 31 de marzo, de modificación del Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, para establecer y regular la accesibilidad cognitiva y sus condiciones de exigencia y aplicación. Dicha Ley reconoce la vulnerabilidad del colectivo de personas con discapacidad y la necesidad de promover la igualdad de oportunidades, cuyo objeto (art. 1) es el

*de garantizar el derecho a la igualdad de oportunidades y de trato, así como el ejercicio real y efectivo de derechos por parte de las personas con discapacidad en igualdad de condiciones respecto del resto de ciudadanos y ciudadanas, a través de la promoción de la autonomía personal, de la accesibilidad universal, del acceso al empleo, de la inclusión en la comunidad y la vida independiente y de la erradicación de toda forma de discriminación.*

Esta normativa supone el reconocimiento de que, en numerosas ocasiones, las personas con discapacidad se encuentran con la obligación de asumir costes extraordinarios como consecuencia de su situación, pudiéndose hablar por ello del agravio comparativo económico de la discapacidad (Puig y Segura, 2021).

En primer lugar, el hecho de tener una discapacidad supone menores oportunidades para estas personas, en tanto que deben dedicar una parte importante de su tiempo a sus necesidades derivadas de la discapacidad con respecto al tiempo que puedan dedicar personas sin discapacidad y, además, les resta posibilidades de mejoras en su cualificación profesional.

Además, tienen una menor capacidad de generación de ingresos, como consecuencia de sus dificultades de acceso al mercado laboral, lo cual está ampliamente contrastado, con limitaciones de las prestaciones en cuantía y extensión y, por lo tanto, con una menor capacidad de ahorro. A ello se une una mayor necesidad de gasto en atención por profesionales, adaptación de la vivienda o el vehículo por citar algunos ejemplos.

Por ello, es necesario un gasto público que apoye a este colectivo y sus necesidades, en tanto que se convierte en población vulnerable para cuya protección es necesario el desarrollo de políticas públicas que puedan cubrir sus necesidades, ayudando a este colectivo que, en 2019, estaba formado por 3.257.158 personas que tenían reconocida administrativamente una discapacidad de grado igual o superior al 33 por cien.

Estas políticas públicas pueden ser desarrolladas desde el lado del gasto público a través de ayudas o subvenciones para la ejecución de algunos gastos; o bien, a través del establecimiento de incentivos o beneficios fiscales relacionados con la discapacidad, para que puedan suponer una reducción de la carga fiscal, en aras al cumplimiento del principio de equidad y al desarrollo social, con el objetivo de prestar una especial protección a este colectivo.

Para ello, se han ido estableciendo incentivos fiscales en diversos impuestos, siendo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el que se ha volcado, en especial, en la regulación de diversas exenciones, reducciones y deducciones para favorecer a este colectivo. En el caso de las exenciones, nos referimos a las siguientes rentas:

- a) las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad,
- b) las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o a los profesionales no integrados en la Seguridad Social por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas a la

Seguridad Social, como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez,

c) Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones de los sistemas de previsión social obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad,

d) los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos,

e) Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y asistencia personalizada que deriven de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención en situación de dependencia,

f) Las ayudas excepcionales por daños personales, en los casos de fallecimiento y los supuestos de incapacidad absoluta permanente sufridos por las personas afectadas por los incendios forestales y otras catástrofes naturales, y

g) la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto como consecuencia de las disposiciones que se hagan de la vivienda habitual (hipoteca inversa) por parte de las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o gran dependencia.

En lo referido a reducciones de la base imponible, se establecen diversas reducciones en el rendimiento neto. Así, podemos hacer referencia a:

1) la reducción que se establece para las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, los cuales pueden reducir el rendi-

miento neto del trabajo,

2) las aportaciones a sistemas de previsión social realizadas a favor de personas con discapacidad, que servirán para reducir la base imponible del aportante a planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial o seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia, y

3) las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. En este sentido, la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, creó la figura del patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad, del cual será titular el discapacitado y servirá para satisfacer sus necesidades vitales.

A efectos del cálculo del mínimo personal y familiar también se plantean reducciones adicionales en el caso de discapacidad del contribuyente y de los descendientes y ascendientes que convivan con él.

Por último, en el IRPF se contempla de deducción por inversión en vivienda habitual – vigente para todos aquellos que adquirieron la vivienda habitual antes de 2013 - y se establecen límites superiores en el caso de personas con discapacidad.

Como podemos comprobar, el IRPF incorpora numerosos preceptos que reducen la carga tributaria de las personas con discapacidad y las CC AA, en el uso de sus potestades normativas, han aprobado numerosas deducciones relacionadas con las personas con discapacidad. Algunos de estos benefi-

cios fiscales podrían servir de base para el establecimiento de algún beneficio fiscal en los tributos locales.

En el Impuesto sobre Sociedades también existen algunas especialidades para este colectivo y así, se regula una deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad y también se realizan algunas referencias a la discapacidad en ciertos preceptos del tributo.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplica el tipo superreducido del 4% para determinadas adquisiciones de personas con discapacidad para algunos vehículos, sillas de ruedas o autoturismos.

En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte también se contempla la discapacidad a través de la exención del tributo para los vehículos matriculados a nombre de personas con discapacidad, bajo ciertos requisitos.

