

EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD Y LOS FINES EXTRAFISCALES DE LOS TRIBUTOS COMO JUSTIFICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES A LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

Julia María Díaz Calvarro
Doctora por la Universidad de Extremadura

RESUMEN: El objeto de este trabajo es la valoración del principio de capacidad económica y los fines extrafiscales de los tributos como fundamento para el establecimiento de los beneficios fiscales de las personas con discapacidad con el doble objetivo de compensar la situación de desigualdad de este colectivo y su integración y plena participación en la sociedad. Para ello se analizará la función del sistema tributario como instrumento para el desarrollo de políticas sectoriales, los principios tributarios del artículo 31 de la Constitución Española, muy especialmente el principio de capacidad económica y los tributos con finalidad extrafiscal.

PALABRAS CLAVE: Tributos, capacidad económica, fines extrafiscales, discapacidad, integración.

***ABSTRACT:** The goal of this work is to assess the principle of economic capacity and the extra-fiscal purposes of taxes as a basis for the foundation of the establishment of tax benefits for people with disabilities with the dual objective of compensating this group for their unequal situation, and their integration and full participation in society. To do this, the following will be analysed: the tax system as an instrument for the development of sectoral policies, the taxation principles of article 31 of the Spanish Constitution, mainly the principle of economic capacity and taxes with extra-fiscal purposes.*

***KEYWORDS:** Tax, economic capacity, extra-fiscal purposes, disability, integration.*

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. BREVE ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.- 3. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO FUNDAMENTO DE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS A FAVOR DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD.- 4. LOS TRIBUTOS CON FINALIDAD EXTRAFISCAL Y LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD.- 5. VALORACIÓN FINAL.- BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

La Constitución, a través del artículo 49, exige un mandato a los poderes públicos para la integración del colectivo de las personas con discapacidad “para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos”, reforzado por el artículo 9.2 Constitución en cuanto, en palabras del Tribunal Constitucional¹, “contiene un mandato a los poderes públicos para que promuevan las condiciones para que la libertad e igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivos, y para que remueva los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud, puede actuar como un principio matizador de la igualdad formal consagrada en el artículo 14 de la Constitución”, es decir, para conseguir esa igualdad se admite “un trato formalmente desigual” a favor de determinados colectivos, entre ellos las personas con discapacidad² y para ello es oportuno definir o establecer los límites y discernir qué es la discapacidad.

Se puede definir la discapacidad como “una diferencia específica de las personas a las que afecta que genera una situación de desigualdad social objetiva de partida que conlleva una necesidad de establecer medidas de apoyo y de acción positiva para alcanzar la igualdad de oportunidades real”³, adhiriéndose al modelo social acuñado por la Naciones Unidas en la *Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad de 2006* y que actualmente es la perspectiva adoptada en el ordenamiento jurídico español, concretamente en el *Real Decreto - Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social*⁴. Según este modelo, la sociedad establece un patrón “normal” al que no se ajustan todos los ciudadanos, creando una serie de barreras que impiden a determinados colectivos el desarrollo, en un plano de igualdad, de determinados derechos y su participación plena y efectiva, impidiendo su inclusión. En consecuencia, es necesario cambiar la sociedad o en palabras de GARCÍA GARNICA⁵, “no será la normalización de la persona con discapacidad, sino la normalización de la sociedad, para hacer frente a las necesidades de todas las personas”. Existen dos maneras de acometer esta normalización de la sociedad, principalmente, a través del diseño universal de una sociedad inclusiva y sin barreras y, secundariamente,

¹ Sentencia Tribunal Constitucional 98/1985, de 29 de julio.

² GIMÉNEZ GLÜCK, D., “Estado social y acciones positivas: especial consideración de las personas mayores y de las personas con Discapacidad”, SANTANA VEGA, D.M. y DÍAZ PALACEA, M. D., *Marco jurídico y social de las personas mayores y de las personas mayores y de las personas con discapacidad*, Editorial Reus, Madrid, 2008, p. 39.

³ DE ASÍS ROIG, R. F., BARIFFI, F. J. y BENGOCHEA GIL, M. A., “Derecho a la igualdad y a la diferencia: análisis de los principios de no discriminación, diversidad y acción positiva”, DE LORENZO GARCÍA, R. y PÉREZ BUENO, L. C., *Tratado sobre discapacidad*, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2007, p. 116.

⁴ “Las personas con discapacidad conforman un grupo vulnerable y numeroso al que el modo en que se estructura y funciona la sociedad ha mantenido habitualmente en conocidas condiciones de exclusión”. Preámbulo *Real Decreto - Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social*.

⁵ GARCÍA GARNICA, P., *Estudios sobre dependencia y discapacidad*, Aranzadi – Thomson Reuters, Navarra, 2011, p. 34.

mediante el diseño de medidas de apoyo con el objeto de facilitar la inclusión⁶. Las segundas existirán mientras no se consiga el deseable y difícil diseño universal.

En la tarea de eliminar los obstáculos o barreras y favorecer la consecución de los objetivos marcados por nuestra Constitución, uno de los instrumentos más potentes es el derecho tributario y el diseño de beneficios fiscales como medio de compensar una situación de más gastos o de menos ingresos y la integración (no inclusión) del colectivo de personas con discapacidad. El fundamento de las medidas tributarias en beneficio de las personas con discapacidad se encuentra en la Constitución, artículo 31, principio de capacidad y artículo 49 en lo que se refieren a la integración de las personas con discapacidad y en el artículo 2.1 *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*⁷ respecto de los objetivos extrafiscales de las figuras tributarias. Es fundamental que se tengan en cuenta los parámetros de este colectivo a la hora de interpretar la norma fiscal⁸.

Las medidas pueden venir desde tanto desde el lado de los ingresos como de los gastos públicos. Desde el lado de los ingresos públicos, se establecen determinados beneficios fiscales con el objetivo último de la integración de las personas con discapacidad y la mejora de la conciliación de la vida familiar y laboral, ya que no solo la persona con discapacidad sufre una situación complicada sino que la misma se extiende al núcleo familiar, cuestión pendiente que debe ser reconocida. Por el lado del gasto público, se canaliza a través del régimen de ayudas directas y subvenciones a las personas con discapacidad y a las familias. El análisis de este artículo se va a limitar a la justificación de las medidas tributarias desde el lado de los ingresos públicos.

El objeto de este artículo es el análisis del principio de capacidad, cuyo reconocimiento constitucional se encuentra en el artículo 31 *Constitución Española*, como uno de los puntales del sistema tributario, su interpretación frente a un colectivo en riesgo de exclusión como son las personas con discapacidad, su valoración como fundamento del diseño de medidas fiscales para personas con discapacidad y, en el mismo sentido, la extrafiscalidad de las figuras tributarias.

