



VIVIENDA Y MEDIO AMBIENTE: BONIFICACIONES EN LA CUOTA DE LOS IMPUESTOS LOCALES (*)

Esteban Quintana Ferrer

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona

Recibido: Enero, 2023

Aceptado: Febrero, 2023

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.4.5>

RESUMEN

En el presente trabajo se examinan las posibilidades que la Ley de Haciendas Locales ofrece a los municipios para que puedan establecer y regular en sus ordenanzas fiscales bonificaciones medioambientales aplicables a la vivienda en la cuota de los impuestos locales, con el fin de incentivar la promoción, urbanización, construcción, transmisión, rehabilitación y uso de viviendas sostenibles. Este análisis se realiza tomando en consideración las bonificaciones para incentivar la instalación en las viviendas de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar y de puntos de recarga para vehículos eléctricos, así como otras bonificaciones susceptibles de recoger en sus presupuestos de hecho más genéricos elementos medioambientales en la vivienda.

Palabras clave: impuestos locales, vivienda, medio ambiente, beneficios fiscales, bonificaciones fiscales.

(*) Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación “Aproximación multidimensional a la vivienda: un enfoque desde el derecho tributario y del gasto público” (PID2021-127541NB-I00), dirigido por la Dra. María Luisa Esteve Pardo, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Girona.

HOUSING AND ENVIRONMENT: LOCAL TAXES DEDUCTIONS

Esteban Quintana Ferrer

ABSTRACT

This paper examines the possibilities that the Local Treasury Law offers municipalities so that they can establish and regulate in their tax ordinances environmental bonuses applicable to housing in the amount of local taxes, in order to encourage promotion, urbanization, construction, transmission, rehabilitation and use of sustainable housing. This analysis is carried out taking into account the bonuses to encourage the installation in homes of systems for the thermal or electrical use of solar energy and charging points for electric vehicles, as well as other bonuses that can be included in their budgets in fact more generic environmental elements in the house.

Keywords: local taxes, living place, environment, fiscal benefits, tax credits.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. BONIFICACIONES LOCALES MEDIOAMBIENTALES APLICABLES A LA VIVIENDA. 2.1. Instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. 2.2. Instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos. 3. INTRODUCCIÓN EN OTRAS BONIFICACIONES LOCALES DE ELEMENTOS MEDIOAMBIENTALES EN LA VIVIENDA. 3.1. Actividades económicas relacionadas con la vivienda que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo. 3.2. Actividades económicas de promoción, urbanización, construcción, rehabilitación y arrendamiento de viviendas. 3.3. Viviendas específicas: destinadas a alquiler, de protección oficial, con un valor catastral incrementado, ocupadas por familias numerosas, en asentamientos de población singularizados y declaradas monumento o jardín histórico. 3.4. Transmisión de viviendas y constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre ellas. 3.5. ¿Bonificaciones en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica relacionadas con viviendas sostenibles? 4. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Una vivienda, en su condición de «edificio o parte de un edificio de carácter privativo y con destino a residencia y habitación de las personas, que reúne las condiciones mínimas de habitabilidad exigidas legalmente, pudiendo disponer de acceso a espacios y servicios comunes del edificio en el que se ubica» (1), se considera sostenible cuando minimiza su impacto ecológico y mejora las condiciones de salud de las personas que la habitan. El objetivo de sostenibilidad ambiental aplicado al sector de la vivienda, como manifestación del derecho y el deber de los ciudadanos a disfrutar y a conservar un medio ambiente adecuado y del mandato dirigido a los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales con el fin de defender y restaurar el medio ambiente (art. 45 de la Constitución Española, en adelante CE), se halla recogido en la Carta de Ginebra de Naciones Unidas sobre vivienda sostenible y constituye una manifestación específica de los objetivos genéricos de desarrollo sostenible contenidos en la Agenda 2030 aprobada por este organismo internacional (2) y del marco para lograr la neutralidad climática de la Unión Europea (3).

(1) Art. 3 de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda.

(2) Carta de Ginebra sobre vivienda sostenible, aprobada por la Comisión Económica para Europa de las Naciones Unidas, el 16 de abril de 2015, y Agenda 2030 de desarrollo sostenible, aprobada por la Asamblea General de Naciones Unidas, el 25 de septiembre de 2015.

(3) Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 2021 (Diario Oficial de la Unión Europea L 243/1), conocida como “ley europea del clima”, que ha plasmado en norma vinculante los objetivos del Pacto Verde Europeo (COM (2019) 640 final). En el considerando 7 de esta norma se indica que todos los sectores de la economía, incluidos, entre otros, los de la calefacción y la refrigeración y los edificios, deben contribuir a lograr la neutralidad

La sostenibilidad ambiental aplicada al sector de la vivienda se alcanza actuando en tres momentos temporales sucesivos: optimizando, en primer lugar, la ubicación donde se va a construir la edificación, lo cual implica ponderar en la planificación urbanística el impacto medioambiental de la futura obra y valorar las condiciones de acceso, comunicación o transporte relacionadas con el inmueble; eligiendo adecuadamente, en un segundo momento, ya en el proceso de construcción de la vivienda, las modalidades de realización de las obras y los materiales utilizados en su fabricación, materiales que deben ser en la medida de lo posible poco contaminantes, reutilizables, resistentes, para prolongar su uso, y saludres, para garantizar la salud de los residentes por emanaciones o tacto, el aislamiento acústico o las condiciones mínimas de habitabilidad; e incentivando, finalmente, en la fase más prolongada de uso del inmueble, el reciclaje y sustitución de los recursos, con el fin de atenuar o eliminar los efectos nocivos en la salud de las personas residentes, la producción de residuos y el consumo energético contaminante. En el ámbito específico de la energía, la sostenibilidad en el uso de la vivienda demanda, entre otras actuaciones, la instalación, en el momento de construcción de la edificación o como obra posterior de rehabilitación, de sistemas de autogeneración independiente y eficiente de fuentes renovables y la implementación de técnicas de aislamiento térmico que permitan la conservación interna de la energía generada (4).

Entre las medidas económicas a disposición de los entes públicos para fomentar la promoción, urbanización, construcción, transmisión, rehabilitación y uso de viviendas sostenibles se distinguen dos grupos: las gravosas o penalizadoras, destinadas a las edificaciones que incumplan determinados estándares de sostenibilidad, en forma de sanciones, nuevos tributos o de un incremento de gravamen en las figuras vigentes (principio “quien contamina, paga”); y las favorables económicamente, en forma de subvenciones públicas o de beneficios fiscales, indicadas para incentivar el mercado de viviendas que presentan características óptimas de sostenibilidad y de aquellas otras que, sin llegar a alcanzar un grado recomendable de eficiencia medioambiental, son objeto de obras de rehabilitación tendentes a conseguir ese resultado. El fundamento constitucional de la fiscalidad ambiental, en los dos sentidos señalados, el más gravoso, mediante el establecimiento de nuevos tributos o el incremento de los ya vigentes, y el más beneficioso, a través de la previsión de beneficios fiscales con el fin reducir la cuota a ingresar, se halla en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un

climática en la Unión de aquí a 2050.

(4) Véase la Directiva 2010/31/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010 (Diario Oficial de la Unión Europea L 153/13), relativa a la eficiencia energética de los edificios. En cumplimiento del mandato contenido en el Reglamento 2018/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y de la Acción por el Clima, el Acuerdo de 16 de marzo de 2021 del Consejo de Ministros del gobierno español ha aprobado el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030 (Resolución de 25 de marzo de 2021, conjunta de la Dirección General de Política Energética y Minas y de la Oficina Española de Cambio Climático, Boletín Oficial del Estado de 31 de marzo de 2021), cuyos elementos reguladores se contienen en la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética. En este Plan se dispone que el Ministerio de Hacienda liderará un análisis exhaustivo en materia de fiscalidad en el sector residencial con el fin de internalizar las externalidades positivas que supone la mejora de la eficiencia energética de los edificios relativos a este sector (p. 147).

sistema tributario justo basado en el principio de capacidad económica, incluido en el art. 31.1 CE, y en el deber los ciudadanos y los poderes públicos de conservar el medio ambiente, reconocido en el art. 45.1 CE. En el ámbito de la vivienda, además, este doble fundamento entronca con el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada del art. 47.1 CE, desde el momento en que para la determinación del carácter digno y adecuado de una vivienda es preciso tomar en consideración, entre otros, los elementos medioambientales del inmueble.

La categoría de beneficio fiscal en sentido amplio comprende cualquier medida normativa adoptada sobre un tributo que exima de su pago o minore la cuota a ingresar. Se incluyen en este concepto elementos tributarios tan diversos como los supuestos de no sujeción, las exenciones, las reducciones en la base imponible, los tipos de gravamen reducidos y las bonificaciones o deducciones en la cuota. En el ámbito de la tributación local, el art. 9 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) prescribe que únicamente podrán reconocerse los beneficios fiscales previstos en las normas con rango de ley o en los tratados internacionales, así como en las ordenanzas fiscales cuando las entidades locales lo establezcan en los supuestos expresamente previstos por la ley. La mayoría de estos beneficios, sin embargo, son medidas que pueden adoptar los municipios en sus ordenanzas fiscales con carácter potestativo y no compensable por el Estado y, por tanto, no ofrecen incentivos a los municipios al suponer pérdidas irrecuperables de recaudación. Ello redundante, como viene siendo frecuente en el sistema tributario, en una incompatibilidad en el ámbito de los beneficios fiscales medioambientales entre intereses recaudatorios e incentivos ecológicos, cuando en realidad ambas deberían desvincularse, puesto que la persecución de finalidades extrafiscales medioambientales, en este caso a través de los impuestos locales, debería ser un objetivo deseable y desligado de las necesidades financieras de los municipios (5).

Los beneficios fiscales que el TRLRHL contempla y que pueden ser utilizados por los municipios con la finalidad de incentivar la inversión medioambiental en la vivienda, considerando elementos como la ubicación de la edificación y los procedimientos y materiales utilizados en su construcción, la transmisión de este tipo de edificaciones y la sostenibilidad durante la posterior utilización del inmueble en términos de reciclaje y sustitución de los recursos, minimización de producción de residuos y optimización de consumo energético mediante fuentes renovables y técnicas de aislamiento térmico, son variados y potencialmente efectivos. La aplicación de beneficios fiscales medioambientales en el sector de la vivienda en los impuestos locales debe tener como principal objetivo fomentar la promoción, urbanización, construcción, transmisión, rehabilitación y uso de edificaciones sostenibles. No debemos olvidar que el principal incentivo para realizar estas actuaciones radica en último término en el ahorro económico que acaban suponiendo estas actuaciones para sus propietarios y la revalorización del inmueble que

(5) Como bien señala Martínez Jiménez (2021: 244), la búsqueda de alternativas para obtener beneficios sociales al introducir incentivos fiscales que reduzcan las actividades contaminantes o aumente la conservación del medio ambiente no debe entenderse como una medida de competencia fiscal entre los municipios, sino como un elemento de concienciación social, ya que los costes financieros de una conversión de una economía carbonizada hacia una economía sostenible y respetuosa con el medio ambiente deben ser soportados desde la sociedad en su conjunto.

se produce como consecuencia de ello, pero que también el instrumento fiscal en manos de los poderes públicos adquiere en este ámbito un papel relevante.