La imposición autonómica sobre la riqueza, - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados - regulan numerosos beneficios fiscales para los discapacitados, tanto en la norma estatal como en aquellos casos en los cuales las CC AA han hecho uso de la potestad normativa que tienen conferida, siendo la normativa muy variada y abundante, lo cual dificulta la comprensión de las medidas adoptadas, pero favorece al colectivo, en tanto que se han multiplicado las medidas relativas a la creación de incentivos

fiscales que reduzcan la carga tributaria de las personas con discapacidad en los últimos años. En cualquier caso, la mayoría de autonomías, han regulado beneficios adicionales a los estatales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para favorecer a este colectivo, bien a través de reducciones en la base imponible, deducciones o bonificaciones, suponiendo un incentivo importante para las herencias y donaciones recibidas para personas con discapacidad el hecho de poder contar con esta favorable regulación que reduce la carga tributaria del contribuyente.

En el Impuesto sobre el Patrimonio también se han realizado algunas modificaciones, principalmente mediante la elevación del mínimo exento de tributación.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados algunas autonomías han establecido tipos reducidos para operaciones gravadas en el impuesto y realizadas por personas con discapacidad.

Asimismo, en el ámbito local, también se ha considerado, en diferentes impuestos locales, la necesidad de favorecer a las personas con discapacidad, tal y como analizamos a continuación, puesto que los impuestos locales pueden tener una incidencia importante en los discapacitados y en la posibilidad de mejorar su situación.

Sin embargo, previamente, para poder aplicar los beneficios fiscales a las personas con discapacidad, en primer lugar, es necesario atender a la definición de discapacitado o

minusválido. En este sentido, la norma regula la definición de minusválido a efectos de estas exenciones, como aquellas personas que tengan esta condición legal en un grado igual o superior al 33 por cien, coincidiendo con la definición habitual en este sentido, careciendo de importancia las causas o consecuencias de la discapacidad y, en este sentido, es irrelevante para la concesión de la exención cuáles puedan ser las causas o las consecuencias que se deriven de la condición de minusválido o discapacitado, puesto que lo relevante es la acreditación de la misma (DGT V2612-07) y da igual si la minusvalía la ha provocado la incapacidad civil, como si el minusválido es menor de edad o no tiene capacidad de obrar (DGT V2130-07).

El grado de minusvalía del 33 por cien se entiende que concurre en el caso de pensionistas de la Seguridad Social a los que se haya reconocido una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, así como en el caso de pensionistas del sistema de clases pasivas que se les haya reconocido una pensión de jubilación o bien un retiro por incapacidad permanente para el servicio o por inutilidad.

Para justificar la minusvalía, es necesario un dictamen o certificado que la acredite y que sea expedido por el órgano competente, normalmente el IMSERSO, existiendo doctrina en el sentido de que es imprescindible este dictamen acreditativo para poder disfrutar de los beneficios fiscales.

En el caso del TRLRHL, en numerosas ocasiones, el término que se utiliza es el de minusválido, si bien La Ley 39/2006, de 14

de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, en su DA 8º establece que:

*Las referencias que en los textos normativos se efectúan a «minusválidos» y a «personas con minusvalía», se entenderán realizadas a «personas con discapacidad».*

Y continúa exponiendo: *A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, las disposiciones normativas elaboradas por las Administraciones Públicas utilizarán los términos «persona con discapacidad» o «personas con discapacidad» para denominarlas, por lo que sería deseable que se realizara una sustitución de estos términos en la normativa reguladora de los impuestos locales.*

Pero el TRLRHL es de 2004 y la norma comentada es de 2006, por lo que tendría sentido que se procediera a la modificación normativa en el sentido de sustituir la palabra minusválido por la de discapacitado para una mayor adecuación a la situación actual.

Una vez analizado el concepto de discapacidad a efectos fiscales y muy resumidamente los beneficios que incorporan otros tributos, pasamos a analizar la situación en el ámbito local.

### III. LOS INCENTIVOS FISCALES A LA DISCAPACIDAD EN LOS IMPUESTOS LOCALES

Los impuestos locales incorporan diversos beneficios fiscales relacionados con las perso-

nas con discapacidad, incluidos como supuestos de no sujeción, exenciones o bonificaciones, algunos de los cuales ya habían sido incorporados por la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales y se han mantenidos por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), actualmente en vigor.

En este marco normativo es necesario también hacer referencia a la Ley 58/2003, General Tributaria, la cual, establece que:

*Las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en esta ley mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales.*

Por otro lado, el art. 9 del TRLRHL dispone:

*1. No podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales.*

Por lo tanto, es necesaria una ley o un tratado internacional para poder otorgar un beneficio fiscal en uno de los tributos locales, no pudiendo establecerse en una norma de menor rango. Estos beneficios fiscales se determinan mediante las fórmulas de compensación que puedan proceder según el precepto aprobado.

El mencionado artículo continúa del tenor literal siguiente:

*No obstante, también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los*

*supuestos expresamente previstos por la ley.* Por lo tanto, habilita a las entidades locales a que sean las encargadas de regular los pormenores de los beneficios fiscales regulados en la Ley y es a lo que han procedido los municipios españoles a través de sus Ordenanzas.

En este contexto, los beneficios fiscales aprobados en los impuestos locales a favor de personas con discapacidad en los distintos impuestos que se analizan son los siguientes:

- Impuesto sobre Actividades Económicas. Se incluye una exención

- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Se incluyen dos exenciones

- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Se regula una bonificación potestativa

- Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Se contempla un supuesto de no sujeción

A continuación, procedemos al desarrollo de cada uno de ellos.