2. BREVE ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Los principios constitucionales tributarios realizan una doble e importante misión: primero, como elemento de interpretación y segundo, como elemento de integración de lagunas jurídicas en el ámbito financiero y tributario. Constituyen un

⁶ DE FUENTES GARCÍA-ROMERO DE TEJADA, C., “Sobre el concepto jurídico de persona con discapacidad y la noción de apoyos necesarios”, *Revista Española de Discapacidad Volumen 4 nº2*, Centro Español de Documentación sobre Discapacidad, Madrid, 2016, p. 85.

⁷ Artículo 2.1 *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*: Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

⁸ ALONSO-OLEA GARCÍA, B, LUCAS DURÁN, M. y MARTÍN DÉGAMO, I., *La protección de las personas con discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, Thomson Aranzadi, Madrid, 2006, p.85.

“auténtico mandato jurídico”⁹ a los poderes públicos y deben ser respetados por la legislación financiera y tributaria. En consecuencia, no deben ser consideradas como simples declaraciones programáticas o manifestaciones de buena voluntad por parte del constitucionalista, tal y como indica LASARTE ÁLVAREZ¹⁰.

El principio de capacidad económica es el más importante o el núcleo rector de todos los que conforman el artículo 31 *Constitución Española*, sin embargo, todos están relacionados y cada uno cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a los valores superiores del artículo 1 *Constitución Española*¹¹, por lo que al estudiar la capacidad económica no se puede dejar de citar y desarrollar, los principios de igualdad, generalidad y progresividad.

El tenor literal del principio de capacidad económica se recoge en el ya mencionado artículo 31.1 *Constitución Española*: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Es un derecho – deber, ubicado en la Sección 2º del Capítulo II del Título I de la Constitución: “Derechos y deberes de los ciudadanos”, derecho porque solo se puede exigir conforme a la riqueza del sujeto y deber porque implica una obligación del sujeto a la Administración Pública. El artículo 31 no se reduce a este principio sino que también se habla del principio de reserva de ley, de los principios materiales asignados a los gastos públicos: asignación equitativa, economía y eficiencia y los principios materiales que junto con el objeto de nuestro estudio, están asignados a los ingresos públicos: igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad.

Como ya se ha mencionado, es el principal principio tributario y su consideración como fundamento de la tributación se puede explicar, como afirma CALVO ORTEGA¹² por la admisión de la progresividad en los impuestos personales, principalmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Además, está íntimamente relacionado con el resto de principios del artículo 31 *Constitución Española*: generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

La pregunta es qué se entiende por capacidad económica. Algunos autores como CORRAL GUERRERO¹³ establecen tres significados, eso sí, íntimamente relacionados:

- como aptitud para contribuir, explicada como la “suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de una Administración Pública”¹⁴

⁹ Sentencia Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre.

¹⁰ LASARTE ÁLVAREZ, C., *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, p. 10.

¹¹ Sentencia Tribunal Constitucional 104/2000, de 13 de abril.

¹² CALVO ORTEGA, R., “Hacia un nuevo derecho tributario”, *Revista Foro nº0*, Universidad Complutense, Madrid, 2014, p. 62.

¹³ CORRAL GUERRERO, L., “La capacidad económica de contribuir”, *Cuadernos de estudios empresariales*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2014, pp. 29 y ss.

Anuario de la Facultad de Derecho de la UEx, Nº 34 (2018). ISSN 0213-988X

- como aquella cualidad de la persona contribuyente atribuida por la riqueza, ya que el impuesto debe gravar la riqueza, aquella que se derive de rendimientos reales y no ficticios o nominales¹⁵. En este sentido, es interesante mencionar la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 29 de mayo que declara inconstitucionales algunos preceptos del *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*, que regulan el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, porque otorgan a los supuestos de no incremento o decremento de los terrenos un tratamiento de renta ficticia, claramente en contra del criterio establecido por el principio de capacidad económica del artículo 31.1 *Constitución Española*¹⁶.
- como cualidad de la persona contribuyente atribuida por la renta. En este sentido, TIPKE¹⁷ afirma que “el principio de capacidad económica ofrece la medida para determinar qué porción de la renta debe retraerse de modo permanente en concepto de impuesto”.

El principio de capacidad económica es el orientador del deber de contribuir, el principio rector de la tributación, es decir, “todos tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en términos de igualdad y la medida de la igualdad es la capacidad económica”¹⁸. Define la aptitud, la posibilidad real, la suficiencia del sujeto para hacer frente a una obligación dineraria frente a la Administración Pública e individualiza el deber general de contribuir, campo del principio de generalidad¹⁹. Cada prestación económica se fundamenta en una manifestación de capacidad económica, no considerándose tributos aquéllos que no sean consecuencia de una circunstancia económica o patrimonial.

Se establecen dos límites al legislador con respecto al principio de capacidad económica precisamente para no desvirtuar su significado: el mínimo vital o zona de inmunidad fiscal y la prohibición de confiscatoriedad

El primero de ellos implica que el tributo ha de respetar “el mínimo de existencia constituido por las circunstancias personales y familiares del obligado a contribuir”²⁰. Este límite se fundamenta en la dignidad de la persona humana y en la

¹⁴ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario*, Civitas, Madrid, 2000, p. 83.

¹⁵ HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Ed. Fundación Oriol-Urquijo y Marcial Pons, 1998, p.118.

¹⁶ VAQUERA GARCÍA, A., “El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación de facto?. Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías”, *Revista Jurídica de la Universidad de León* n.º., León, 2017, p. 129.

¹⁷ TIPKE, K., *Moral tributaria del Estado y de los contribuyente*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, pp. 32-35.

¹⁸ MASBERNAT MUÑOZ, P., “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España”, *Revista Ius et Praxis* n.º 1, Universidad de Talca, Chile, 2010, p. 305.

¹⁹ MERINO JARA, I. (Director), *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Tecnos, 2015, p.188.

²⁰ CORRAL GUERRERO, L., “La capacidad económica de contribuir”, ob.cit., p. 36.

protección de la familia. Si la capacidad económica es la aptitud para contribuir, solo es posible una vez se han cubierto las necesidades mínimas tanto personales y familiares²¹. El ejemplo más paradigmático de este límite es el mínimo personal y familiar del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La prohibición de confiscatoriedad “obliga a no agotar la riqueza imponible- sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir”²². Según el Tribunal Constitucional²³, “la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible – sustrato, base o exigencia de toda imposición – so pretexto del deber de contribuir, de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que el límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga <<alcance confiscatorio>>”.