En el presente trabajo se examinan las posibilidades que el TRLRHL ofrece a los municipios para que, en el ejercicio de su autonomía tributaria, puedan establecer y regular en sus ordenanzas fiscales bonificaciones ambientales aplicables a la vivienda en la cuota de los cinco impuestos locales (6): impuesto sobre bienes inmuebles (en adelante, IBI), impuesto sobre actividades económicas (en adelante, IAE), impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (en adelante, IVTM), impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (en adelante, ICIO) e impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante, IIVTNU). Se excluyen, de esta manera, el resto de figuras tributarias y no tributarias locales (tasas, contribuciones especiales, precios públicos y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias), así como, en el seno ya de los impuestos locales, los incentivos o beneficios fiscales distintos a las bonificaciones en la cuota que, pese a no estar concebidos explícitamente como medidas con una motivación medioambiental, pueden ser utilizados también por los municipios con los mismos fines en materia de vivienda, gracias a una regulación legal genérica y laxa en el TRLRHL, y que se pueden materializar en supuestos de no sujeción, exenciones, reducciones en la base imponible y tipos de gravamen reducidos.

El análisis de las bonificaciones medioambientales en la cuota de los impuestos locales para incentivar la promoción, urbanización, construcción, transmisión, rehabilitación y uso de viviendas sostenibles se realiza, en los apartados que siguen, examinando las posibilidades que ofrece la redacción del TRLRHL y las ordenanzas fiscales municipales al respecto, y tomando en consideración los estudios doctrinales que han examinado las medidas tomadas por los municipios en los últimos años, incluyendo las bonificaciones vigentes en el año 2023 en las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) (7). Este estudio individualizado se realiza con el fin de focalizar la atención de forma pormenorizada en cada una de las bonificaciones, pero resulta conveniente y necesario destacar previamente en esta introducción las implicaciones sistemáticas que puede ofrecer un estudio de estas características, ponderando la potencialidad del conjunto de bonificaciones locales en materia de vivienda sostenible.

Partiendo de la configuración de cada uno de los cinco impuestos locales, no resulta difícil observar que la incidencia de las bonificaciones dispuestas en su regulación

(6) Tal como advierte Sánchez López (2013: 17), los impuestos locales que incorporan algún elemento ecológico o de protección del medio ambiente lo hacen por medio de bonificaciones o reducciones que no los configuran como auténticos impuestos verdes o ecológicos, según la doctrina vertida por el Tribunal Constitucional y en general por la doctrina científica, sino que les confieren o dotan, más bien, de matices o perfiles de carácter medioambiental.

(7) Esta acotación hace que el estudio de las bonificaciones aprobadas por las mismas sea ejemplificativo y no tenga relevancia estadística, por no resultar significativa numéricamente, ni siquiera geográficamente, y halla su justificación únicamente en el hecho de que en los municipios más poblados se produce una mayor concentración de viviendas y, por tanto, una mayor incidencia medioambiental.

será distinta en las fases de promoción, urbanización, construcción, transmisión, rehabilitación y uso de viviendas sostenibles.

Siendo el IBI un impuesto patrimonial, en primer lugar, que grava la titularidad a 31 de diciembre de cada año de los derechos de concesión administrativa, superficie, usufructo y propiedad sobre los bienes inmuebles, la introducción de bonificaciones medioambientales en la cuota, aplicables específicamente a las viviendas sostenibles, implica beneficiar, obviamente, a los titulares de los mencionados derechos sobre estas edificaciones durante el tiempo de vigencia de los mismos. Ello explica, por otro lado, que este tipo de bonificaciones también sea susceptible de favorecer a las empresas encargadas de la promoción, urbanización y construcción de viviendas que cumplen estándares mínimos ambientales, al menos durante el tiempo en que mantienen la titularidad de alguno de los derechos gravados sobre estos inmuebles. Pero también debemos tener presente que, indirectamente, estas bonificaciones pueden resultar atractivas para fomentar la transmisión de viviendas sostenibles, no ya por la tributación de estas operaciones traslativas en sí mismas, a las que no afecta el impuesto, sino por los beneficios otorgados posteriormente en el uso de este inmueble al titular de los derechos de concesión, superficie, usufructo o propiedad sobre el inmueble. La introducción de bonificaciones ambientales sobre la vivienda en la cuota del IBI constituye, por tanto, un estímulo a la promoción, la urbanización, la construcción, la transmisión y el uso de este tipo de edificaciones, aunque su virtualidad se limite exclusivamente a este último momento, dada la naturaleza patrimonial y periódica de esta figura tributaria, beneficiando a las viviendas que presentan elementos ambientales sostenibles ya en su propia construcción o bien posteriormente a través de obras de rehabilitación. Siendo, en consecuencia, una medida que beneficia no solo a los titulares de los derechos gravados sobre las viviendas sostenibles, sino también a las empresas promotoras y constructoras y al mercado inmobiliario en general, haciendo más atractiva la promoción, urbanización y construcción de estas edificaciones y facilitando el tráfico mercantil y privado de las mismas.

Observaciones similares son igualmente extensibles al resto de impuestos locales. En el caso del IAE, que grava la realización de actividades económicas, resulta evidente que las bonificaciones que hipotéticamente pueden aplicarse en la materia que nos ocupa cristalizarán positivamente en un menor gravamen de las empresas que actúan como personas jurídicas y no están exentas del impuesto, esto es, entidades con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a un millón de euros que se dedican a la promoción, urbanización y construcción de viviendas sostenibles y a la realización de obras de rehabilitación con fines medioambientales en una fase posterior de uso de la vivienda, pudiéndose extender este tipo de beneficio fiscal a la realización de otras actividades empresariales y profesionales relacionadas con todas estas operaciones, así como al arrendamiento de este tipo de edificaciones. Pero también aquí, aunque este impuesto no tiene por objeto la transmisión de viviendas, resulta obvio que el beneficio fiscal aplicado a las empresas relacionadas con la promoción, urbanización, construcción y rehabilitación de estos inmuebles puede incentivar indirectamente esta operación. Ello es así porque un menor gravamen del impuesto incentiva la promoción, urbanización, construcción y rehabilitación de viviendas sostenibles, pero también reduce los costes con vistas a su futura transmisión o cesión en arrendamiento y facilita de este modo la adquisición y uso de este tipo de inmuebles.

En el caso del IVTM, el tercero de los impuestos locales que grava la titularidad de vehículos de transmisión mecánica aptos para circular por la vía pública, la incidencia de bonificaciones en la cuota no parece en principio aplicable al sector de la vivienda. No es menos cierto, sin embargo, que hipotéticamente podrían aplicarse incentivos en este impuesto en función de determinadas características ambientales presentes en la vivienda del titular que figura en el permiso de circulación del vehículo. De la misma forma que, por ejemplo, los artículos 74.7 y 103.2 TRLRHL contemplan bonificaciones en la cuota del IBI y del ICIO en caso de instalación en la vivienda de puntos de recarga para vehículos eléctricos, nada impediría teóricamente la introducción de una medida de fomento en sentido inverso, bonificando la cuota del IVTM en función de determinadas características ambientales que presenta la vivienda del titular del vehículo o la realización de obras de rehabilitación en este inmueble, como la propia instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos, entre otros supuestos imaginables. De admitirse esta posibilidad, estaríamos ante una bonificación en el IVTM que, al igual que sucede en el IBI, supondría un estímulo a la promoción, la urbanización, la construcción, la transmisión y el uso de viviendas sostenibles, aunque su virtualidad se limite exclusivamente a este último momento, dada la naturaleza patrimonial y periódica de ambos impuestos.

Los dos últimos impuestos locales potestativos, finalmente, responden a la misma lógica indicada hasta aquí. El gravamen de la realización de construcciones, instalaciones y obras que requieren licencia o autorización municipal en el ICIO sitúa a este impuesto, por lo que respecta a las hipotéticas bonificaciones ambientales aplicables sobre la vivienda, en una situación idónea para incentivar tanto la promoción, urbanización y construcción de viviendas sostenibles como también la posterior realización de obras de rehabilitación con fines medioambientales durante la fase de uso de la edificación. Pero nuevamente en este caso, aunque con esta figura tributaria no resulte bonificada la transmisión y la cesión en arrendamiento de este tipo de inmuebles, la presencia de bonificaciones en el ICIO fomenta indirectamente estas dos operaciones al reducir los costes fiscales de promoción, urbanización, construcción y rehabilitación de viviendas sostenibles. Siendo, por el contrario, precisamente esta operación de transmisión la susceptible de ser bonificada en el IIVTNU, que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos que se pone de manifiesto por la transmisión de su propiedad o por la constitución de un derecho real de goce sobre los mismos, también en este supuesto la promoción, la urbanización, la construcción, la rehabilitación y el uso en arrendamiento de viviendas sostenibles puede verse beneficiada por el establecimiento del incentivo en este impuesto, ya sea indirectamente por los mismos motivos aducidos de rebaja del coste fiscal que supone la bonificación aplicada a la transmisión de viviendas sostenibles, o incluso directamente, afectando positivamente en la fase de uso de este tipo de edificaciones cuando la bonificación se aplica a los supuestos de constitución de un derecho real de goce sobre el inmueble.

2. BONIFICACIONES LOCALES MEDIOAMBIENTALES APLICABLES A LA VIVIENDA

Que los impuestos locales no se adecúan en su regulación actual a las características propias de los tributos ecológicos se desprende de la escasa atención que su regulación presta al elemento ambiental. Los únicos preceptos que incluyen disposiciones que ex-

presamente abordan esta temática son el art. 74 TRLRHL, que en sus apartados 5 y 7 incluye dos bonificaciones potestativas en la cuota íntegra del IBI para los bienes inmuebles en los que se hayan realizado instalaciones de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol y de puntos de recarga para vehículos eléctricos; las letras c) y f) del art. 88.1 TRLRHL, que introducen dos bonificaciones igualmente potestativas en el IAE para las actividades económicas que utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración y que hayan instalado puntos de recarga para vehículos eléctricos en los locales afectos; y las letras b) y f) del art. 103.2 TRLRHL, que prevén dos bonificaciones también potestativas en el ICIO a favor de las construcciones, instalaciones u obras que incorporan sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar y que son necesarias para la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos.