### III.1. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES, IBI

El IBI es el único impuesto local en el cual no encontramos beneficio fiscal alguno relacionado con las personas con discapacidad. De manera indirecta, podría considerarse la bonificación potestativa que pueden regular los ayuntamientos *de hasta el 95 por cien de la cuota íntegra del impuesto a favor de inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial*

*interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.*

Este precepto es muy amplio y supone, en opinión de Colao (2014) *una sucesión de conceptos jurídicos indeterminados lo que avala una posibilidad muy amplia de utilización. Las condiciones de vida de los discapacitados están en la base de las circunstancias sociales, y el interés municipal no es sólo el del ente jurídico, referido a su ámbito de derechos y obligaciones, sino, entendido en el sentido amplio que avala la inexistencia de limitaciones por la norma, el de sus ciudadanos, (que suele ser de hecho el sentido más utilizado y entendido).*

En esta línea, en el caso de inmuebles en los que se desarrollen actividades sociales para personas con discapacidad, podríamos encontrarnos con un incentivo fiscal relacionado con este grupo de individuos. En el ámbito formal, para la aprobación de esta bonificación será necesaria la declaración del Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

Carbajo (2017), con respecto a la inexistencia de beneficios fiscales para los discapacitados en el IBI argumenta:

*Asimismo, podría conducirse la cuestión a señalar que la discapacidad del titular no incide en el valor catastral de la vivienda, núcleo de la determinación de la base imponible del IBI, mas tampoco esta relación es cierta, pues muchos supuestos de discapacidad obligan a importantes reformas en los inmuebles para*

*asegurar la accesibilidad de la persona con discapacidad y, además, razones similares para justificar los incentivos fiscales a los inmuebles equipados con energías ecológicas llevarían a apoyar beneficios fiscales para la domótica, ciencia esencial para mejorar la vida de muchos discapacitados en sus inmuebles.*

Por tanto, podría ser de interés la propuesta de considerar beneficios fiscales en el IBI - bien mediante una exención o bonificación, por ejemplo – para las personas con discapacidad. Más adelante, analizamos las diferentes propuestas realizadas en este sentido.

### III.2. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS, IAE

El Impuesto sobre Actividades Económicas en el pasado supuso una fuente importante de financiación para las Haciendas Locales, si bien se modificó para establecer exenciones a personas físicas y determinadas personas jurídicas y con ello, perdió parte importante de su potencia recaudatoria, creando, además, algunas ineficiencias que no se han resuelto todavía. Este tributo incorpora ciertos beneficios fiscales para determinados colectivos y, en concreto, algunos de ellos están relacionados con las personas con discapacidad.

En este sentido, en el IAE se incluye una exención (art.82.1.f) para:

*Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógi-*

*co, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.*

Varias son las cuestiones a considerar:

- Es una exención total, permanente y rogada.

- En cuanto al sujeto, esta exención viene referida a asociaciones y fundaciones, sin hacer referencia a otro tipo de organización. Por lo tanto, tal y como expone Bordallo (2006), *siguiendo el tenor literal de la norma, no podrían verse incluidos en el supuesto aquellas entidades que hubieran adoptado una forma social diferente, ni tampoco aquellas otras con personalidad jurídica distinta que estuvieran constituidas por asociaciones y/o fundaciones. Así pues, y en cuanto al primer supuesto, lo anterior impediría aplicar el beneficio a determinadas entidades que tienen por objeto el desarrollo - sin ánimo de lucro - de las actividades previstas en la norma.*

En este sentido se pronuncia la DGT y la exención no resulta aplicable a una sociedad limitada, por lo que no se puede realizar una interpretación extensiva en materia de beneficios fiscales y, así, la Consulta vinculante (DGT de 09-07-2021, V2073/2021), de la Subdirección General de Tributos Locales se ha pronunciado recientemente. La sociedad que plantea la consulta es una entidad social sin ánimo de lucro que presta servicios rela-

cionados con su objeto social, que es la integración de personas con discapacidad intelectual a través del trabajo, y pregunta si tiene derecho a la exención, siendo la contestación que no es aplicable la exención:

*ya que el sujeto pasivo es una sociedad limitada, no pudiendo aplicarse dicha exención, que está prevista para las asociaciones y fundaciones, al no admitirse la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, - referido a la prohibición de la analogía - según reza la Consulta.*

- Los miembros que integren la asociación o fundación deben ser disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales. Según expone Bordallo (2006) *parece más conveniente no limitar el alcance del precepto y entenderlo referido a aquellas entidades que tengan por objeto la protección de tales colectivos.* También en este sentido se pronuncian Pagés y Galtés (1995), considerando que *este primer requisito será pues, cumplimentado por todas aquellas asociaciones y fundaciones que, estatutariamente, tengan por fin (o, cuanto menos, figure entre sus objetivos) realizar actuaciones en pro de cualquier tipo de minusvalía humana.*

- Una de las características de la entidad es la necesidad de realizar actividades sin ánimo de lucro para poder gozar de la exención. No obstante, se permite la posibilidad de vender los productos que pudieran realizar las personas con discapacidad siempre

que el destino de la venta este controlado y se dedique a la adquisición de materias primas con las cuales realizar los talleres o bien al sostenimiento del establecimiento.

- En relación a ello, la Consulta 0150-03, de 5 de febrero de 2003 de la Subdirección General de Tributos Locales plantea la exención o no de una asociación de minusválidos sin ánimo de lucro que pretende impartir un curso de ofimática en sus locales sociales. En la contestación se concluye que la realización de este curso de informática en la sede social de la asociación constituye una actividad exenta del IAE si estos cursos están dirigidos a minusválidos y tener un carácter pedagógico para la enseñanza de los mismos.

- Asimismo, se realiza una delimitación positiva del tipo de actividades que pueden realizar: *de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen*. Por lo tanto, estas son las actividades a las cuales se puede destinar la asociación o fundación y si se dedica a otro tipo de actividades, estaría sujeta.