Un aspecto que trae una cierta controversia doctrinal es si el principio de capacidad económica se predica del sistema tributario en su conjunto o solo de los impuestos, ya que se niega por parte de algunos autores respecto a las tasas y a las contribuciones especiales²⁴ frente a otros que consideran que la capacidad económica es de todo el sistema tributario, razonando que incluso los tributos con fines extrafiscales esconden una pretensión recaudatoria²⁵. La respuesta del Tribunal Constitucional sobre esta cuestión incide que el principio de capacidad económica solo es predicable del sistema tributario en su conjunto²⁶, a pesar de que el presupuesto de hecho de cualquier tributo se basa en una manifestación de riqueza.

Está relacionado con el resto de principios tributarios, especialmente con el principio de igualdad y el principio de progresividad. Con respecto al primero porque a igualdad o identidad de situaciones, debe existir el mismo trato y, en consecuencia “implica que debe tratarse de manera igual las situaciones iguales y discriminarse entre las diferentes”²⁷. A este respecto el Tribunal Constitucional, desde muy temprano manifestó que “a diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude, expresamente, al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva.

²¹ MASBERNAT MUÑOZ, P., “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España”, ob.cit., p. 313.

²² Sentencia Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre.

²³ Sentencia Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre. En el mismo sentido, Sentencia Tribunal Constitucional 14/1998, de 22 de enero y Sentencia Tribunal Constitucional 233/1999, de 10 de diciembre.

²⁴ APARICIO PÉREZ, A., “La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos”, *Información Fiscal* n° 79, Lex Nova, Madrid, 2007, p. 44.

²⁵ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. y GARCÍA- OVÉIS SARANDESES, I., “Una visión sobre la financiación autonómica”, *Nueva Fiscalidad* n°4, Dykinson, Madrid, 2016, p. 30.

²⁶ Sentencia Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre, Sentencia Tribunal Constitucional 137/2003, de 3 de julio, Sentencia Tribunal Constitucional 108/2004, de 30 junio y Sentencia Tribunal Constitucional 189/2005, de 7 de julio.

²⁷ MASBERNAT MUÑOZ, P., “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España”, ob.cit., p. 319.

Capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”²⁸.

El principio de progresividad, formula la idea de que a distintos niveles de riqueza, corresponde una tributación distinta y en este sentido el Tribunal Constitucional dice que “el tributo por imperativo del artículo 31.1 *Constitución Española*, solo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida-en función- de la capacidad económica²⁹. VAQUERA GARCÍA³⁰ da un paso más y afirma que si no se tiene en consideración la capacidad económica individual a la hora de diseñar un tributo, éste no cumplirá los mandatos derivados de la Constitución y podría ser constitutivo de inconstitucionalidad y, lo que es aún más grave, implicaría, en la práctica, una injusticia. Precisamente el principio de justicia es el que, de alguna forma los engloba a todos, porque tal y como afirma CALVO ORTEGA³¹ “generalidad más capacidad económica más progresividad garantizan una cierta justicia entendida como interdicción de desigualdades intersubjetivas e igualdad de carga tributaria de dentro de cada tributo. Ahora bien, este tipo de justicia que examinamos desborda el círculo de cada figura concreta y mira al sistema entendido como un conjunto de tributos. Más aún, su juego propio es en relación con el sistema mismo”.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre resume qué es el principio de capacidad económica en la siguiente idea: “(...) existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley, pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad”, dejando la puerta abierta a las medidas a favor de las personas con discapacidad desde el ámbito tributario.

En los últimos años, y es una tendencia acrecentado por la crisis económica, parte de la doctrina denuncia el adelgazamiento que se está produciendo en el principio de capacidad económica. Otros autores cifran esta degradación en la globalización económica y en la importancia que tiene la fiscalidad en la localización de las actividades económicas³², imponiendo determinados criterios mercantilistas a los principios constitucionales tributarios. El artículo 31 *Constitución Española* habla de un sistema tributario justo y éste no puede subsistir cuando se establecen reformas impositivas contrarias a los principios constitucionales y, en especial, al principio de

²⁸ Sentencia Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio.

²⁹ Sentencia Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre.

³⁰ VAQUERA GARCÍA, A., “El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación de facto?. Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías”, *ob.cit.*, p. 103.

³¹ CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997, p. 76.

³² CHECA GONZÁLEZ, C., “La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica”, *Anuario de la Facultad de Derecho vol. XXVIII*, Universidad de Extremadura, Cáceres, 2010, p. 19.

capacidad económica³³, siempre y cuando se considere el sistema tributario español como un todo, porque para autores como NIETO MONTERO³⁴, existe un problema crónico de asistematicidad del sistema tributario español. La crisis del principio de capacidad económica se deriva de medidas establecidas por el legislador con el objeto de aumentar los ingresos públicos sin considerar su repercusión sobre dicho principio. Por citar un ejemplo, en la fiscalidad indirecta que no manifiesta el principio de capacidad económica de manera directa, del aumento de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido se deriva una consecuencia perversa, la limitación o la dificultad de acceso de determinados colectivos a muchos bienes de consumo. Otro de los aspectos más criticados es la eliminación de beneficios fiscales, por ejemplo, la deducción por inversión en vivienda habitual o la deducción por obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de la discapacidad que respondían a motivos de capacidad económica, estas decisiones legislativas afectan al principio mencionado porque son instrumentos que “consiguen la adecuación plena o más correcta de los tributos a las exigencias de las capacidad económica”³⁵, es más, “el tributo solo será justo si una vez establecido sobre hechos que generalmente son indicativos de riqueza (...), deja al margen de la tributación aquellos supuestos en los que no exista dicha capacidad económica, y especialmente respetando un nivel de exoneración del tributo que permita desarrollar una vida digna”³⁶, explicando nítidamente el funcionamiento del sistema tributario en función de la capacidad económica de la población, tal como puede ser la menor capacidad económica de las personas con discapacidad como se desarrollará en el siguiente epígrafe. En conclusión autores como NIETO MONTERO y CHECA GONZÁLEZ opinan que se está legislando a espaldas del principio de justicia tributaria y del principio de capacidad económica, impidiendo su actuación como límites al poder tributario, por tanto las opciones son abolir el artículo 31 *Constitución Española* en cuanto está vacío de contenido o “exigir sin cortapisas y sin ambigüedades el pleno cumplimiento de este precepto por encima de la atención a cualquier interés económico que milite en contra”³⁷, porque para el profesor CHECA GONZÁLEZ existe una excesiva prudencia a declarar la inconstitucionalidad de las normas y es un aspecto deseable “en el control del legislador tributario y en la protección de los derechos fundamentales”³⁸.

Expuesta de forma muy somera que es, las características y límites del principio de capacidad económica, y sobreponiéndose al actual vaciamiento del principio de

³³ NIETO MONTERO, J.J., “El artículo 31 de la Constitución Española: ¿Otra víctima de la crisis económica?”, *Dereito*, Universidad de Santiago de Compostela, La Coruña, 2013, p. 377.