Como se desprende de estos preceptos, en el IAE no se contempla ninguna bonificación medioambiental explícitamente destinada al sector de la vivienda, porque los dos incentivos previstos en las letras c) y f) del art. 88.1 TRLRHL benefician a las empresas que tienen locales afectos (inmuebles no residenciales) donde se utiliza o produce energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración o donde se instalen puntos de recarga para vehículos eléctricos. Tampoco el IVTM o el IIVTNU contemplan bonificaciones medioambientales en la cuota aplicables a la vivienda. En el primero de los casos, porque estamos ante el único de los cinco impuestos municipales que, dada su configuración, no incide directamente sobre la vivienda, mientras que en el segundo la ausencia de este tipo de beneficios fiscales se explica únicamente por una decisión de oportunidad del legislador. Por este conjunto de razones, en este apartado examinamos las bonificaciones energéticas del IBI y el ICIO, que son los dos únicos impuestos que introducen bonificaciones en la cuota de carácter específicamente medioambiental aplicables a las viviendas, con el objetivo de incentivar la instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol y de puntos de recarga para vehículos eléctricos.

Estos dos beneficios fiscales constituyen, desde una perspectiva genérica, un estímulo a la promoción, urbanización, construcción, transmisión, rehabilitación y uso de viviendas sostenibles, aunque dada la naturaleza patrimonial y periódica del IBI la virtualidad de los mismos se limita específicamente a la última de estas tres fases (uso), favoreciendo a los titulares de los derechos de concesión, superficie, usufructo o propiedad de los inmuebles. No es menos cierto, sin embargo, que estas dos bonificaciones también pueden favorecer a las empresas promotoras y constructoras, al menos durante el tiempo en que mantienen la titularidad de alguno de los derechos mencionados sobre las viviendas susceptibles de beneficiarse de las dos bonificaciones, mientras no transmitan el inmueble en el mercado, y que esta circunstancia supone también un estímulo a la construcción de este tipo de edificaciones. En el supuesto del ICIO, en cambio, dada la naturaleza instantánea de esta figura tributaria, la bonificación no se repite en el tiempo, aplicándose únicamente a la liquidación correspondiente a la obra realizada y estimulando, a modo de complemento de la bonificación en el IBI, la promoción, urbanización, construcción y rehabilitación de viviendas sostenibles.

De entrada, resulta obvio que, si el legislador quiere apostar por introducir elementos medioambientales efectivos en los impuestos municipales, resulta insuficiente la extensión de los dos beneficios señalados a todos los bienes inmuebles, sin distinción, incluidas las viviendas, tal como se desprende de la ausencia de limitaciones en este sentido en el TRLRHL, porque lo fundamental aquí estriba en otorgar una naturaleza obligatoria a la bonificación (8). La fijación de estas dos bonificaciones medioambientales con carácter potestativo presenta, además, un segundo inconveniente que frena su potencial efectividad: el art. 9 TRLRHL, en su segundo apartado, advierte que únicamente cuando se reconozca un beneficio fiscal en normas con rango de ley o en los tratados internacionales, las mismas leyes por las que se establezcan los beneficios fiscales determinarán fórmulas de compensación a los entes locales perjudicados en su recaudación, teniendo en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos procedentes de los tributos afectados por dichos beneficios. Ello implica que, a *sensu contrario*, en los casos en que el beneficio fiscal sea aprobado mediante ordenanza fiscal por decisión del ente local, esto es, cuando se trate de beneficios fiscales potestativos, como el caso que nos ocupa, cesa esta obligación de compensación. Esta exclusión resulta coherente, porque la previsión de compensación, si fuera aplicable también a este último supuesto, estaría invitando a los entes locales a regular todos los beneficios fiscales potestativos dispuestos en la ley en los términos más flexibles posibles y en sus grados máximos, traspasando la responsabilidad tributaria de la financiación del gasto local al Estado. Pero no es menos cierto que, teniendo la bonificación ambiental una finalidad extrafiscal y no recaudatoria general y no específicamente local, vincular la aplicación de la misma a una merma de recaudación no compensable supone un estímulo indeseable a su inaplicación por parte del municipio (9).

En cuanto al ámbito objetivo de aplicación de las dos bonificaciones medioambientales del IBI y el ICIO, la virtualidad de las mismas se limita exclusivamente a incentivar la realización de dos obras concretas en las viviendas –la instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol y de puntos de recarga para vehículos eléctricos–, lo cual excluye de entrada cualquier beneficio fiscal a favor del contribuyente del impuesto que tenga en cuenta las características medioambientales de la propia la vivienda (ubicación, materiales usados...), dejando de estimular de esta manera la oferta y demanda de viviendas sostenibles en el mercado inmobiliario, así como también cualesquiera otras actuaciones que pueda realizar este contribuyente con finalidades ambientales posteriormente, durante el uso de la vivienda, y que sean distintas de las dos mencionadas, como las inversiones realizadas en la edificación para mejorar la reutilización, reciclaje y sustitución de los recursos y minimizar de esta ma-

(8) Patón García (2018: 111) considera que la bonificación debería ser obligatoria para los municipios con una mayor concentración urbana donde los efectos nocivos medioambientales son más graves.

(9) A juicio de Gomar Sánchez (2011: 229-230), la prohibición de compensación de los beneficios fiscales medioambientales establecidos en el TRLRHL, aun fijados de modo potestativo por las entidades locales en sus propias ordenanzas, es inconstitucional, en tanto que dichos beneficios se dirigen al cumplimiento de competencias que a quien corresponden es al Estado y a las Comunidades Autónomas y no deben lesionar la suficiencia financiera local.

nera la producción de residuos (10), o aquellas destinadas a la optimización de consumo energético mediante la utilización de energías renovables distintas a la energía solar o la aplicación de medidas tendentes a asegurar el aislamiento térmico del inmueble y la conservación de la energía, entre otras (11).

2.1. Instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar

La primera de las bonificaciones potestativas medioambientales en el IBI beneficia a las viviendas que incorporan sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol y se diseña en el número 5 del art. 74 TRLRHL con tres requisitos: que se aplique exclusivamente a instalaciones de energía solar, que el porcentaje de bonificación no supere el 50%, y que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la administración competente. Todos los elementos restantes se reservan a la ordenanza local.

En cuanto a la tipología de bienes a los que resulta aplicable la bonificación, en primer lugar, el TRLRHL no presenta limitaciones, pudiendo hacerse extensiva a todo tipo de bienes inmuebles. Las diferentes características de los bienes y las medidas medioambientales que se pretende incentivar permiten justificar, sin embargo, que la bonificación se puede regular en la ordenanza fiscal de forma no homogénea, siendo admisible un régimen específico para las viviendas (12).

Un segundo aspecto que es preciso concretar en la regulación municipal de la bonificación es la definición de las medidas medioambientales que pueden beneficiarse

(10) En el ámbito de los residuos, el sistema tributario español sigue apostando por medidas fiscales gravosas para los sujetos que los siguen generando, en aplicación del principio “quien contamina, paga”, en detrimento de los beneficios fiscales que podrían beneficiar con un menor gravamen a los sujetos que realizan actuaciones para eliminarlos o reducirlos, como podría ser el caso, por ejemplo, de una hipotética ampliación del ámbito de aplicación de las dos bonificaciones en la cuota del IBI y el ICIO de los apartados 5 y 7 del art. 74 TRLRHL y las letras b) y f) del art. 103.2 TRLRHL. Buena muestra de ello lo constituye la introducción a través de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, de distintas figuras tributarias y no tributarias medioambientales sobre envases de plástico no reutilizables y sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y co-incineración de residuos. Sobre este tema, en el ámbito local, véase Navarro García (2022: 101-121).

(11) Entiende Cobos Gómez (2021: 150-151) que cabría valorar la posibilidad de que el TRLRHL ofrezca a los Ayuntamientos un rango de porcentajes de bonificación que les permita modular la intensidad del incentivo fiscal en función tanto de parámetros ambientales (incluido el fomento del autoconsumo colectivo y las comunidades energéticas y de la instalación de infraestructuras de recarga eléctrica de vehículos) como de parámetros sociales (consumidores vulnerables, dependientes o familias numerosas).

(12) Martín Santana (2021: 253) interpreta que en esta bonificación se pueden incluir distintos factores, como por ejemplo si el ámbito es residencial o no, si es que la finalidad es beneficiar más a los hogares por considerar que pueden tener menores recursos o bien que sus plazos de amortización pueden ser más largos por el efecto de las curvas de consumo.

de la bonificación. En este sentido, el art. 74.5 TRLRHL es taxativo: prescribe que el incentivo fiscal solamente puede aplicarse a instalaciones para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol y guarda silencio sobre la necesidad o no de que las instalaciones se destinen a autoconsumo. Si no queremos transformar la naturaleza de la bonificación para convertirla en ordinaria y despojarla de su condición medioambiental, deberá interpretarse que la misma no es predicable de las instalaciones señaladas en los inmuebles que por imperativo legal ya contienen las instalaciones de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol en el momento de su construcción. Por tanto, esta medida estaría reservada en principio para los supuestos en que la instalación de tales sistemas no resulta obligatoria, según Adame Martínez (2021: 626), pero nada impide, sin embargo, que el municipio pueda extender el beneficio a todos los inmuebles que adopten estas instalaciones, sin importar el carácter preceptivo o voluntario de esta circunstancia (13).

Además de otras cuestiones, como el carácter automático o rogado de la bonificación, su duración temporal y los requisitos formales que deben cumplir los obligados tributarios para gozar del beneficio, el tercer elemento que debe fijar la ordenanza fiscal es la cuantificación del incentivo. El TRLRHL sólo establece un porcentaje máximo, de lo cual se deduce que los municipios pueden fijar porcentajes diversos de bonificación en función de que el aprovechamiento sea únicamente térmico o fotoeléctrico o se lleven a cabo los dos aprovechamientos de forma simultánea, o teniendo en cuenta cualesquiera otras circunstancias que puedan entrar en consideración para modular la cuantía del beneficio, como la tipología de bienes inmuebles sobre los que realiza la instalación o el grado de intensidad que la misma presenta en relación con la generación de energía eléctrica total del edificio, entre otros.

El margen de actuación del municipio en esta primera bonificación medioambiental a través de la ordenanza fiscal, es, como se deriva de lo dicho hasta aquí, muy elevado, y ello produce una doble consecuencia: una negativa, porque la actuación que restrinja la efectiva operatividad de la bonificación es una alternativa real en manos de los municipios, debido al carácter potestativo (y por tanto, no compensable) del beneficio y al silencio que mantiene al respecto el TRLRHL en muchos aspectos; y otra positiva, que se deriva paradójicamente también de esta misma incompleta y ambigua redacción legal, porque gracias a ella el municipio puede colmar la deficiente regulación legal con el fin de dotar de la máxima amplitud y eficacia a la bonificación.