Tal y como podemos comprobar, la exención establece límites muy claros para su aplicación. Esta exención es rogada por lo que se aplicará, cuando proceda, a instancia de parte, por lo que la entidad deberá darse de alta y solicitar el derecho a la exención en el IAE.

No obstante, la confección de la exención es bastante mejorable en diversos aspectos, tal y como expone Carbajo (2017):

*Sin embargo, la situación está lejos de ser*

*óptima, por un lado, la terminología de la exención está claramente obsoleta, se habla, por ejemplo, de disminuido físico, psíquico y sensorial, siendo la redacción legal, incluso, contraria a lo dispuesto en la Ley de Dependencia, (...) y, en segundo término, está exento el fenómeno asociativo en favor de la discapacidad, en cuanto puede realizar explotaciones económicas, pero no lo están ni los propios discapacitados cuando realizan el hecho imponible del tributo, el ejercicio de tal actividad o, en especial, los centros especializados de empleo y otros instrumentos de acceso del discapacitado al mundo empresarial y laboral, lo cual redundaría en perjuicio de tal acceso y de la inclusión del discapacitado en el mundo empresarial y laboral, reto esencial de un concepto moderno de discapacidad como es el recogido en la Convención de las Naciones Unidas sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad.*

Este tributo necesita de una profunda reforma desde hace años, puesto que incorpora problemas de base que es necesario solventar, tales como la exención a determinadas personas jurídicas o la complejidad en el cálculo del tributo, si bien en la actualidad, no parece que esté prevista su modificación.

### III.3. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA, IVTM

La utilización de vehículos por parte de discapacitados implica la necesidad, en numerosas ocasiones, de realizar adaptaciones que suponen un mayor coste, además de otras dificultades como pueden ser la posibi-

lidad o no de conducirlo. En cualquier caso, el sistema fiscal local contempla beneficios fiscales para los discapacitados y, más concretamente, en el IVTM, se establecen dos exenciones totales, rogadas y permanentes:

- a) la primera, para los vehículos destinados a personas con movilidad reducida, y
- b) la segunda, para los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo.

Así, el art. 93.e) del TRLRHL establece que estarán exentos:

*Los vehículos para personas de movilidad reducida a que se refiere el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.*

*Asimismo, están exentos los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo. Esta exención se aplicará en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte.*

Analizamos cada una de estas exenciones a continuación.

a) Exención para vehículos para personas con movilidad reducida. En este caso, se refiere a los vehículos contemplados en el RD 2822/1998, el cual, en su Anexo II, define los distintos tipos de vehículos y sus características, definiendo los vehículos para personas con movilidad reducida como aquellos que tengan las siguientes características:

- una tara que no sea superior a 350 kg.
- que, por construcción, no puede alcan-

zar en llano una velocidad superior a 45 km/h,

- proyectado y construido especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física.

- En cuanto al resto de sus características técnicas, se les equipará a los ciclomotores de tres ruedas.

Para la aplicación de esta exención, el interesado debe aportar el certificado de minusvalía emitido por el órgano competente y justificar el destino del vehículo ante el Ayuntamiento de la imposición, en los términos que éste establezca en la correspondiente ordenanza fiscal. En este sentido, según la Consulta 0009-13, de 23 de abril de 2013, de la Subdirección General de Tributos Locales, es la ordenanza fiscal la que debe exigir la aportación del certificado o resolución al respecto.

b) Exención para vehículos a nombre de minusválidos. Esta exención es aplicable en aquellos casos en los cuales el uso sea exclusivo para el minusválido que solicita la exención, por lo que no cabe que sea otra persona el titular y en este sentido, la Consulta de 16 de marzo de 2004, referida a un apersona que cuida y traslada en exclusiva en el vehículo de su propiedad a un hermano de su padre que padece una minusvalía reconocida del 92 por cien y consulta acerca del derecho o no a la exención del IVTM, aunque el vehículo no esté matriculado a nombre del minusválido. La contestación a dicha consulta establece la necesidad de:

- *Que se destine para su uso exclusivo, sea*

*conducido por la persona con discapacidad, sea destinado a su transporte.*

*- Que la persona con minusvalía no sea beneficiaria de la exención del pago del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica por otro u otros vehículos simultáneamente.*

Y, por lo tanto, y para el supuesto objeto de consulta, al no tener el titular del vehículo la condición legal de minusválido (al no estar el vehículo matriculado a nombre de un minusválido), no es aplicable la exención.

Por lo tanto, es necesaria la titularidad del vehículo a nombre del minusválido, si bien es posible la cotitularidad del vehículo. En efecto, esta cuestión no está contemplada en el TRLRHL y, en este sentido, si la persona con discapacidad es titular del vehículo y así consta en el permiso de circulación, puede compartir la titularidad. En este sentido, en la Consulta V2612-07, de 4 de diciembre se plantea si tiene derecho a la exención del impuesto una persona con minusvalía del 65 por cien que adquiere y matricula un vehículo para su uso exclusivo conjuntamente con su madre al no disponer de permiso de circulación. La Consulta concluye que “*el hecho de que la persona con minusvalía comparta la titularidad del vehículo con otra persona, tenga o no minusvalía ésta última, no obsta para el reconocimiento de la exención en la medida en que el vehículo esté matriculado a nombre de una persona con minusvalía para su uso exclusivo. Esta cotitularidad con una persona que no tenga minusvalía no impide el reconocimiento de la exención en tanto en cuanto el otro cotitular, que figure en el permiso de circulación, sí*

*la tenga y que el vehículo se destine al uso exclusivo de esta última (...). La persona con minusvalía tiene que ser titular del vehículo (ha de constar a su nombre en el permiso de circulación), bien sola o compartiendo la titularidad con otras personas que no tienen por qué tener minusvalía. Ahora bien, los sujetos pasivos son ambos cotitulares, sin que ello obstaculice la exención.*

En este sentido también se pronuncia nuevamente la DGT en Consulta V2130-07, de 8 de octubre, en la cual se plantea si procede la exención en la adquisición de un vehículo en régimen de gananciales en el que uno de los cónyuges es minusválido y, se argumenta nuevamente en esta Consulta, como en la anteriormente comentada, que la “*cotitularidad con un no minusválido no impide el reconocimiento de la exención en tanto en cuanto el otro cotitular, que figure en el permiso de circulación, sea minusválido y que el vehículo se destine para el uso exclusivo de éste*”.