³⁴ NIETO MONTERO, J.J., “El artículo 31 de la Constitución Española: ¿Otra víctima de la crisis económica?”, *ob. cit.*, p. 378

³⁵ NIETO MONTERO, J.J., “El artículo 31 de la Constitución Española: ¿Otra víctima de la crisis económica?”, *ob.cit.*, p. 386.

³⁶ NIETO MONTERO, J.J., “El artículo 31 de la Constitución Española: ¿Otra víctima de la crisis económica?”, *ob.cit.*, p. 386.

³⁷ CHECA GONZÁLEZ, C., “La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica”, *ob. cit.*, p. 29.

³⁸ CHECA GONZÁLEZ, C., “La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica”, *ob. cit.*, p.32.

capacidad económica por parte de la doctrina, se puede afirmar, citando a MASBERNAT MUÑOZ³⁹, “que sin riquezas, no hay tributos”, por tanto las obligaciones de carácter impositivo deben graduarse atendiendo a la capacidad individual de pago y como expresión de que el individuo es capaz de obtener un determinado rendimiento. Esta última aseveración es importante en orden a la explicación del principio de capacidad de aquellos contribuyentes que sufren algún tipo de discapacidad, como a continuación se analizará.

3. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO FUNDAMENTO DE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS A FAVOR DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

El fundamento de las medidas tributarias para la protección de las personas con discapacidad reside, fundamentalmente en el varias veces mencionado artículo 49 *Constitución Española* como norma básica de protección de las personas con discapacidad en relación con el principio de capacidad económica del artículo 31 *Constitución Española*, ya explicado en el epígrafe anterior y con el principio de igualdad del artículo 14 de la norma constitucional y más concretamente en el ámbito tributario en conexión con el artículo 9.2. *Constitución Española*, que permite regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la consecución de la igualdad material “para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas”⁴⁰. En este sentido, y como resumen del anterior epígrafe se reproducen las palabras de NIETO MONTERO⁴¹ “se contribuye porque se manifiesta riqueza, pero para que tal contribución sea justa, la capacidad ha de actuar como límite, precisamente ayudada de la igualdad y su manifestación tributaria, la progresividad, dentro de los límites de la no confiscatoriedad”.

El anterior razonamiento y el planteamiento del Tribunal Constitucional parecen un buen punto de partida para abordar el principio de capacidad como fundamento de determinadas medidas que tienen como beneficiarios a las personas con discapacidad. El Tribunal Constitucional, con respecto a los principios de capacidad económica e igualdad en el ámbito fiscal exige “identidad de trato cuando concurren elementos objetivos similares, iguales o idénticos en las situaciones tributarias”⁴², admitiendo tratamientos diferenciados con el fin de corregir situaciones de desigualdad, como es el caso de la discapacidad. La Sentencia 76/1999, de 26 de abril hace dos apreciaciones respecto al principio de igualdad: en primer lugar, no prohíbe al legislador las

³⁹ MASBERNAT MUÑOZ, P., “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España”, *ob. cit.*, p. 325.

⁴⁰ CHECA GONZÁLEZ, C., “La función de las normas tributarias en el Estado social. Especial consideración de los tributos con finalidad extrafiscal”, *Anuario de la Facultad de Derecho n° 32*, Universidad de Extremadura, Cáceres, 2016, p. 8.

⁴¹ NIETO MONTERO, J.J., “El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública n° 238*, EDERSA, Madrid, 1995, p. 961.

⁴² CRUZ AMORÓS, M. A., “La fiscalidad como herramienta de inclusión de las personas con discapacidad”, MARTÍNEZ - PUJALTE, A.L., *Nuevos horizontes en el Derecho de la discapacidad: hacia un derecho inclusivo*, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2018, p. 283.

desigualdades de trato sino aquellas que resulten artificiosas o injustificadas o no fundadas en criterios objetivos y razonables y, en segundo lugar, la diferenciación tiene que perseguir un fin constitucionalmente lícito, a lo que se añade que las consecuencias jurídicas deben ser adecuadas y proporcionadas.

Esta doctrina admite, por tanto, el establecimiento de medidas de acción positiva para compensar situaciones desiguales de partida y es uno de los instrumentos utilizados por el legislador en el ámbito impositivo. Y la razón que justifica su aplicación en beneficio del colectivo de personas con discapacidad se puede explicar cuando se analiza el principio de capacidad económica.

Si el principio de capacidad económica tiene como base el deber de contribuir, el legislador debe atender al menor o mayor nivel de capacidad de los contribuyentes y, en consecuencia, también de las personas con discapacidad, siendo esta relación directamente proporcional, de tal forma que el sujeto contribuya según su capacidad. Hay que matizar que la situación de las personas con discapacidad no afecta al hecho imponible en sí, sino a la estructura de la concreta prestación económica⁴³, especialmente en aquellos tributos que tienen en consideración las circunstancias personales del individuo, siendo su ejemplo más paradigmático es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las personas con discapacidad tienen una merma en el principio de capacidad derivado de su especial situación. Es una cuestión que en los últimos años está teniendo repercusión en la Unión Europea, donde hay que destacar, como punto de inflexión, la *Recomendación R(92) sobre la elaboración de una política coherente en materia de personas discapacitadas* aludiendo, precisamente en atención a su especial posición: “Deben aprobarse medidas fiscales que contemplen los gastos en que incurran las personas con discapacidad en su vida cotidiana, especialmente para la adquisición de medios técnicos y vehículos no cubiertos por el sistema de seguridad social”⁴⁴. En este sentido, la menor capacidad económica se explica por dos circunstancias fácilmente entendibles: primero, por la menor aptitud de generar ingresos que implica tener cualquier tipo de discapacidad y, segundo, el incremento de gasto o sobrecoste que supone dicha circunstancia. En el primer caso, el ejemplo más palpable es la alta tasa de paro de las personas que sufren algún tipo de discapacidad, superior a la media y en el segundo caso se pueden citar gastos médicos, de adaptación de la vivienda, material ortopédico etc.

El reconocimiento de esta especial situación tiene un campo de actuación directamente asumible en el caso de la imposición directa, donde las personas con discapacidad son obligados tributarios pero no está del todo integrado en los impuestos

⁴³ GONZÁLEZ- CUÉLLAR SERRANO, N., MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y ZORNOZA PÉREZ, J., *Las situaciones de discapacidad en el ordenamiento tributario*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2002, p. 22.

⁴⁴ Apartado 9, punto 2.2.

indirectos o del consumo, considerándose por parte de la doctrina⁴⁵ que debería ser así cuando el bien o servicio gravado por la figura impositiva tenga el elemento de no voluntariedad o se derive indispensable por la situación concreta de la persona que sufre cualquier tipo de discapacidad.