A mi juicio, además, la regulación legal de la bonificación es taxativa en cuestiones donde debería dar mayor libertad a los municipios, como sucede por ejemplo con la exclusión legal explícita de los sistemas generadores de energías renovables distintas de la energía solar, absolutamente criticable porque los efectos positivos de estas energías renovables en el medio ambiente son equiparables o al menos parejos a los de la energía

(13) Cañal García (2022: 79-80) opina que podría justificarse la bonificación aplicada a edificios nuevos para compensar los gastos realizados para materializar la instalación, aunque por la forma de calcular la bonificación (como porcentaje de la cuota) el importe de la compensación (la cuantía ahorrada por el contribuyente en la cuota) no guarda ninguna relación con las cantidades realmente invertidas.

solar (14), y excesivamente parca, en cambio, en otras que deberían especificarse, como por ejemplo vinculando porcentajes mínimos y máximos de deducción en función de la calificación de la vivienda en el certificado de eficiencia energética (15), para evitar que la ordenanza fiscal desvirtúe mediante un régimen restrictivo y limitado la aplicación de la bonificación.

La realidad demuestra que el uso que han hecho los municipios de esta bonificación en los últimos cinco años (2018 a 2023) es muy desigual.

Villca Pozo y Gonzales Bustos (2019: 236) destacan que solo treinta capitales de provincia tenían incorporado este incentivo en sus ordenanzas fiscales del año 2018, que los porcentajes de bonificación en los municipios que aplicaban el beneficio oscilaban entre el 10 y el 50%, siendo el más habitual el de 50% y por el plazo de tres años, y que en la mayoría de los casos esta bonificación se encontraba reservada para la instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico y eléctrico de la energía proveniente del sol, aunque tres ayuntamientos contemplaban esta bonificación por la obtención de una certificación de eficiencia energética tipo A o B de la vivienda.

Atendiendo a las ordenanzas vigentes en las capitales de provincia en el año 2019, Gil Maciá (2019: 120-123) observa que la mayoría de estos municipios concedieron un período máximo de la bonificación de entre tres y cinco años, aunque unos pocos limitaron el periodo a un año, otros lo extendieron a diez años y dos de ellos no establecieron expresamente ningún límite temporal; que once capitales limitaron el importe máximo bonificado, de forma vinculada o no vinculada al coste de la inversión realizada por el contribuyente; que diez capitales declararon expresamente la incompatibilidad de esta bonificación con el resto de bonificaciones del impuesto; y que muchos municipios condicionaron la aplicación de la bonificación a determinados requisitos: veintiséis a que el contribuyente instalase de forma voluntaria los sistemas de aprovechamiento de la energía solar, veinticinco a que la instalación de estos sistemas se llevase a cabo

(14) Como bien advierte Villca Pozo (2017: 8), esta bonificación potestativa tiene un carácter restrictivo por cuanto se refiere exclusivamente a la instalación térmica o eléctrica proveniente de la energía del sol y no de otras fuentes de energías “limpias”, como la energía eólica y de las mareas. En el campo de las energías renovables queda mucho camino por recorrer, no ya solo en cuanto a la introducción de beneficios fiscales para fomentar su producción y uso, sino en la eliminación de los tributos que, paradójicamente, actualmente la gravan. La “sorprendente persistencia en mantener los tributos sobre las energías renovables”, a través de cánones eólicos y por utilización de las aguas continentales y del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos, ha sido denunciada por Cobos Gómez (2020: 31-42).

(15) Martos García (2012a: 744-746) entiende que el beneficio fiscal no debería quedar condicionado a la instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar o a otra modalidad de fuente energética renovable en la propia edificación, sino a la calificación obtenida en el certificado de eficiencia energética de la edificación. En el mismo sentido, González-Cuéllar Serrano (2018: 320) aboga por vincular la bonificación a la certificación energética de la vivienda, debido a la eficacia que ello conlleva por el aumento que supone en el valor del inmueble. Por su parte, Del Blanco García y González García (2021: 24) proponen delimitar diferentes porcentajes de bonificación en función de la mejora energética, ya que de este modo se favorece que más inmuebles gocen de certificados de eficiencia energética y que el análisis de situación de eficiencia energética de los inmuebles en España sea mejor y más sencillo.

en inmuebles de uso residencial, y catorce a que los sistemas aludidos cumplieren determinadas características técnicas de superficie o potencia instaladas.

En un estudio del año 2021, que abarca los cuarenta y un municipios de la Comunidad de Madrid con una población superior a 15.000 habitantes, Zumarriego Pérez (2021: 267) observa que la bonificación ambiental que estamos examinando, introducida únicamente en veinticinco ordenanzas fiscales, estaba limitada temporalmente (y en ocasiones también cuantitativamente), lo cual reducía el ahorro fiscal del contribuyente, y que de los veinte municipios con más población de la comunidad madrileña seis no bonificaban nada en la cuota del IBI, de los cuales cinco se encontraban ostensiblemente por debajo de la renta media de los ciudadanos.

En relación con el mismo año 2021, Herrera Molina y Tandazo Rodríguez (2021: 362-364) subrayan que la mayoría de capitales de provincia españolas fijaron un porcentaje en la bonificación del 50%, que algunas de ellas incluyeron requisitos específicos para su aplicación (límites máximos en cuanto al valor catastral del inmueble o a la renta del titular del mismo, superficies mínimas de los paneles o la potencia que han de tener las instalaciones, dedicación exclusiva al autoconsumo de estas instalaciones para disfrutar del beneficio), llegando a limitar incluso el incentivo exclusivamente a las viviendas (en algunos casos solo a las viviendas habituales y permanentes), y que algunas de estas capitales de provincia limitaron el período de aplicación y la cuantía del beneficio fiscal, siendo más numerosos los supuestos en que se excluía la bonificación cuando la instalación es preceptiva.

Finalmente, en un informe referido a las ordenanzas fiscales del IBI del año 2022 aprobadas por los municipios de más de 10.000 habitantes, la Fundación Renovables (2022: 22, 23, 26, 29) subraya que el 55% de los mismos establecieron la bonificación que nos ocupa, aunque hasta ciento nueve municipios ofrecieron esta bonificación con condiciones restrictivas o muy restrictivas para su aplicación, tales como exigir potencias mínimas instaladas, inversiones mínimas para la instalación o condiciones basadas en la renta familiar, las propiedades de los interesados o el valor catastral de los inmuebles, que se trate de sistemas aislados o sin conexión a red o de sistemas completamente autosuficientes o que proporcionen más de un 50, 60 o 70% del suministro eléctrico, e incluso que se limite la bonificación a sistemas de aprovechamiento conjunto térmico y eléctrico o a sistemas para uso no residencial.

En las ordenanzas fiscales aprobadas para 2023 por las cinco ciudades españolas con mayor población se desprende una voluntad decidida a dotar a este beneficio de una potencialidad elevada. El porcentaje de la deducción es el máximo permitido (50%) en cuatro de estos municipios (Madrid, Barcelona, Valencia y Sevilla) y del 30% en el quinto, Zaragoza, aunque en este último caso se extiende el ámbito objetivo de la bonificación no solo a la energía solar, sino en general a “otras energías renovables”. Sólo en Madrid el beneficio se limita a las instalaciones destinadas a autoconsumo (en Barcelona también se incluye esta exigencia en los sistemas para el aprovechamiento eléctrico de la energía solar, pero no para el aprovechamiento térmico), mientras que la aplicación temporal de la deducción se extiende a tres años (Madrid, Barcelona, Sevilla), cinco años (Zaragoza) y entre uno y diez años en función del valor catastral del inmueble (Valencia), convirtiéndose incluso en permanente con un porcentaje del 30% en el caso de Sevilla a partir del cuarto año. Los cinco municipios aludidos conciben la medida

como un incentivo fiscal al limitar la aplicación de la bonificación a las viviendas en las que la instalación de estos sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar no resulta obligatoria (en el caso de Valencia tampoco se aplica la deducción cuando se trata de instalaciones de mayor potencia de la requerida por la legislación). Finalmente, en cuanto al límite cuantitativo del beneficio, se aprecian importantes diferencias: Sevilla no introduce ninguna disposición al respecto, Barcelona limita la deducción al 100% del coste en los tres años de duración de la misma, Madrid introduce una limitación anual del 50% del coste de la inversión y trianual del 95% de dicho coste, Valencia reduce la bonificación al 20% del coste en los años de duración del mismo (entre uno y diez, según el valor catastral del inmueble), y Zaragoza opta por incluir un límite anual cifrado en una quinta parte del coste de la obra.

Por lo que respecta ya al ICIO, la letra b) del art. 103.2 TRLRHL prevé una bonificación potestativa en esta figura tributaria de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que incorporan sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar (16). En idénticos términos que la bonificación homónima en el IBI, la letra b) del art. 103.2 TRLRHL indica que la aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la administración competente y que la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones no recogidos por la ley, incluida la determinación de si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente, se establecerá en la ordenanza fiscal. Como elemento distintivo, se incluyen en el ICIO reglas que disciplinan el orden de aplicación de la bonificación, indicándose que la misma se aplica a la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación por construcciones, instalaciones u obras declaradas de especial interés o utilidad municipal a que se refiere el párrafo a) del propio art. 103.2 TRLRHL.

Al igual que en el IBI, en la bonificación del ICIO se plantean problemas derivados de una redacción legal insuficiente. No queda claro, por ejemplo, cuáles son los bienes sobre los que deben realizarse las obras para gozar del beneficio (17), si la bonificación

(16) Martos García (2012a: 746) sostiene que el beneficio fiscal no debería quedar condicionado a la instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar o a otra modalidad de fuente energética renovable en la propia edificación, sino a la calificación obtenida en el certificado de eficiencia energética. En este sentido, Villca Pozo (2022: 266) observa que sería conveniente actualizar la regulación de la bonificación en consonancia con el Documento Básico DB-HE del Código Técnico de Edificación, que es la norma principal que establece las exigencias mínimas para el ahorro energético de los edificios nuevos y existentes. Por su parte, Tandazo Rodríguez (2021: 29) se pregunta si no debería el legislador ampliar la aplicación de esta bonificación a otras instalaciones de energía renovable o incluso a otras obras para mejorar la eficiencia energética, e incluso, más allá del ámbito energético, a otras obras favorables al medio ambiente, como, por ejemplo, las destinadas a mejorar la gestión sostenible del ciclo del agua o a recuperar espacios contaminados.