Por lo tanto, queda suficientemente acreditado que es suficiente con el hecho de que uno de los titulares sea minusválido y el vehículo se destine a su uso exclusivo, tal y como se desprende de la doctrina mencionada.

Asimismo, el hecho de que el destino del vehículo sea para uso exclusivo de la persona con discapacidad, no implica que las demás plazas del vehículo no puedan ocuparse por otras personas sin discapacidad, si bien la persona con discapacidad debe estar en el vehículo, en tanto que la justificación o prueba que se precisa para la concesión de la

exención, así como su posterior comprobación “no es del uso exclusivo y excluyente por la persona con minusvalía, sino tan solo del uso exclusivo” (DGT V2610-07). En la misma Consulta se resuelve en cuanto a la justificación del destino cuando éste precise de algún tipo de adaptación que pudiera ser de carácter permanente para poder conducirlo, o bien para el acceso o para la seguridad o cualquier otro aspecto que pudiera estar relacionada con la minusvalía, en tanto que esta constancia facilitará la mencionada justificación. Ahora bien, cuando el vehículo no necesite adaptación, será suficiente con la declaración que haga el sujeto pasivo o su representante legal, manifestando en el Ayuntamiento que ese vehículo se destina al uso exclusivo de una persona con minusvalía.

Una cuestión a considerar es el hecho de que estas exenciones no resultan de aplicación a los sujetos pasivos que sean beneficiarios de ellas por más de un vehículo de manera simultánea.

Estas exenciones tienen carácter rogado, por lo tanto, para que puedan ser aplicables, los interesados deben instar a su concesión y tienen que indicar la matrícula del vehículo, así como las características y la causa del beneficio. Una vez que la Administración declare la exención, se expide un documento acreditativo de esta concesión.

Esta exención ha creado numerosos problemas a las entidades locales como consecuencia de la heterogeneidad en el momento de concretar los requisitos, tal y como expone Carbajo (2017) que considera que *sería*

*coherente y ayudaría a la simplicidad del sistema tributario que la regulación de las dos exenciones, que recaen sobre una idéntica materia imponible: el vehículo de tracción mecánica y benefician al mismo sujeto pasivo: el sujeto con discapacitado, tuvieran requisitos similares.*

Como norma general, para justificar la exención es necesario aportar el certificado de minusvalía, expedido por el órgano competente, así como justificar el destino del vehículo en el Ayuntamiento de la imposición, según lo que disponga la correspondiente Ordenanza fiscal y una vez declarada la exención, se expide un documento que acredite la concesión.

#### **III.4. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS, ICIO**

En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras se establecen algún beneficio fiscal relacionado con la discapacidad; más concretamente una bonificación, si bien es necesario tener en cuenta que, en este tributo, las bonificaciones aplicables son de carácter potestativo, por lo que es necesaria la existencia de una ordenanza fiscal que las regule.

Así, en el caso de realizar una construcción, instalación u obra para la cual sea necesaria una licencia de obras y se deba abonar el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, se contempla la posibilidad de que se lleve a cabo alguna actuación relacionada con personas con discapaci-

dad que, en numerosas ocasiones, se ven necesitadas de realizar obras de acondicionamiento de la vivienda para hacer frente a tal situación. En este sentido, se contempla la posibilidad de establecer por parte de los Ayuntamientos que tengan aprobado este impuesto, una bonificación potestativa de carácter parcial y objetiva relacionada con esta situación. Así, el art. 103 de la LRHL establece lo siguiente:

*Las ordenanzas fiscales podrán regular (...) una bonificación de hasta el 90 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.*

No obstante, tal y como expone Calvo (2007), la eliminación de barreras arquitectónicas es, desde hace tiempo, una obligación legal, recogida en diferentes normas, tales como la Ley 32/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos que ampara la accesibilidad de los edificios o, más recientemente, la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación, que indica la necesidad de que los edificios sean accesibles, además de las normas reguladas por las autonomías, por lo que en opinión de Calvo (2007), en las obras públicas, *en caso de establecerse este tipo de bonificación, debería limitarse a beneficiar a las obras, construcciones o instalaciones exclusivamente destinadas a la eliminación de barreras arquitectónicas en edificios o construcciones que carecieran de ellas; en suma, a la adaptación de edificios ya existentes.*

En el caso de adaptación de edificios privados, se puede bonificar la realización de

obras que impliquen una mayor accesibilidad al edificio, tales como las rampas o ascensores que faciliten la movilidad.