Ahora bien, esta cuestión está sujeta a matices que es necesario explicar, el primer matiz es que la situación de este colectivo no implica, con respecto al principio de capacidad económica, la exigencia de un tratamiento o un régimen fiscal diferenciado, sino que existen situaciones que pueden ser relevantes en determinadas figuras tributarias a la hora de “configurar la prestación tributaria exigible”⁴⁶. En este sentido, el ejemplo más palpable es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, más sensible a las circunstancias personales y familiares y así ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 182/1997, de 27 de octubre, “es sobre todo a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario, según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31 Constitución Española, dada su estructura y hecho imponible”. Por ejemplo, uno de los aspectos que tiene en consideración este impuesto es el límite del principio de capacidad económica que implica exonerar del gravamen el mínimo vital necesario para cubrir las necesidades mínimas. Y en este sentido, además del mínimo personal y familiar se ha introducido en el artículo 60 *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no residentes y sobre el Patrimonio*, el mínimo por discapacidad.

El segundo matiz, relacionado con lo anterior, aclara que el establecimiento de determinados beneficios fiscales es una decisión discrecional del legislador y a la sazón GONZÁLEZ CUELLAR, MARÍN-BARNUEVO Y ZONORZA⁴⁷ puntualizan que, “en consecuencia, no se encuentra constitucionalmente obligado a establecer tratamientos tributarios particularmente beneficiosos para las situaciones de discapacidad, salvo que ello constituya una exigencia derivada de los principios de justicia tributaria y, singularmente, del principio de capacidad económica” y, pueden, en función de su competencia y atribuciones, revisarlos y eliminarlos. En los últimos años, el legislador si ha considerado necesario el establecimiento de estas medidas para contribuir “a

⁴⁵ ALONSO-OLEA GARCÍA, B, LUCAS DURÁN, M. y MARTÍN DÉGAMO, I., *La protección de las personas con discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, ob. cit., p. 32.

⁴⁶ DELGADO GARCÍA, A.M., “Fiscalidad de la vejez, discapacidad y dependencia”, *Vejez, discapacidad y dependencia: aspectos fiscales y de protección social*, Bosch Fiscalidad, Barcelona, 2010, p. 118.

⁴⁷ GONZÁLEZ- CUÉLLAR SERRANO, N., MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y ZORNOZA PÉREZ, J., *Las situaciones de discapacidad en el ordenamiento tributario*, ob. cit., p. 37

discriminar positivamente a las personas aquejadas de algún tipo de discapacidad”⁴⁸ pero, en otros casos y consecuencia de la grave crisis económica que aún hoy sufre la sociedad se ha eliminado, por ejemplo, la deducción por obras de adecuación de la vivienda habitual en razón de la discapacidad del artículo 68 *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Y en este mismo sentido, el Tribunal Constitucional puntualiza que si bien el legislador puede decidir sobre el mayor o menor grado de protección tributaria, debe garantizar una especial protección en aquellas circunstancias que requieran una actuación singularizada, y así lo ha establecido en la Sentencia Tribunal Constitucional 45/1989, de 2 de marzo con respecto a la protección de la familia⁴⁹.

El tercer matiz es que el establecimiento de beneficios fiscales no debe olvidar el fin para el que se diseñan ya que en caso contrario existiría una vulneración del principio de igualdad en relación con el resto de los contribuyentes.

El principio de capacidad económica no implica una determinada configuración de un tributo frente a otro, pero si es un parámetro idóneo para valorar las decisiones legislativas con respecto a la capacidad contributiva de los sujetos y, en este sentido, la situación de discapacidad puede ser un elemento que module la concreta capacidad económica de los sujetos, sobre todo en determinados tributos.

Una vez expuestas las anteriores matizaciones, en nuestro sistema tributario, admitida y reconocida la reducción en la capacidad económica de las personas con discapacidad y sus familias, y la posibilidad de establecer una serie de beneficios fiscales a favor de este colectivo, estas medidas les pueden afectar de forma directa o indirecta. Se considera que la afección es directa cuando la medida que se establece es un reflejo de la menor capacidad de la persona con discapacidad o su entorno más próximo o busca como fin inmediato su integración social. Mientras que se habla de afectación indirecta cuando incentivan en el resto de la población acciones que revierten en beneficio de las personas con discapacidad como puede ser la contratación de trabajadores con algún grado de discapacidad.

Los beneficios fiscales para el colectivo de personas con discapacidad presentan una serie de aspectos positivos que ya se han apuntado y que a continuación se resumen: en primer lugar, compensan una situación de menor capacidad económica ya sea a través de ayudas financieras o de la reducción o exención en determinadas figuras impositivas, en segundo lugar, incentivan una serie de conductas que los benefician, en tercer lugar, coadyuvan al desarrollo de determinadas políticas sectoriales a favor de las personas con discapacidad y en cuarto lugar y como corolario, persiguen la integración (y con el tiempo, la inclusión) y la participación plena de las personas con discapacidad en la sociedad.

⁴⁸ ÁLVAREZ BARBEITO, P., “La discapacidad en el sistema tributario español”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de A Coruña*, La Coruña, 2000, p. 27.

⁴⁹ GONZÁLEZ- CUÉLLAR SERRANO, N., MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y ZORNOZA PÉREZ, J., *Las situaciones de discapacidad en el ordenamiento tributario*, ob.cit., p. 25.

Estos beneficios fiscales tienen unos efectos positivos innegables pero también proyectan sombras que deben eliminarse o al menos, minimizarse: en primer lugar, la inclusión de beneficios fiscales se hace de forma fraccionada y en opinión de algunos autores, sin guardar una coherencia de sistema, con lo que se pierde parte de su eficacia en cuanto al fin perseguido, en segundo lugar, la falta de coordinación de las distintas Administraciones Públicas y en tercer lugar, las diferencias existentes en el tratamiento fiscal de las personas con discapacidad en las distintas Comunidades Autónomas que pone en jaque el principio de igualdad.

Desarrollando este último punto, no hay que olvidar que las Comunidades Autónomas poseen capacidad normativa propia en materia de tributación⁵⁰ a través de los tributos cedidos y de los tributos propios autonómicos, a veces con una clara finalidad extrafiscal, estableciendo diferencias muy reseñables en el tratamiento del colectivo de personas con discapacidad según el territorio donde se encuentre su residencia. ARROYO COLOMO⁵¹ consideran que cuando las medidas involucren a las personas con discapacidad, debería ser el Estado el único competente para evitar las desigualdades y los desplazamientos de los ciudadanos a Autonomías más benévolas legislativamente hablando. Sin embargo, esta apreciación no es compartida en su totalidad por la doctrina porque autores como UTANDE SAN JUAN⁵² opinan que la actividad normativa de las Comunidades Autónomas es altamente positiva porque “(...) es innegable que el capítulo de beneficios fiscales para la discapacidad se ha ensanchado gracias a la actividad normativa de las Comunidades Autónomas y que el “efecto imitación” que en ocasiones se ha producido entre ellas ha contribuido a mejorar el tratamiento fiscal de estas personas”. Este autor, admite la introducción de las diferencias territoriales, considerándolas como un mal menor.