(17) Martín Sánchez (2008: 34) señala que los potenciales beneficiarios son todo tipo de inmuebles, además del sector doméstico, como hoteles, hospitales, polideportivos, colegios o centros comerciales en el sector servicios o en el sector industrial. En opinión de Martos García (2012b: 82), la bonificación podría ser aplicable tanto cuando se trate de construcciones, instalaciones u obras que tengan como objeto edificaciones convencionales, como a aquellos bienes inmuebles de

se ha de aplicar exclusivamente a la parte de la cuota que se relacione con la instalación que se haga del sistema eléctrico de aprovechamiento de la energía solar o bien a la cuota de toda la obra, como observa Lucas Durán (2012: 379), o si caben distintos tipos de bonificaciones en función de la clase de instalación. No es de extrañar, en fin, como denuncia Arribas León (2011: 453), que en la regulación que se ha hecho por los municipios se observen diferencias en «el tipo de aprovechamiento exigido, la finalidad de tal aprovechamiento, la necesidad del carácter voluntario de la actuación, la naturaleza de la construcción sobre la que se realiza la acción y la exigencia de una producción mínima de energía».

En relación con las ordenanzas fiscales vigentes en el año 2018, Villca Pozo y Gonzales Bustos (2019: 238) destacan que solo treinta y siete de las cincuenta capitales de provincia incluían esta bonificación, en unos porcentajes que oscilan entre el 2 y el 100%, siendo el más habitual el de 95%, y que en la mayoría de estas ciudades se reservaba el incentivo únicamente para la instalación de sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico solar para el autoconsumo.

Por lo que respecta a las ordenanzas fiscales de las capitales de provincia vigentes en el año 2019, Gil Maciá (2019: 130-132) observa que ocho de ellas declararon expresamente la incompatibilidad de esta bonificación con el resto de bonificaciones del ICIO, treinta condicionaron la aplicación de la bonificación a que el contribuyente instalase de forma voluntaria los sistemas de aprovechamiento de la energía solar, tres limitaron la bonificación a las obras en inmuebles de uso residencial, y ocho exigieron finalmente que los sistemas aludidos cumplieren con determinadas características técnicas de superficie o potencia instaladas.

En un estudio del año 2021, que abarca los cuarenta y un municipios de la Comunidad de Madrid con una población superior a 15.000 habitantes, Zamarriego Pérez (2021: 267) observa que la bonificación ambiental que estamos examinando fue aplicada en el 58,5% de ellos, y que, del total de los ayuntamientos que contemplaban el incentivo en sus ordenanzas fiscales, un 87,5% cuantificaba la bonificación en al menos la mitad de la cuota del impuesto, sin que se aprecie ningún tipo de correlación con el nivel de renta de la población ni con la población misma.

También en relación con las ordenanzas fiscales aprobadas para el año 2021, Herrera Molina y Tandazo Rodríguez (2021: 374-376) señalan que la mayoría de las capitales de provincia establecieron esta bonificación en un porcentaje muy variable, entre el 95% y el 30%; que algunas ordenanzas de estos municipios exigieron distintos requisitos para la aplicación de este beneficio (utilización exclusiva para el autoconsumo, determinada superficie o potencia de los paneles, que se trate de construcciones de nueva planta), especificando en algunos casos que la bonificación solo resulta aplicable a la parte

características especiales cuya finalidad constitutiva es la transformación a gran escala de energía de fuente renovable en energía eléctrica (huertos solares, parques eólicos, presas, o centrales de producción de energía hidroeléctrica). Por su parte, Bastida Peydro y Ciruelos Lara (2022: 77) interpretan que esta bonificación no es aplicable a los proyectos de construcción de instalaciones de producción de energía eléctrica, sino al fomento del uso de sistemas para el aprovechamiento eléctrico de la energía solar para el autoconsumo.

de la cuota correspondiente a las construcciones, instalaciones y obras destinadas al fin que justifica el beneficio fiscal y excluyendo en muchos otros el incentivo cuando la implantación de estos sistemas es obligatoria; e incluso extendieron el ámbito de la bonificación, más allá de lo previsto en la ley, a las instalaciones dirigidas al ahorro de agua y gas, a las obras que tienen por objeto exclusivo la reforma de inmuebles para mejorar la eficiencia energética, a las instalaciones destinadas al reciclado de aguas, o a las instalaciones de energía basadas en la biomasa, la energía geotérmica y la eólica.

Siguiendo con la regulación de la bonificación en las cincuenta capitales de provincia más las ciudades de Ceuta y Melilla en las ordenanzas fiscales del año 2021, Villca Pozo (2022: 268-269) destaca que solo en ocho municipios la bonificación era aplicable a las edificaciones de nueva construcción en las que la implantación de los sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar es obligatoria, y que la bonificación en una mayoría de los municipios capitales de provincia estaba destinada casi con exclusividad a instalaciones de sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar en la vivienda y no sobre otro tipo de obras u instalaciones que también contribuyen al ahorro energético.

Finalmente, en un informe referido a las ordenanzas fiscales del ICIO del año 2022 aprobadas por los setecientos sesenta municipios españoles de más de 10.000 habitantes, la Fundación Renovables (2022: 24, 25, 29, 30, 61) subraya que doscientos noventa y dos de ellos ofrecían bonificaciones para el autoconsumo simultáneamente en el IBI y en el ICIO, y que del total de municipios que contemplaba la bonificación en este último impuesto el 46% de ellos otorgó el porcentaje máximo de bonificación del 95% y no presentó condiciones restrictivas de ningún tipo, mientras que treinta y ocho municipios ofrecían la bonificación para realizar instalaciones de autoconsumo con condiciones que limitaban su acceso, tales como la instalación simultánea de sistemas de aprovechamiento térmico y eléctrico o aislados, sin conexión a red o autosuficientes, o sin comercialización de la energía; de sistemas que mejoran la envolvente térmica o alcanzan una calificación energética óptima; de sistemas para uso exclusivo comercial o agrícola (no residencial), o instalados únicamente en viviendas de protección oficial o que afectan a la totalidad del edificio; de sistemas con una potencia mínima o que proporcionan más de un 50, 60 o 70% del suministro eléctrico; o de sistemas reservados a sujetos que cumplen umbrales de renta o empadronados en la vivienda con la totalidad de su unidad familiar.

La regulación que de esta bonificación hacen las ordenanzas fiscales aprobadas para 2023 por las cinco ciudades españolas más pobladas, finalmente, puede calificarse como satisfactoria, si tenemos en cuenta que en cuatro de ellas el beneficio se adopta en su porcentaje legal máximo del 95% (Madrid, Barcelona, Valencia y Zaragoza) y en la quinta, Sevilla, se alcanza el porcentaje elevado del 75%; que solo limitan la deducción a los sistemas destinados al autoconsumo dos ciudades (Madrid y Sevilla); que se prevé en los cinco municipios la aplicación de la bonificación únicamente cuando la instalación de estos sistemas no resulta obligatoria, casando con la voluntad de concebir la medida con un incentivo fiscal para las viviendas que no cuentan con estos sistemas; y que resulta coherente la limitación que se contiene en las cinco ordenanzas fiscales del beneficio únicamente a la parte de la cuota correspondiente a las obras bonificadas. El caso de Zaragoza es especialmente relevante, pues ha ampliado la deducción a la cuota que

resulta de aplicar la bonificación a las instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de energía renovable en general, y no solo de energía solar, amparándose en las posibilidades que ofrece la bonificación dispuesta en la letra a) del art. 103.2 TRLRHL para obras declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo. En todos los casos analizados, por último, resulta relevante que la solicitud de la bonificación se entiende realizada cuando el sujeto pasivo practica la autoliquidación del ICIO deduciéndose su importe, dotando así al régimen formal de la bonificación de facilidades para incentivar su aplicación real.

2.2. Instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos

La segunda bonificación potestativa medioambiental en el IBI, que beneficia a los bienes inmuebles dotados de instalaciones de puntos de recarga para vehículos eléctricos, ha sido introducida por el Real Decreto-Ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables. El número 7 del art. 74 TRLRHL dispone lacónicamente que las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto a favor de los bienes inmuebles en los que se hayan instalado puntos de recarga para vehículos eléctricos, que la aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente y que los demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se especificarán en la ordenanza fiscal.

Nuevamente, con la voluntad de garantizar a un nivel máximo la autonomía local, el legislador opta por acotar genéricamente el ámbito objetivo de la bonificación, la instalación de puntos de recarga homologados administrativamente para vehículos eléctricos, y el porcentaje máximo de bonificación, dejando a la voluntad municipal el propio establecimiento o no del beneficio y los demás aspectos materiales y formales de la bonificación, tales como el tipo de bienes inmuebles, incluidas las viviendas, que pueden beneficiarse de la misma, los requisitos que deben cumplirse, las especialidades derivadas de la instalación de los puntos de recarga en plazas de aparcamientos comunitarios, el carácter automático o rogado de la bonificación, o incluso la coordinación (compatibilidad, orden de prelación, deducibilidad...) con otros beneficios fiscales dispuestos en el TRLRHL, tanto en el IBI como a favor de los vehículos eléctricos en el IVTM.

Siendo el ejercicio de 2023 el primero en poder aplicar el beneficio aludido, resulta cuando menos sorprende que las cinco ciudades españolas más pobladas (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) hayan omitido cualquier referencia al mismo en sus ordenanzas fiscales. No es menos cierto, sin embargo, que en otros municipios esta bonificación se ha comenzado a aplicar, y en algunos casos de forma decidida. Podemos citar como ejemplo el municipio de Santa Eulalia des Riu (Ibiza), que ha introducido esta bonificación en su porcentaje máximo (50%) y con vigencia para dos años, situando el límite cuantitativo del beneficio en 600 euros anuales y en el 50% del coste de la inversión en el global de los dos ejercicios. En la ordenanza fiscal de este municipio, además, se han

concretado cuestiones relevantes en la configuración de la deducción. Se indica, en este sentido, que en inmuebles con varias referencias catastrales en los cuales se instalan puntos de recarga de uso colectivo, público o privado, únicamente se puede bonificar un único recibo del IBI a elección del interesado y que para bonificar más de un recibo debe acreditarse el uso individualizado de cada punto de recarga; que la bonificación por instalación de puntos de recarga en plazas de garaje es aplicable a la cuota de IBI correspondiente a dichas plazas cuando estas cuentan con un recibo individualizado; y que en los inmuebles que no disponen de una referencia catastral independiente y figuran como anexo a un inmueble principal se puede aplicar la bonificación sobre el impuesto correspondiente a dicho inmueble.

Por lo que respecta a la bonificación homóloga dispuesta en el ICIO en el art. 103.2 TRLRHL, esta se concreta en un porcentaje máximo del 90% a favor de las construcciones, instalaciones u obras necesarias para la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos, condicionada a que las instalaciones dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. La ley también indica aquí que los restantes aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se establecerán en la ordenanza fiscal, que debe determinar, entre otras materias, si esta bonificación es o no aplicable simultáneamente con el resto de bonificaciones en la cuota del ICIO.