Cuando nos referimos a las adaptaciones interiores de las viviendas, las posibilidades en cuanto a la realización de modificaciones en la vivienda pueden ser amplias, si bien podría aplicarse, en opinión de Calvo (2007), no al conjunto de la obra sino solamente a la parte de la obra destinada a instalar elementos que favorezcan la accesibilidad, pudiéndose acudir, para la justificación de la bonificación, a la comprobación del empadronamiento del minusválido o la acreditación de la necesidad de realizar las obras por parte del órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma competente, en tanto que este requisito va a ser necesario para aplicar la posible deducción en el IRPF por lo que no supone una traba importante para la justificación. Así, la jurisprudencia se pronuncia también en el sentido de que es necesario desagregar los costes parciales y considerar aquellos que se refieren a la discapacidad para gozar del beneficio fiscal. En esta línea, es interesante hacer referencia a la STSJ de Madrid 1636/2012, de 22 de noviembre en la cual se contempla la posibilidad de que en aquellos casos en los cuales no se hayan desagregado los costes, es posible el prorrateo de los mismos o bien la determinación de una proporción que pudiera ser objeto de la bonificación.

Todo ello surge por la deficiencia técnica de la norma, que no aborda la cuestión con la concreción necesaria para poder eliminar interpretaciones erróneas. No obstante, es

necesario atender a lo regulado en el artículo 14 de la Ley 58/2003 General Tributaria, en el sentido de que los beneficios fiscales se deben considerar de manera restrictiva, consagrando el principio de aplicación restrictiva de los mismos, lo cual nos lleva a considerar la necesidad de incluir como bonificable solamente la parte de la construcción u obra relacionada directamente con la accesibilidad del discapacitado, tal y como ha manifestado la jurisprudencia.

### III.5. IMPUESTO SOBRE INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA, IIVTNU

Este impuesto, que ha sufrido numerosos avatares en los últimos años y, finalmente, ha sido reformado recientemente, incorpora un supuesto de no sujeción en el caso de personas con discapacidad y, así, el art. 104 del TRLRHL establece que no están sujetos al impuesto:

*los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles a título lucrativo en beneficio de las hijas, hijos, menores o personas con discapacidad sujetas a patria potestad, tutela o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, cuyo ejercicio se llevará a cabo por las mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer, en los términos en que se defina por la ley o por los instrumentos internacionales ratificados por España, cuando estas transmisiones lucrativas traigan causa del referido fallecimiento.*

Realmente la redacción de la Ley resulta, cuando menos, bastante farragosa. Este apartado tercero del artículo 104 del TRLRHL fue añadido por el artículo tercero de la Ley Orgánica 2/2022, de 21 de marzo, de mejora de la protección de las personas huérfanas víctimas de la violencia de género. Se establece para atender a aquellos casos en los cuales la transmisión de ciertos bienes y derechos que pudieran proceder de la herencia de madres fallecidas por violencia de género, - tales como la vivienda en la que residían los huérfanos adquirentes - y que determinarían la necesidad de satisfacer el IIVTNU (con una carga económica que podría afectar a la viabilidad de poder quedarse finalmente con el bien inmueble), puedan ser atendidas y así, tomar en consideración la especial situación en la que pudieran encontrarse los herederos, siendo esta la causa del establecimiento de este nuevo supuesto de no sujeción. No obstante, dado lo reciente de su regulación, habrá de pasar más tiempo para encontrar opiniones de doctrina y jurisprudencia que puedan resultar aclaratorias y de interés.

### IV. LAS PROPUESTAS DE MEJORA DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LA DISCAPACIDAD EN LOS IMPUESTOS LOCALES

El sistema fiscal local adolece de numerosos problemas que han sido puestos de manifiesto en numerosas ocasiones y que deberían ser contemplados y modificados. Es un sistema que supone una reminiscencia del pasa-

do, proveniente de los antiguos impuestos reales que conformaban el sistema fiscal español y, como tales, deberían ser adaptados a un sistema fiscal más moderno.

Este viejo debate todavía no ha sido resuelto y la necesaria modificación y adaptación de los tributos locales todavía no se ha producido, lo cual debería ser revisado.

Por otro lado, y en lo referido a las personas con discapacidad, sería posible realizar algunas modificaciones que pudieran, o bien mejorar la técnica tributaria en los beneficios existentes, o bien incluir nuevos incentivos. Todo ello se podría desarrollar incluyendo modificaciones en el TRLRHL o bien en el marco de una reforma integral de la tributación local.

Centrados, por tanto, en la discapacidad, haremos referencia a varios informes que se han ocupado de la fiscalidad de la discapacidad en los impuestos locales. En este sentido, se creó una Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de la Discapacidad que elaboró un Informe sobre discapacidad y fiscalidad (CERMI, 2013), - en adelante, ISDF -, el cual realizaba una serie de propuestas relativas a los tributos locales, partiendo, con carácter general de la *introducción de una definición precisa del concepto de persona con discapacidad y del concepto de persona en situación de dependencia ya que no hay una definición única en todo el ordenamiento tributario.*

Asimismo, se realizan otras propuestas más concretas en los diferentes impuestos.

En el IBI se propone:

a) la introducción de una bonificación obligatoria para las personas con discapacidad del 90 por cien de la cuota,

b) la exención de aquellos inmuebles que *tengan como destino específico, la habitación o vivienda de personas con discapacidad, y reúnan determinados requisitos que conlleven, desde un punto de vista objetivo, la habitación de las personas con discapacidad, y*

c) la reducción en la cuota del 15 por cien para las personas que tuvieran derecho a la deducción por obras de adecuación de la vivienda habitual, tal y como prevé la Ley del IRPF.

Todas estas propuestas pretenden mejorar la situación de los discapacitados.

El Informe para la reforma de la financiación local – en adelante, IRFL - realizado en 2017, también aboga por la necesidad de acometer una reforma integral de los beneficios fiscales del impuesto, incidiendo en la necesidad de agrupar las políticas de integración de las personas con discapacidad.