La evolución de estos beneficios fiscales va a seguir aumentando, según espera parte de la doctrina⁵³, por la tendencia y por el desarrollo de la sociedad, por lo que sería deseable un replanteamiento de su utilización con el objeto de mejorar y/o eliminar aquellos aspectos negativos ya comentados y crear un verdadero sistema al servicio de las personas con discapacidad, considerándose la fiscalidad como una de sus partes más importantes. Sin olvidar a las familias y entidades del Tercer Sector que, aunque en algunos casos, son beneficiarias de las distintas medidas, tienen que tomar un mayor protagonismo acorde con la labor que desarrollan.

⁵⁰ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

⁵¹ ARROYO COLOMO, M., “Incidencia de la fiscalidad en las personas discapacitadas: problemática actual”, *Revista de Estudios Jurídicos nº15/2015*, Universidad de Jaén, Jaén, 2015, p. 23.

⁵² UTANDE SAN JUAN, J.M., “Fiscalidad autonómica en relación con las personas con discapacidad y sus familias”, CABRA DE LUNA, M.A., *La dimensión social de la fiscalidad: Discapacidad, Tercer Sector y Mecenazgo*, CERMI, Madrid, 2017, pp. 169 y ss.

⁵³ ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M. y MARTÍN DÉGAMO, I., *La protección de las personas con discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, ob.cit., p.33.

4. LOS TRIBUTOS CON FINALIDAD EXTRAFISCALIDAD Y LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

El fin de los tributos es la obtención de ingresos con los que hacer frente a los gastos públicos. Sin embargo, además de ese carácter recaudatorio, sirven a políticas públicas sectoriales para la consecución de otros fines: social, laboral o medioambiental, por citar algunos ejemplos⁵⁴.

La función extrafiscal de los tributos no está recogida en la Constitución pero si ha tenido una importante construcción a través de las Sentencias del Tribunal Constitucional y un reconocimiento legislativo posterior en el artículo 2.1 *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*⁵⁵, ya mencionada anteriormente. Es interesante apuntar la doctrina establecida en este sentido por el Alto Tribunal. En 1987, en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, aún reconociendo que la Constitución no alude a los fines extrafiscales de los tributos, lo admite expresamente porque se derivan de los principios rectores de la política social y económica, especialmente los artículos 40 y 130.1, “dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”. Esta misma resolución reiteró que “(...) los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional. A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislados pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”. Estos argumentos fueron reiterados en la Sentencia 186/1993, de 7 de junio entre otras⁵⁶

Más recientemente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero advierte que, “(...) como hemos tenido ocasión de señalar desde muy antiguo, el tributo no puede ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)”.

⁵⁴ CALATRAVA ESCOBAR, M. J., “El derecho tributario como elemento de protección a las personas con necesidades especiales”, MARTOS GARCÍA, J. J. y PÉREZ LARA, J. M., *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, p. 96.

⁵⁵ Artículo 2.1 *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*: Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución Española.

⁵⁶ Sentencia Tribunal Constitucional 197/1992, de 19 de noviembre, Sentencia Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio, Sentencia Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de noviembre y Sentencia Tribunal Constitucional 179/2006, de 13 de junio.

Ahora bien, este tipo de tributos presenta un interrogante que se puede enunciar de la siguiente manera: si existe la posibilidad de que un tributo extrafiscal puede excluir el fin recaudatorio o es intrínsecamente necesario para que sea tributo que la función recaudatoria aparezca aunque sea de manera secundaria. Para GONZÁLEZ GARCÍA⁵⁷ un tributo que no tiene un fin recaudatorio y, por tanto, no tiene como fundamento la capacidad contributiva de los obligados a sufragarlo, no es un tributo porque no se puede denominar así una figura jurídica cuyo fin primordial no sea la cobertura del gasto público. Es decir, no se puede excluir la presencia del principio de capacidad económica en los tributos extrafiscales, al menos “en la imposibilidad legal de exigir un pago tributario allí donde no haya capacidad económica para hacerle frente”⁵⁸. Son dos aspectos conectados porque si se acepta que no es un tributo aquella figura que solo responde a un fin extrafiscal, tampoco es admisible “un impuesto exclusivamente orientado solo a una finalidad recaudatoria y ajeno por completo a cualquier efecto no fiscal”⁵⁹. Se puede concluir el análisis de la extrafiscalidad con cuatro ideas: primero, el tributo es un instrumento jurídico para la cobertura del gasto público y si no es así, no es tributo, segundo, debe apoyarse en el principio de capacidad económica para que sea justo, tercero, los tributos pueden cumplir otros fines constitucionalmente protegidos siempre y cuando no se desvirtúe la esencia del tributo y cuarto, cuando un tributo extrafiscal no se fundamente en el principio de capacidad económica, debe ampararse en otros principios constitucionales como el de solidaridad o igualdad⁶⁰.

En función de lo expuesto anteriormente, el legislador puede, facultativamente establecer un fin extrafiscal en los tributos o diseñar tributos con un fin claramente extrafiscal. Y entre esos fines puede estar, sin ninguna duda, los establecidos en el artículo 49 *Constitución Española* referidos al desarrollo de políticas de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de las personas con discapacidad.

Ahora bien, una vez admitido, hay que matizar su ámbito de actuación ya que su utilización no tiene un carácter ilimitado y el legislador está condicionado por, primero, el resto de principios tributarios entre los que destaca el principio de justicia tributaria y, segundo, por los propios fines perseguidos que deben tener alcance constitucional⁶¹. La utilización de fines extrafiscales en los tributos con el objeto de conseguir la integración de las personas con discapacidad cumple los anteriores requisitos porque trata de forma desigual situaciones desiguales en relación a los principios de igualdad y justicia tributaria y su fin tiene un fundamento constitucional, la integración del colectivo analizado, principalmente en el artículo 49 *Constitución Española*.

⁵⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Los tributos extrafiscales en el Derecho Español”, BANACLOCHE PALAO, C., BANACLOCHE PÉREZ-ROLDAN, J. y BANCLOCHE PALAO, B., *Justicia y Derecho tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*, Editorial Wolters Kluwer, 2008, p.6 01.

⁵⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Los tributos extrafiscales en el Derecho Español”, *ob.cit.*, p. 602.