Como elemento distintivo con el IBI, el TRLRHL prescribe que la bonificación en el ICIO se debe aplicar a la cuota resultante de aplicar, en su caso, el resto de bonificaciones en este impuesto dispuestas en este mismo art. 103.2 TRLRHL a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal, que incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, que estén vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras, que se refieran a las viviendas de protección oficial y que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de las personas con diversidad funcional. La virtualidad práctica de la bonificación en el ICIO resulta, dada esta última limitación y teniendo en cuenta la naturaleza instantánea de este tributo, considerablemente más reducida que en el IBI, aunque puede seguir resultando efectiva en función de la aplicabilidad o no de todas estas otras bonificaciones al supuesto concreto y a los porcentajes de deducción que el municipio haya decidido establecer respecto de las mismas.

En el año 2023, primer ejercicio en que los municipios han podido introducir en sus ordenanzas fiscales esta bonificación, tres de los cinco municipios españoles con mayor población han optado desafortunadamente por ignorar la medida (Madrid, Barcelona, Sevilla), siendo únicamente Valencia la que ha previsto una bonificación en el ICIO del 90% (porcentaje máximo legal) sobre la cuota resultante de aplicar, en su caso, el resto de bonificaciones en este impuesto, mientras que Zaragoza ha optado por introducir una bonificación para la preinstalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos en comunidades de propietarios, amparándose curiosamente en la bonificación por especial interés o utilidad para el municipio de la letra a) del art. 103.2 TRLRHL.

3. INTRODUCCIÓN EN OTRAS BONIFICACIONES LOCALES DE ELEMENTOS MEDIOAMBIENTALES EN LA VIVIENDA

Junto a las dos bonificaciones explícitamente medioambientales aplicables a la vivienda previstas en el IBI y el ICIO, que acabamos de examinar en el anterior apartado, el TRLRHL contempla un conjunto amplio de bonificaciones en la cuota de los impuestos locales que, sin contener literalmente elementos ambientales en su configuración, son definidas en términos genéricos, ambiguos e incompletos, lo cual permite plantear su idoneidad para ser recogidas y desarrolladas en las ordenanzas fiscales, en su caso, introduciendo elementos ambientales aplicables a la vivienda.

3.1. Actividades económicas relacionadas con la vivienda que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo

La primera de las bonificaciones locales que debemos analizar, reservada a las actividades económicas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo, constituye un beneficio fiscal generalizado en el ámbito impositivo municipal, desde el momento en que se ha introducido con carácter potestativo en los cuatro impuestos que son susceptibles de regularse en las ordenanzas fiscales con fines ambientales y aplicables a la vivienda: IBI, IAE, ICIO e IIVTNU.

En el IBI se prevé, en primer lugar, una bonificación potestativa de hasta el 95%, 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 (art. 74.2 quáter TRLRHL). El supuesto genérico que fundamenta este beneficio permite al municipio introducir fácilmente variables medioambientales (18), aunque al vincularse a inmuebles en los que se realizan actividades económicas resulta difícilmente aplicable de forma directa a las viviendas. La inclusión en este ámbito objetivo de la bonificación de finalidades extrafiscales como las medioambientales debe valorarse aquí positivamente, pero salvo en supuestos muy específicos, como las actividades profesionales o de teletrabajo, que reportan beneficios medioambientales al reducir la movilidad e incentivar la eficiencia energética en los domicilios donde se realiza la actividad durante tiempo prolongado (19), esta bonificación se aplicará a bienes inmuebles donde se ejercen

(18) En este sentido, por ejemplo, Galapero Flores (2020: 82) propone introducir una bonificación considerable en la cuota del IAE para los sujetos pasivos que creen puestos de trabajos de los denominados “verdes”.

(19) Santiago Marcos (2022: 178) subraya que la bonificación de especial interés o utilidad municipal en el IBI se adapta al teletrabajo por suponer una mejora para el desarrollo urbano y por fomentar el empleo, desde el momento en que el teletrabajador probablemente necesite personal auxiliar o demande servicios dentro del propio municipio, debiendo especificarse en la ordenanza fiscal la actividad económica que se beneficia de la bonificación, bajo la rúbrica de actividades económicas prestadas a través del teletrabajo.

actividades económicas y no los de uso residencial (20). Por lo que respecta a nuestro objeto de estudio, interesa examinar la bonificación aplicable a los inmuebles vinculados a las actividades económicas inmobiliarias sobre la vivienda (promoción, urbanización, construcción, rehabilitación, arrendamiento), incluidas las ejercidas por las sociedades o cooperativas de *cohousing* (21).

Así resulta de lo previsto en las ordenanzas fiscales para el año 2023 en las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza). En la mayoría de los casos, la bonificación aludida en el IBI se ha limitado a bienes inmuebles vinculados a actividades económicas ajenas al sector de la vivienda (concesiones de mercados municipales en Madrid; inmuebles rústicos, espacios estables de exhibición de artes escénicas, establecimientos comerciales y establecimientos de artistas falleros en Valencia; comercio minorista y comercio afectado por obras en la vía pública en Zaragoza), siendo escasos los supuestos que pueden beneficiar a actividades económicas relacionadas con las viviendas y siendo nula, en estos reducidos supuestos, la adopción de elementos medioambientales. Así, por ejemplo, Barcelona y Sevilla han dispuesto una bonificación en el IBI del 95% para viviendas destinadas a alquiler social, mientras que Sevilla y Zaragoza han introducido una bonificación para los inmuebles de empresas de nueva implantación y de empresas que incrementan la plantilla de trabajadores (incluidas, por tanto, sin especialidades, las empresas dedicadas al sector de la vivienda), pero en ninguno de los dos casos se han contemplado elementos ambientales que permitan discriminar los elementos materiales o formales de la deducción en algún sentido.

En el art. 88.2.e) TRLRHL se reproduce exactamente la misma bonificación en el IAE, de hasta el 95% de la cuota para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal (22). Aunque se añade un límite distintivo: que la bonificación actúa sobre la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones obligatorias del impuesto del art. 88.1 TRLRHL y las bonificaciones potestativas por ejercicio de actividades empresariales, por creación de empleo, por actuaciones medioambientales, y por renta negativa o inferior a una cantidad determinada por la ordenanza, que se contienen en las letras a), b), c) y d) del art. 88.2 TRLRHL. Sea como fuere, entiendo que son plenamente extensibles a

(20) Tal como advierten Bastida Peydro y Ciruelos Lara (2022: 67-68), esta bonificación es utilizada habitualmente por los ayuntamientos para atraer las inversiones en los grandes proyectos de producción de energía al territorio de su municipio y no está orientada a la instalación de este tipo de equipos en viviendas unifamiliares o edificios.

(21) Pagès i Galtés (2021: 192-193) observa que el supuesto ordinario de aplicación de esta bonificación será el de las viviendas cuya titularidad detenta la sociedad *cohousing*, dado que es posible sostener que en estas viviendas se desarrolla por esta sociedad una actividad económica de cesión de uso de inmuebles a los cohabitantes, normalmente en arrendamiento, mientras que cuando la propiedad sea detentada por estos últimos la única posibilidad de gozar de la bonificación se daría en casos excepcionales, como el caso de una comunidad *cohousing* laboral, donde los cohabitantes ejercen un mismo oficio o profesión en sus respectivas viviendas.

(22) Martín Rodríguez (2014: 71) destaca que quedan excluidos apriorísticamente todos aquellos sujetos que operan en varios municipios a nivel provincial o estatal y que tributan por cuota provincial o nacional, siendo muy pocas las grandes empresas, por tanto, que pueden acogerse a la bonificación.

este supuesto las posibilidades en manos de los municipios para introducir elementos ambientales entre las circunstancias que justifican la declaración de especial interés o utilidad municipal, siendo este hecho de especial relevancia en el ámbito de la vivienda, porque la bonificación puede beneficiar a las empresas dedicadas a la promoción, urbanización, construcción, rehabilitación o arrendamiento de este tipo de edificaciones.

Por lo que respecta a las posibilidades en extender esta bonificación al ámbito medioambiental, en las ordenanzas fiscales para 2023 de las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza), únicamente en la de Valencia se ha previsto una bonificación del 60% en el IAE para las actividades de espectáculos en salas y locales y empresas de espectáculos, no siendo aplicable, por tanto, a empresas inmobiliarias que se dedican al sector de la vivienda, e ignorando cualquier elemento ambiental en su regulación.

En la letra a) del art. 103.2 TRLRHL se recoge en tercer lugar esta misma bonificación potestativa de hasta el 95% en el ICIO. En los mismos términos que en las bonificaciones dispuestas para los inmuebles y las actividades económicas de especial interés o utilidad municipal en el IBI y el IAE, se añade que corresponde la declaración de especial interés o utilidad municipal al pleno de la corporación; que esta se acuerda, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros; y que la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales queda en manos de la ordenanza fiscal, que, entre otras materias, debe determinar si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente.

Como ya ha sido comentado al analizar las bonificaciones potestativas en el IBI y el IAE, la amplitud con la que se describe el supuesto de hecho que da lugar a esta bonificación permite dar cabida en el mismo a prácticamente cualquier deducción que quiera establecer el municipio. De hecho, este beneficio puede ser utilizado por distintos ayuntamientos con fines medioambientales, pudiendo beneficiar, entre otros supuestos, tal como señala González-Cuéllar Serrano (2012: 727), a las obras de rehabilitación distintas de la rehabilitación energética prevista en el art. 103.2.b TRLRHL (instalación de sistemas para el aprovechamiento término o eléctrico de la energía solar). En relación con las ordenanzas fiscales de las capitales de provincia del año 2021, Herrera Molina y Tandazo Rodríguez (2021: 373-374) destacan que distintos municipios establecieron esta bonificación genérica con fines medioambientales, en distintos porcentajes, para obras destinadas a mejorar la calificación energética de la vivienda, obras en las que se utilizan calderas de biomasa para calefacción y agua sanitaria, obras que implican una reducción de la demanda energética del edificio que no resulta obligatoria, obras de aprovechamiento de energía de origen termal y obras que consisten en la instalación de fuentes de energía renovable.

Las ordenanzas fiscales para el año 2023 de las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) han desarrollado en mayor o menor medida todas estas posibilidades. En la mayoría de los supuestos, los elementos ambientales son inexistentes y no determinan ningún elemento material o formal de la bonificación. Así sucede, por ejemplo, con las bonificaciones ajenas al sector de la vivienda, como la prevista en Madrid para la implantación de equipamientos dotacionales en los sectores educativo, cultural y sanitario, o las dispuestas en Barcelona a favor de equipamientos comunitarios, aparcamientos públicos y monumentos de interés nacional.