Sin embargo, las modificaciones en el IBI afectan de manera importante al presupuesto municipal, en tanto que es la principal figura tributaria en el sistema impositivo local, lo cual supone que los cambios que se realicen sean analizados en el sentido de considerar, además, la repercusión recaudatoria. Por ello, el IRFL propone *un avance en la participación de los Municipios en la configuración del impuesto con un mayor margen de decisión en la determinación de sus elementos principales.*, aunque esto podría implicar un desarrollo normativo muy desigual en los distintos territorios y diferencias muy importantes en el tributo según el municipio considerado.

En lo relativo al IVTM, el Informe para la Reforma del Sistema Fiscal Español reali-

zado en 2014 (más conocido como *Informe Lagares*) propugnaba la refundición del IVTM con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, creando el impuesto ambiental sobre los usos del transporte, pero manteniendo la exención para vehículos de uso exclusivo de personas con discapacidad como un elemento necesario en la configuración del tributo.

En cuanto al ISDF, propone una reforma del texto legal del IVTM, de modo que los requisitos para la aplicación de la exención actualmente vigente no queden a merced de interpretaciones administrativas, estableciendo las obligaciones tributarias formales, así como los medios de prueba que el obligado tributario debería aportar como prueba para poder disfrutar del beneficio fiscal establecido.

Por otro lado, el IRFL propone una adaptación normativa en este impuesto que sea más coherente con la normativa social, *reconociendo la situación de incapacidad permanente total o absoluta, así como la gran invalidez como “discapacitado”, a efectos de su consideración como supuestos de exención en el Impuesto.*

En lo que se refiere al Impuesto sobre Actividades Económicas, ha sido muy criticado desde su implantación, destacando principalmente (IRFL) *su anacrónica estructura, el distanciamiento de la carga fiscal respecto a la efectiva capacidad económica del contribuyente, su exigencia sin habitualidad ni ánimo de lucro, su falta de neutralidad y elasticidad, y, en resumen, su alejamiento de un impuesto moderno basado en criterios de efi-*

*ciencia y capacidad de pago.*

La exención establecida en 2002 supuso que dejaran satisfacer el impuesto las personas físicas y las personas jurídicas a partir de determinado nivel de ingresos, lo cual implicó una reducción de alrededor del 90 por cien de los sujetos pasivos. Ello supuso que en la actualidad su adaptación a los principios tributarios de generalidad, capacidad económica, equidad y progresividad sea deficiente (IRFL).

Todas estas cuestiones también han incidido en la configuración y establecimiento de los beneficios fiscales y, por tanto, en los relacionados con la discapacidad. En este sentido, el ISDF propone *introducir una exención para aquellas empresas que tengan en su plantilla un 50 por 100 al menos de trabajadores con discapacidad y estuvieran participadas directa o indirectamente en su mayoría (más del 50 por 100) por Entidades sin Ánimo de Lucro.*

En el ICIO, el ISFD se propone que la bonificación potestativa existente se traslade y se regule como una bonificación obligatoria para favorecer la accesibilidad de las personas con discapacidad con independencia del criterio local y así, que no sea necesario que el Ayuntamiento decida su aprobación o no, al transformarse en un elemento tributario obligatorio. Asimismo, se propone la mejora en la redacción de la bonificación para perfeccionar su aplicación y dotarla de mayor seguridad jurídica.

En lo referido al IIVTNU, han sido numerosas las cuestiones que se han debati-

do debido a los problemas de inconstitucionalidad de determinados preceptos de la Ley, y ello ha supuesto una etapa de incertidumbres y problemas importantes para los municipios, que han tenido que ir resolviendo sin una norma clara, lo que se ha reflejado en todos los aspectos de impuesto. Centrados en plantear soluciones a la determinación de la base imponible, otros aspectos de interés como pueden ser el tratamiento de la discapacidad en el impuesto se han dejado de lado en los últimos tiempos, aunque ha sido la Ley Orgánica 2/2022, de 21 de marzo, de mejora de la protección de las personas huérfanas víctimas de la violencia de género la que ha contemplado en los últimos tiempos un supuesto de no sujeción en este tributo.

Para mejorar la situación actual, en el ISFD, se propone la *introducción de una bonificación del 100 por 100 en la cuota del impuesto en el caso de enajenaciones de vivienda habitual por personas mayores de 65 años, o en situación de dependencia según lo previsto en la Ley 39/2002, o personas con discapacidad con un grado igual o superior al 65 por 100, siendo esta bonificación del 50 por 100 en el caso de personas con discapacidad con un grado igual o superior al 33 por 100 y una extensión de la bonificación en el caso de que sea necesario un cambio de vivienda por la situación de discapacidad de uno de los miembros de la unidad familiar*. El informe aboga, por tanto, por una bonificación que se graduaría según la situación, siendo del 100 por cien o del 50 por cien según los requisitos, así como una extensión de la misma en el caso de cambio de vivienda.

Tal y como podemos apreciar, todavía existe un amplio camino que se podría recorrer en la mejora de la tributación local en lo referido al tratamiento fiscal de la discapacidad, lo cual podría ser revisado en el futuro en el marco de un programa integral de análisis de la protección de la discapacidad en el sistema tributario español.

## VI. CONCLUSIONES

Las personas con discapacidad se encuentran en una situación generalmente de mayor vulnerabilidad y ello ha hecho que numerosos organismos nacionales e internacionales tomen medidas que supongan un apoyo a este colectivo.

El hecho de tener una discapacidad supone menores oportunidades que el resto de personas, puesto que deben dedicar un mayor tiempo a sus necesidades diarias, como consecuencia de su discapacidad, y ello puede redundar en menores posibilidades de mejora en su cualificación profesional. Además, tienen una menor posibilidad de generación de ingresos, como consecuencia de sus dificultades de acceso al mercado laboral, lo cual está ampliamente contrastado, con limitaciones de las prestaciones en cuantía y extensión y, por lo tanto, con una menor capacidad de ahorro, lo cual incide directamente en la capacidad de pago. A ello se une una mayor necesidad de gasto en atención por profesionales, en obras para adaptación de la vivienda o en adaptaciones del vehículo, por citar algunos ejemplos.