⁵⁹ CHECA GONZÁLEZ, C., “La función de las normas tributarias en el Estado social. Especial consideración de los tributos con finalidad extrafiscal”, *ob. cit.*, p.20.

⁶⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Los tributos extrafiscales en el Derecho Español”, *ob. cit.*, p. 605.

⁶¹ CALATRAVA ESCOBAR, M.J., “El derecho tributario como elemento de protección a las personas con necesidades especiales”, *ob. cit.*, p. 98.

La introducción de la extrafiscalidad en los tributos puede ser de varias formas, dependiendo de qué se quiere conseguir: en primer lugar, si se quieren desincentivar determinadas conductas, un instrumento puede ser la creación de tributos que coadyuve a erradicarlo, en segundo lugar, mediante la introducción de medidas que tengan en consideración las circunstancias especiales de determinados colectivos, que sería el caso que nos ocupa. Para CALATRAVA ESCOBAR⁶², esta aplicación de la extrafiscalidad es más respetuosa con los principios de justicia tributaria y con el de capacidad económica y entronca con lo que se ha explicado en anteriores epígrafes. No hay que olvidar que se parte de una realidad, de una desigualdad de partida que implica a todos los actores públicos y privados a conseguir la igualdad efectiva. El Estado y los poderes públicos deben adoptar “todo tipo de medidas dirigidas a reducir al máximo las diferencias entre unos y otros ciudadanos”⁶³. En este caso la técnica utilizada es a través de la introducción de exenciones, deducciones o reducciones en la cuota. En el sistema tributario español se ha optado por introducir fines extrafiscales que tienen como protagonistas a las personas con discapacidad en los principales figuras impositivas, eludiendo la creación de un tributo extrafiscal que, al menos en la actualidad, tiene un campo de actuación limitado a la protección del medio ambiente,

No siempre el diseño de las figuras tributarias respeta el principio de capacidad económica en general ni en su concreción respecto al colectivo de personas con discapacidad. Por citar un ejemplo, en la normativa sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 17.2.a.7º establece el gravamen de “las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la *Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia*”. Como bien explica VAQUERA GARCÍA⁶⁴, el hecho de acudir a dichas ayudas, da un indicio de la poca o nula capacidad de riqueza del contribuyente, por lo que, en su opinión, deberían declararse exentas, al menos en una gran parte. Los aspectos más dudosos se dividen en los gravámenes de determinadas situaciones y en la modulación de la cuota a pagar.

Es un instrumento interesante para el desarrollo de políticas de inclusión e integración porque siguiendo las consideraciones del profesor CHECA GONZÁLEZ⁶⁵, en el Estado social y democrático de derecho la función de los tributos no es únicamente la de financiar y sostener los gastos públicos, sino también de acuerdo con la Constitución, “distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad para la cual el sistema tributario es un instrumento más de transformación social”.

⁶² CALATRAVA ESCOBAR, M.J., “El derecho tributario como elemento de protección a las personas con necesidades especiales”, *ob. cit.*, p. 99.

⁶³ CALATRAVA ESCOBAR, M.J., “El derecho tributario como elemento de protección a las personas con necesidades especiales”, *ob. cit.*, p. 95.

⁶⁴ VAQUERA GARCÍA, A., “El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación de facto?. Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías”, *ob. cit.*, p. 114.

⁶⁵ CHECA GONZÁLEZ, C., “La función de las normas tributarias en el Estado social. Especial consideración de los tributos con finalidad extrafiscal”, *ob. cit.*, p. 19.

5. VALORACIÓN FINAL

En los últimos años se ha acrecentado la preocupación por el colectivo de personas con discapacidad en el ámbito financiero y tributario porque no hay duda de que “la política fiscal es una poderosa herramienta para incentivar comportamientos económicos, para impulsar los valores de solidaridad y la protección familiar y un instrumento de integración de las personas discapacitadas”⁶⁶.

La condición de persona con discapacidad debe ser tenida en consideración en el sistema tributario español especialmente en la imposición directa o en los tributos que gravan el consumo, cuando el bien adquirido no tiene el matiz de voluntariedad. Es una cuestión pendiente que tiene su principal reflejo en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El fundamento de la introducción de estos beneficios fiscales se encuentra en el principio de capacidad económica y más concretamente en la merma que sufre la persona con discapacidad y su familia debido al sobrecoste que implica dicha circunstancia y a las menores posibilidades de obtener ingresos; por tanto y para compensar dicha situación se pueden introducir medidas que fomentan la desigualdad con el objetivo último de conseguir la igualdad real. El fin perseguido, la mejora de las condiciones de vida y la integración de las personas con discapacidad, es constitucionalmente lícito, siempre que de dicho fin se deriven consecuencias adecuadas y proporcionadas. En el mismo sentido se puede hablar de los tributos extrafiscales o la introducción de fines extrafiscales en las figuras tributarias más importantes, coadyuvando al desarrollo de las políticas sociales a favor de las personas con discapacidad.

Sin embargo, todavía existen asignaturas pendientes. Los retos que se presentan en relación a las medidas desde el punto de vista financiero y tributario para conseguir de forma efectiva el mandato constitucional del artículo 49 Constitución Española son:

- Ampliar las medidas en favor de la persona con discapacidad a beneficios que tengan como receptores a la familia. En este sentido, es incuestionable el margen de mejora en aquellas situaciones en que los contribuyentes con ascendientes o descendientes con discapacidad a su cargo no pueden convivir con ellos pero sí los sustentan económicamente⁶⁷.
- Necesidad de un enfoque integral desde el punto de vista fiscal para conseguir la igualdad real del colectivo de personas con discapacidad y su participación plena en la sociedad. Las medidas se consideran insuficientes, y no es algo que se pueda negar, pero es más importante analizar qué factores se están omitiendo, abordar un planteamiento global para la inclusión de las personas con discapacidad e integrarlas en un sistema único y homogéneo. En este sentido,

⁶⁶ ARROYO COLOMO, M., “Incidencia de la fiscalidad en las personas discapacitadas: problemática actual”, *ob. cit.*, p. 3.

⁶⁷ CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL, *Informe 4/03. La situación de las personas con discapacidad en España*, Departamento de comunicaciones CES, 2003, p.218.

Anuario de la Facultad de Derecho de la UEx, Nº 34 (2018). ISSN 0213-988X

hay que aclarar que las medidas fiscales van a llegar solo a una pequeña parte de este colectivo mientras que su tasa de ocupación sea inferior a la del resto de la población en edad de trabajar⁶⁸.