Pero también con las establecidas en general para actividades económicas que pueden beneficiar a las empresas inmobiliarias en el sector de la vivienda, como las deducciones en los cinco municipios para empresas que incrementan la plantilla de trabajadores o que inician sus actividades. Si examinamos, en segundo lugar, las bonificaciones aplicables directamente a obras realizadas en viviendas, en muchos casos el factor ambiental sigue brillando por su ausencia. Es el caso de las bonificaciones por obras de rehabilitación en edificios de uso residencial que tienen la calificación de actuación protegida y por obras de nueva planta de viviendas de protección oficial y de integración social, en Madrid; por obras incluidas en el plan de vivienda, en edificios del patrimonio cultural o en edificios urbanísticamente protegidos, en Barcelona; por obras en inmuebles de acogida de colectivos de especial atención, en Valencia; y por obras en viviendas protegidas, en inmuebles de acogida de colectivos de especial atención, en viviendas protegidas en régimen de alquiler social y en edificios protegidos, en Sevilla.

Fuera de estos casos, las ordenanzas fiscales de los cinco municipios con mayor población contienen algunos supuestos relevantes para nuestro objeto de estudio, desde el momento en que se centran en el sector de la vivienda y contienen elementos ambientales en su configuración. Madrid prevé una bonificación del 10% para las obras en edificios y elementos protegidos por el plan general de ordenación urbana de la ciudad y catalogados con nivel de protección 3 (grados parcial o ambiental); Barcelona contempla una bonificación del 50% para las obras de retirada de fibrocemento (aluminosis); Valencia introduce una bonificación entre el 25% y el 95% para las obras en edificios o viviendas catalogadas y afectadas por patologías constructivas; y resulta por último especialmente interesante el caso de Zaragoza, que ha apostado por desarrollar en este ámbito un amplio listado de bonificaciones ambientales en la vivienda: del 90% para obras de nueva planta y rehabilitación en planes integrales, áreas de rehabilitación y regeneración urbanas y áreas de rehabilitación preferentes; entre el 20% y el 45% para obras de rehabilitación en edificios con una antigüedad superior a 40 años con el fin de conservar y mejorar la seguridad, accesibilidad, eficiencia y ahorro energético, habitabilidad, zonas comunes e instalaciones; del 50% para actuaciones de seguridad y salubridad en la adecuación de edificios resultantes de la inspección técnica de la edificación; del 95% para instalaciones generación energía eléctrica mediante fuentes de energía renovable; entre el 70% y el 95% para obras de reducción de demanda energética mediante mejora de la envolvente térmica; del 95% por obras que reduzcan el 60% o más la demanda calefacción y refrigeración; del 70% cuando la reducción del supuesto anterior sea al menos del 40%; del 95% para obras de mejora de la eficiencia energética, sustitución e incorporación de fuentes de energía renovable en instalaciones térmicas de calefacción, climatización, ventilación y agua caliente sanitaria, así como para la instalación o mejora de subsistemas de distribución, regulación, control y gestión energética de las instalaciones térmicas; del 5% para obras de instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua o la reutilización de aguas grises o pluviales e instalaciones de iluminación que mejoren la eficiencia energética en al menos un 50%; y del 95% para obras en comunidades de propietarios para preinstalación de sistemas de recarga de vehículos eléctricos o enchufables en los garajes comunitarios, siempre que estas obras no sean obligatorias.

Finalmente, la bonificación por especial interés o utilidad municipal también se ha introducido en el IIVTNU. Los números 5 y 6 del art. 108 TRLRHL decretan que las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra

del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre 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; que corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y que se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros; y que la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se establecerá en la ordenanza fiscal.

Del mismo modo que sucede en el IBI, la virtualidad de esta bonificación en el IIVTNU no es muy amplia en el sector de la vivienda, puesto que salvo en supuestos muy específicos, como las actividades profesionales o de teletrabajo ejercidas en el propio domicilio, que reportan beneficios medioambientales al reducir la movilidad e incentivar la eficiencia energética en los domicilios donde se realiza la actividad durante tiempo prolongado, o las actividades económicas ejercidas por las sociedades o cooperativas de *cohousing*, esta bonificación beneficia a bienes inmuebles donde se ejercen actividades económicas y no a los de uso residencial (23). En cualquier caso, el ayuntamiento está habilitado para introducir en este ámbito bonificaciones ambientales que favorezcan a las empresas inmobiliarias que intervienen en la promoción, urbanización, construcción, rehabilitación y arrendamiento de viviendas sostenibles. No es el caso, desafortunadamente, de las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza), que no han incluido en sus ordenanzas fiscales para el año 2023 ninguna bonificación en este sentido.

3.2. Actividades económicas de promoción, urbanización, construcción, rehabilitación y arrendamiento de viviendas

Aunque no están previstas específicamente para el sector de la vivienda, el TRLRHL incluye, en primer lugar, dos bonificaciones medioambientales en la cuota del IAE que benefician a las empresas no exentas, esto es, las personas jurídicas con una cifra de negocios no inferior a un millón de euros.

La primera de ellas, de carácter potestativo, se recoge en la letra c) del art. 88.1 TRLRHL, alcanzando un porcentaje de hasta el 50% de la cuota correspondiente para las entidades no exentas que tributen por cuota municipal, siempre y cuando utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración (entendidas como equipos e instalaciones que permitan la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil); realicen sus

(23) García Carretero (2021: 124) considera que la transformación del actual IIVTNU en un impuesto sobre plusvalías inmobiliarias que se generan no únicamente sobre el suelo, como sucede en la actualidad, sino también sobre la construcción o edificación, abriría un abanico de posibilidades en torno a las opciones para introducir elementos medioambientales en el impuesto, que podrían consistir en recoger incentivos con relación a los sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, mecanismos o dispositivos de reducción del consumo de agua, utilización de materiales de construcción ecológicos o reciclados, o la reserva de una superficie mínima para plantas.

actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal; o establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido. Se añade, además, como límite a la ordenanza, que esta bonificación medioambiental se aplicará en todo caso a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las dos bonificaciones obligatorias del art. 88.1 TRLRHL y las bonificaciones potestativas por realización de una actividad empresarial y por creación de empleo de los párrafos a) y b) del art. 88.2 TRLRHL. Se trata, como ya hemos indicado en el IBI y el ICIO para este tipo de incentivos potestativos, de una bonificación no compensable por el Estado, lo cual resta efectividad real a su eficacia según Trigueros Martín (2011: 433). El apartado tercero del art. 88 TRLRHL estipula para este tipo de bonificaciones potestativas que la ordenanza fiscal es la encargada de especificar los aspectos sustantivos y formales no dispuestos en la ley (24).

A diferencia en este caso de las bonificaciones medioambientales del IBI y del ICIO, la regulación legal del beneficio en el IAE amplía los supuestos y el ámbito de aplicación del mismo, especificando mucho mejor los elementos que configuran la bonificación. En el ámbito de la vivienda sostenible, que es el que nos ocupa, sin embargo, resulta evidente que su impacto es muy inferior, siendo susceptible de beneficiar a las sociedades no exentas del IAE que tributan por cuota municipal que, cumpliendo los elementos medioambientales indicados, se dedican a la realización de obras de promoción, urbanización, construcción o rehabilitación o al arrendamiento de este tipo de inmuebles, pudiendo, por tanto, el ayuntamiento disponer para ellas porcentajes mayores o formalidades menos rigurosas para beneficiarse del incentivo (25).

No han seguido este camino las ordenanzas fiscales para el año 2023 de los cinco municipios españoles con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza), que no incluyen ninguna especificación para este tipo de empresas inmobiliarias. Estas empresas, por tanto, con independencia de si dedican o no su actividad al sector de la vivienda sostenible, se benefician, al igual que el resto de empresas, de una bonificación del 50% cuando utilizan o producen energía a partir de instalaciones no obligatorias para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración (Sevilla y Zaragoza), o solo de energía solar y geotérmica (Madrid) o solo energía solar (Barcelona), durante un período de tres años (Madrid, Barcelona), un año (Sevilla) o con carácter permanente (Zaragoza), y con distintos límites distintos en cada caso; y de una bonificación por establecimiento de un plan de transporte para sus trabajadores del 50% en Sevilla, entre el 10% y el 50% en Madrid, y del 20% en Zaragoza.

(24) Las características de esta bonificación en las ordenanzas fiscales vigentes en 2021 en municipios de más de 100.000 habitantes se analizan en Gil Maciá (2021: 201-215).

(25) Lucas Durán (2012: 388) advierte que el TRLRHL utiliza la expresión “una bonificación” para referirse a una serie de bonificaciones listadas a continuación y que podría defenderse una graduación no caprichosa por el municipio de las bonificaciones por uso de energías renovables en función de determinados criterios (como por ejemplo el impacto visual de unas y otras) que no resultara arbitraria para no vulnerar a su vez el principio de igualdad.

La segunda bonificación medioambiental en el IAE, con carácter potestativo para el municipio y fijada en un máximo del 50%, se incluye en la letra f) del art. 88.1 TRLRHL y beneficia a los sujetos pasivos que tributan por cuota municipal y han instalado puntos de recarga para vehículos eléctricos en los locales afectos a la actividad económica. A pesar de que esta bonificación está condicionada a que las instalaciones dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente, la potencialidad de esta bonificación no es menor, teniendo en cuenta que los restantes aspectos sustantivos y formales de la misma se especificará en la ordenanza fiscal, que debe determinar, entre otras materias, si esta bonificación es o no aplicable simultáneamente con el resto de bonificaciones en la cuota del impuesto.

De todos modos, la incidencia en el ámbito de la vivienda de esta segunda bonificación ambiental en el IAE también es aquí reducida, no tanto porque el TRLRHL estipula que el incentivo se aplica a la cuota resultante de aplicar, en su caso, el resto de bonificaciones obligatorias y potestativas del impuesto, sino más bien por la evidencia de que la medida es predicable de locales donde se desarrollan actividades económicas, entre las cuales se incluye también, evidentemente, la realización de obras de promoción, urbanización, construcción o rehabilitación o al arrendamiento de viviendas. Quedará ya a la libre decisión del ayuntamiento correspondiente disponer o no para este último tipo de actividades de porcentajes mayores de bonificación o de requisitos formales menos exigentes cuando estas actividades se realicen cumpliendo determinados requisitos tendentes a incrementar el parque de viviendas sostenibles. Posibilidades todas ellas que no han considerado conveniente desarrollar las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza), que ni siquiera incluyen esta bonificación en sus ordenanzas fiscales para el año 2023.

Fuera ya de estas dos bonificaciones explícitamente medioambientales que se acaban de indicar, en el propio IAE y también en menor medida en el IBI se disponen algunas bonificaciones generales que benefician a determinadas empresas, cooperativas y profesionales y que, al igual que en los dos supuestos anteriores, también son susceptibles, en nuestra opinión, de incorporar elementos ambientales con la finalidad de incrementar el parque de viviendas sostenibles.