Todas estas cuestiones deben ser tenidas

en cuenta en un sistema público de protección de las personas con discapacidad, el cual debe contar con instrumentos de política fiscal que favorezcan a los discapacitados y uno de estos instrumentos es la utilización del sistema fiscal para el establecimiento de beneficios fiscales que puedan mejorar la situación de este colectivo.

El Sistema Fiscal Español se ocupa de la discapacidad en los tres impuestos más importantes del Sistema Fiscal Español – Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido e impuesto sobre Sociedades -, principalmente en el IRPF, además de otros impuestos. En el ámbito autonómico, las figuras impositivas, en especial el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, también se han preocupado del establecimiento de beneficios fiscales que pudieran compensar las dificultades por las cuales atraviesan las personas con discapacidad, en tanto que tienen que hacer frente a unos mayores costes que el resto de ciudadanos, tanto en términos monetarios como de tiempo y ocupación.

En el ámbito local, prácticamente todos los impuestos locales incorporan beneficios fiscales para las personas con discapacidad, bien a través de supuestos de no sujeción (IIVTNU), exenciones (IAE e IVTM) o bonificaciones (ICIO), en un abanico que intenta hacer frente a las necesidades de estas personas. Estos incentivos colaboran a la mejora de la situación de los discapacitados, si bien en algunas ocasiones, adolecen de defectos técnicos que podrían ser mejorados y redundarían en una mayor seguridad jurí-

dica. La mejor definición de las exenciones del IAE y, especialmente del IVTM o del supuesto de no sujeción del IIVTNU ayudarían, sin duda, a una aplicación más acorde con los objetivos que se plantean y supondría la reducción de conflictos en la aplicación de estas normas.

Además, todavía se podría avanzar más en las propuestas de incorporación y mejora de algunos impuestos locales y del tratamiento fiscal de las personas con discapacidad, lo cual ha quedado de manifiesto a lo largo de este trabajo y en último caso, queda en manos del legislador decidir o no la mejora de la fiscalidad de la discapacidad en los impuestos locales, lo cual se podría desarrollar en un marco global más amplio mediante un análisis global de la fiscalidad de la discapacidad para mejorar y fomentar las oportunidades, tanto en lo referido a la mejora de la técnica tributaria como en lo relativo al establecimiento de incentivos que redunden en una mejora de la situación actual de las personas con discapacidad.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

BORDALLO, L. (2006): Exenciones tributarias e impuestos locales. Tesis Doctoral, disponible en: <http://hdl.handle.net/10803/7290>

CALVO, T. (2007): El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Madrid. La Ley.

CARBAJO, D. (2017): Los beneficios fiscales relacionados con la discapacidad en los

tributos locales, sucesiones y donaciones. En: CABRA, M. A. La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Madrid. CERMI. 73-100.

CERMI (2013): Informe sobre discapacidad y fiscalidad

CHICO, P. (2014): Los incentivos fiscales en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para favorecer la integración del discapacitado. En: Portillo, M. J. y Millán, A. Discapacidad y Hacienda Pública. Bilbao. Aranzadi Thomson Reuters, 109-121.

CHICO, P., ALONSO, M.A. y GALÁN, J. (2008): Algunos argumentos que justifican la modificación en el TRLRHL al objeto de incluir expresamente la exención del IVTM a personas con incapacidad permanente total o absoluta y de gran invalidez. *Revista Tributos Locales*, 84, 2008, 87-106.

COLAO, P. (2014): Discapacidad e impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. En: Portillo, M. J. y Millán, A. Discapacidad y Hacienda Pública. Bilbao. Aranzadi Thomson Reuters, 83-107.

MINISTERIO DE HACIENDA (ed) (2014): Informe para la reforma del sistema fiscal español

MINISTERIO DE HACIENDA (ed) (2017): Informe para la reforma de la financiación local

PAGES Y GALTES, J. (1999): Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas. Madrid. Marcial Pons.

PUIG, J. Y SEGURA, M. (2021): El agravio comparativo económico de las personas con discapacidad en la ciudad de Barcelona. *Revista Española de Discapacidad*, 9, 15-38.

TRIBUTOS LOCALES es una publicación de Renta Grupo Editorial S.A. dirigida al personal de las distintas Administraciones Públicas, así como profesores en materia tributaria y profesionales en ejercicio, configurándose como una publicación científica de periodicidad bimestral.

Es una revista electrónica indexada en RESH (cumple con 9 criterios de calidad editorial exigidos por el CNEAI, y 11 de los exigidos por la ANECA). Su impacto en el periodo 2004-2008 fue de 0.232.

Catálogo LATINDEX cumple 30/33, v1.0 (2002-2017), indexada en IndDICEs-CSIC, Latindex, MIAR. Journal Scholar Metrics; H5-Index: 3, H5-Median: 3, H Citations: 9. Posición 669/885, Q4. Indizada en DIALNET, evaluada en CARHUS Plus+ 2018, Antigüedad = 21 años, pervivencia  $\log_{10}(21) = +1.3$ , ICDS = 3.8. Cat. D CIRC, Cat. C CARHUS 2014. Según WorlCat la revista está disponible en la Biblioteca Nacional de España, Universidad de Valencia, Universidad de Deusto, Universidad de Granada, Universidad Autónoma de Barcelona, entre otras.