- El abuso de la finalidad extrafiscal y la inclusión de beneficios fiscales de forma inconexa y más preocupada de la repercusión política que de la finalidad para la que se diseñan, distorsiona hondamente el sistema tributario, adelgazando el principio de capacidad económica como principio rector del mismo. No es de extrañar que algunos autores consideren que el principio de capacidad económica es una bonita declaración de intenciones que no tiene reflejo en la realidad legislativa actual, que se preocupa, casi en exclusiva, por asegurar unos mínimos recaudatorios.
- Con el objeto de mejorar las políticas dirigidas a las personas con discapacidad, en general, y en el ámbito tributario, en particular, se ofrecen distintas recetas⁶⁹; en algunos casos se propone la reforma por el lado del gasto, detrayendo un 30% de la recaudación de los premios de la lotería, mientras que en otros casos se persigue la reforma del régimen fiscal vigente con la participación de los distintos agentes sociales involucrados: personas con discapacidad, familiares, asociaciones, sindicatos y empresas privadas.

Aunque es una problemática que cada vez tiene más calado social, todavía son muchos los interrogantes, siendo necesario, desde el punto de vista del legislador, parar y repensar cuáles son los objetivos que se persiguen y cuál es la mejor forma de lograrlo porque el ámbito financiero y tributario es un instrumento valioso que puede quedar “cojo” sin un apoyo desde otros ámbitos del Derecho y la participación de las Administraciones Públicas.

Sin embargo, hoy, dentro del ámbito tributario, uno de los aspectos que no deben olvidarse ni degradarse es el respeto a los principio tributarios como mandatos al legislador, en especial el respeto a los principios de capacidad económica y de justicia tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO-OLEA GARCÍA, B, LUCAS DURÁN, M. y MARTÍN DÉGAMO, I., *La protección de las personas con discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, Thomson Aranzadi, Madrid, 2006.

ÁLVAREZ BARBEITO, P., “La discapacidad en el sistema tributario español”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de A Coruña*, La Coruña, 2000.

⁶⁸ El 35,2% de las personas con discapacidad oficialmente reconocida eran activos, 1,3 puntos más que en 2015. Esta tasa de actividad era 42,8 puntos inferior a la de la población sin discapacidad. En https://www.ine.es/prensa/epd_2016.pdf (Última consulta: 23 de octubre de 2018).

⁶⁹ ARROYO COLOMO, M., “Incidencia de la fiscalidad en las personas discapacitadas: problemática actual”, ob.cit., p.21.

Anuario de la Facultad de Derecho de la UEx, Nº 34 (2018). ISSN 0213-988X

APARICIO PÉREZ, A., “La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos”, *Información Fiscal* n° 79, Lex Nova, Madrid, 2007.

ARROYO COLOMO, M., “Incidencia de la fiscalidad en las personas discapacitadas: problemática actual”, *Revista de Estudios Jurídicos* n° 15/2015, Universidad de Jaén, Jaén, 2015.

CALATRAVA ESCOBAR, M.J., “El derecho tributario como elemento de protección a las personas con necesidades especiales”, *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014.

CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario*, Civitas, Madrid, 2000.

CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 1997.

CALVO ORTEGA, R., “Hacia un nuevo derecho tributario”, *Revista Foro* n° 0, Universidad Complutense, Madrid, 2014.

CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL, *Informe 4/03. La situación de las personas con discapacidad en España*, Departamento de comunicaciones CES, 2003.

CORRAL GUERRERO, L., “La capacidad económica de contribuir”, *Cuadernos de estudios empresariales*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2014.

CRUZ AMORÓS, M. A., “La fiscalidad como herramienta de inclusión de las personas con discapacidad”, *Nuevos horizontes en el Derecho de la discapacidad: hacia un derecho inclusivo*, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2018.

CHECA GONZÁLEZ, C., “La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica”, *Anuario de la Facultad de Derecho* vol. XXVIII, Universidad de Extremadura, Cáceres, 2010.

CHECA GONZÁLEZ, C., “La función de las normas tributarias en el Estado social. Especial consideración de los tributos con finalidad extrafiscal”, *Anuario de la Facultad de Derecho* n° 32, Universidad de Extremadura, Cáceres, 2016.

DE ASÍS ROIG, R. F., BARIFFI, F. J. y BENGOCHEA GIL, M. A., “Derecho a la igualdad y a la diferencia: análisis de los principios de no discriminación, diversidad y acción positiva”, *Tratado sobre discapacidad*, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2007.

DE FUENTES GARCÍA-ROMERO DE TEJADA, C., “Sobre el concepto jurídico de persona con discapacidad y la noción de apoyos necesarios”, *Revista Española de Discapacidad Volumen 4 n° 2*, Centro Español de Documentación sobre Discapacidad, Madrid, 2016.

DELGADO GARCÍA, A. M., “Fiscalidad de la vejez, discapacidad y dependencia”, *Vejez, discapacidad y dependencia: aspectos fiscales y de protección social*, Bosch Fiscalidad, Barcelona, 2010.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. y GARCÍA- OVÉIS SARANDESES, I., “Una visión sobre la financiación autonómica”, *Nueva Fiscalidad n° 4*, Dykinson, Madrid.

GARCÍA GARNICA, P., *Estudios sobre dependencia y discapacidad*, Aranzadi – Thomson Reuters, Navarra, 2011.

GIMÉNEZ, D., “Estado social y acciones positivas: especial consideración de las personas mayores y de las personas con Discapacidad”, *Marco jurídico y social de las personas mayores y de las personas con discapacidad*, Editorial Reus, Madrid, 2008.

GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Los tributos extrafiscales en el Derecho Español”, *Justicia y Derecho tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*, Editorial Wolters Kluwer, 2008.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N., MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y ZORNOZA PÉREZ, J., *Las situaciones de discapacidad en el ordenamiento tributario*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2002.

HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Ed. Fundación Oriol-Urquijo y Marcial Pons, 1998.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA https://www.ine.es/prensa/epd_2016.pdf (Última consulta: 23 de octubre de 2018).

LASARTE ÁLVAREZ, C., *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993.

MASBERNAT MUÑOZ, P., “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España”, *Revista Ius et Praxis n°1*, Universidad de Talca, Chile, 2010.

MERINO JARA, I. (Director), *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Tecnos, 2015.

NIETO MONTERO, J. J., “El artículo 31 de la Constitución Española: ¿Otra víctima de la crisis económica?”, *Dereito*, Universidad de Santiago de Compostela, La Coruña.

NIETO MONTERO, J. J., “El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública n° 238*, EDERSA, Madrid, 1995.

TIPKE, K., *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.

UTANDE SAN JUAN, J.M., “Fiscalidad autonómica en relación con las personas con discapacidad y sus familias”, *La dimensión social de la fiscalidad: Discapacidad, Tercer Sector y Mecenazgo*, CERMI, Madrid, 2017.

VAQUERA GARCÍA, A., “El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación de facto?. Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías”, *Revista Jurídica de la Universidad de León* nº 4, León, 2017.