El TRLRHL dispone, en primer lugar, una bonificación obligatoria en el IBI, durante un período máximo de tres ejercicios, a favor de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria, tanto de obra nueva como de rehabilitación (art. 73.1 TRLRHL). El plazo de aplicación de esta bonificación comprende desde el período impositivo siguiente a aquel en que se inicien las obras hasta el posterior a su terminación, siempre que durante ese tiempo se realicen obras de urbanización o construcción efectiva (26). Tratándose de una bonificación obligatoria, la autonomía municipal debe limitarse, porque así lo prevé el primer número del art. 73 TRLRHL, a la aprobación mediante ordenanza de un porcentaje de bonificación entre el 50 y el 90%.

(26) En caso de paralización de las obras, advierte De la Peña Amorós (2012: 80), debe entenderse que las mismas han terminado, no pudiéndose disfrutar de la bonificación, y si posteriormente las mismas se reanudan ello no da lugar a una nueva bonificación, sino que se continúa con la que anteriormente se estaba disfrutando a los efectos del plazo máximo de tres períodos impositivos.

La ordenanza de un municipio, por tanto, podría introducir porcentajes más elevados de bonificación, dentro de estos márgenes, si las viviendas que figuran en el inmovilizado de estas empresas cumplen determinados requisitos medioambientales, o incluir también especificaciones más favorables a este tipo de viviendas en otros elementos del beneficio: solicitud y, en su caso, prórroga o renovación (27), concepto de “empresa de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria” que puede acogerse a la bonificación (28), o compatibilidad con otros beneficios fiscales, entre otros. La introducción de elementos medioambientales en la configuración de esta bonificación constituye, sin duda, un estímulo a la promoción, urbanización, construcción y rehabilitación de viviendas sostenibles, que podría añadirse al incentivo que supone la aplicación a las mismas edificaciones de las dos bonificaciones previstas en el IBI para los inmuebles en los que se hayan realizado instalaciones de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol y de puntos de recarga para vehículos eléctricos. En caso de estipularse en la ordenanza fiscal la compatibilidad de estas tres bonificaciones, la deducción agregada puede alcanzar la totalidad de la cuota del impuesto en el IBI aplicable a las viviendas bonificadas mientras estas se mantengan en el activo de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria, suponiendo un importante incentivo a la promoción, urbanización, construcción y rehabilitación de viviendas sostenibles, excluyendo en este caso el arrendamiento de las mismas. Las ordenanzas fiscales para el año 2023 de las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza), no han considerado oportuno introducir elementos ambientales en este incentivo y se han limitado a incluir sin especificidades una bonificación del 90% (50% en el caso de Zaragoza).

También con carácter obligatorio, el TRLRHL incluye una bonificación en la cuota del IAE que puede incidir en el estímulo de la promoción, urbanización, construcción y rehabilitación de viviendas sostenibles y que beneficia a las cooperativas, ya sea individualmente o cuando estas se organizan mediante uniones, federaciones y confederaciones. En cuanto a la regulación concreta del beneficio, la letra a) del primer apartado del art. 88 TRLRHL se limita a efectuar una remisión a lo dispuesto en la Ley 20/1990,

(27) El artículo 73.1 del TRLRHL, con buen criterio, subraya García Martínez (2006: 47), no exige una solicitud de renovación o prórroga de la bonificación una vez reconocida esta inicialmente, por lo que, respecto a los períodos impositivos posteriores la Administración debería actuar de oficio, sin previa solicitud al respecto, aplicando la bonificación si constata que se continúa produciendo el presupuesto de hecho de la misma definido en el artículo 73.1 del TRLRHL. Por el contrario, Leal Barros (2009: 56), siguiendo una interpretación literal del precepto aludido, opina que ni se da ni se niega el carácter automático al beneficio fiscal para los años sucesivos, y que al amparo de la habilitación del art. 73.4 TRLRHL, la ordenanza podría incluir los requisitos de acreditar la subsistencia del beneficio tras cada devengo y específicamente el plazo para ello, estando entonces el municipio habilitado para exigir al solicitante que justifique, antes de que adquiera firmeza la liquidación, la persistencia del derecho a dicho beneficio.

(28) Al tratarse de un beneficio fiscal de carácter mixto, Orón Moratal (2020: *laleydigital*) advierte que no es suficiente la circunstancia objetiva de que sobre el inmueble se lleven a cabo obras de urbanización, construcción o rehabilitación, sino que es necesario además que su titular sea una empresa de urbanización, construcción o promoción inmobiliaria y dichos bienes no estén contabilizados en su inmovilizado, circunstancia que impide disfrutar de este beneficio fiscal a un particular que adquiere una parcela para construirse su vivienda.

de 29 de diciembre, sobre el régimen fiscal de las Cooperativas. La bonificación del 95% de la cuota del IAE, prevista en los arts. 33.4.b y 34 esta ley, se extiende a todas las actividades económicas de todas las cooperativas, incluidas, por tanto, las cooperativas dedicadas a la promoción, urbanización, construcción, rehabilitación y arrendamiento de viviendas (29).

Esta bonificación se acompaña del deber de compensación a los municipios por parte del Estado y el ámbito objetivo y subjetivo del beneficio está bien delimitado legalmente, afectando a todo tipo de actividades, tanto de las cooperativas especialmente protegidas como de las protegidas. Entre estas últimas se hallan las cooperativas de viviendas en cesión de uso o *cohousing*, que mantienen la propiedad de la vivienda, en las que los socios abonan una renta o contraprestación por el uso del inmueble (30). No existe en el TRLRHL remisión a la ordenanza para regular aspectos sustantivos o formales de la bonificación ni las reglas de compatibilidad de la misma con el resto de deducciones. Al tratarse de una bonificación obligatoria, estos elementos, creo que son suficientes para eliminar cualquier tentación del municipio para acotar o endurecer las condiciones de acceso a la bonificación. Tentación que en último término se vería igualmente eliminada, aún en el caso hipotético de que existiera esta remisión, por el hecho de que el beneficio es compensable por el Estado. En el ámbito de la construcción de viviendas sostenibles, nada impide, pues, que la ordenanza fiscal introduzca menos restricciones formales o mayores facilidades de acceso a la hora de regular esta bonificación, aunque no mayores porcentajes de deducción, cuando resulte aplicable a las cooperativas que se dedican a actividades de promoción, urbanización, construcción, rehabilitación o arrendamiento de viviendas que cumplan determinados estándares ambientales. Sin tener en cuenta todas estas posibilidades, las ordenanzas fiscales para 2023 de las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) se han limitado a introducir una bonificación del 95%, sin añadir ningún elemento de discriminación ambiental.

Una segunda bonificación obligatoria en la cuota del IAE se cuantifica en un porcentaje fijo del 50% para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla [art. 88.1.b) TRLRHL]. Este beneficio se coordina con la exención prevista en el art. 82.1.b) TRLRHL a favor de los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español durante los dos primeros períodos imposi-

(29) No está prevista en el IBI ninguna bonificación a favor de cooperativas dedicadas a la promoción, urbanización, construcción, rehabilitación o arrendamiento de viviendas, más allá de la bonificación a favor de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria, tanto de obra nueva como de rehabilitación (art. 73.1 TRLRHL). El TRLRHL solo prevé específicamente para este impuesto una bonificación para determinados bienes inmuebles (rústicos) de determinadas cooperativas (cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra), en el art. 73.3 TRLRHL, sin ninguna relación con la vivienda.

(30) Navarro García (2019: 149) opina que el *cohousing* es una de las fórmulas alternativas al acceso tradicional a una vivienda con más futuro gracias sobre todo al modelo de convivencia inherente a las viviendas colaborativas que facilita el sentimiento de comunidad y la ayuda mutua entre los residentes, además de que favorece la sostenibilidad, el medio ambiente y el ahorro económico.

tivos, añadiéndose que el período de aplicación de la bonificación caduca transcurridos cinco años desde la finalización de la exención referida. Al margen de los problemas que para la aplicación de la bonificación puede suscitar la regulación de esta exención, como los derivados de la consideración de haberse producido o no el inicio efectivo del ejercicio de una actividad (31), la redacción del TRLRHL es diáfana en su contenido, al referirse a una categoría de sujetos definidos, como los sujetos que realizan actividades profesionales en los términos del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, que aprueba las tarifas del IAE, y al delimitar el ámbito temporal de aplicación de la bonificación. A pesar de ello, hay que tener en cuenta que cuando el ejercicio de una actividad profesional se realiza bajo la forma de una persona jurídica con una cifra de negocios igual o superior a un millón de euros, la única modalidad posible no exenta según el art. 82.1.c) TRLRHL, el apartado primero de la regla tercera de la instrucción de las tarifas del IAE, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, califica la actividad como actividad empresarial y no profesional, vaciando el contenido de la bonificación. Es por este motivo que, en un intento por dotar de sentido a la existencia de este beneficio fiscal, la Administración tributaria ha interpretado que la operatividad del mismo se limita a las personas físicas no residentes que actúan sin establecimiento permanente en España o a las que, actuando con este tipo de establecimiento, tienen una cifra de negocios igual o superior a un millón de euros (32). Asumiendo esta interpretación, las posibilidades que tiene el municipio de circunscribir el ámbito de aplicación de esta bonificación obligatoria son muchas, pudiendo discriminar la tipología de actividades de los sujetos no residentes a los que se quiere beneficiar y atraer al municipio, y entre las cuales podrían incluirse, entre otras, las actividades profesionales relacionadas con la realización de obras de promoción, urbanización, construcción, rehabilitación o alquiler de viviendas sostenibles, con el fin de estipular que son las que tienen unas condiciones privilegiadas para acceder a la bonificación o porcentajes superiores de deducción, dentro de los márgenes que permite la redacción legal. Nuevamente aquí los cinco municipios españoles con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) se han limitado a reproducir en sus ordenanzas fiscales la bonificación legal obligatoria sin añadir en su configuración criterios específicos para el sector inmobiliario ni elementos ambientales.

Entrando ya en el ámbito de las bonificaciones potestativas del IAE, se contempla en el art. 88.2.a) TRLRHL un beneficio de hasta el 50% en la cuota a quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial y tributen por cuota municipal, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla. La redacción de este beneficio dispuesto a favor de las actividades empresariales, una vez transcurridos los dos primeros períodos impositivos exentos, es coincidente con la bonificación obligatoria dispuesta al mismo efecto para las actividades profesionales que acabamos de señalar, añadiéndose únicamente en el primer supuesto que la bonificación potestativa se aplica a la cuota tributaria, integrada por la cuota de

(31) Y que el TRLRHL intenta superar indicando que no se considera que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando esta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

(32) En contra de esta interpretación administrativa, Poveda Blanco (2006: 125).

tarifa ponderada por el coeficiente establecido en el art. 86 TRLRHL y modificada, en su caso, por el coeficiente establecido en el art. 87 TRLRHL, o bien a la cuota resultante de aplicar a esta cuota tributaria la bonificación obligatoria de las cooperativas del art. 88.1.a) TRLRHL, si esta resulta aplicable.

En esta bonificación potestativa a favor de las actividades empresariales no se producen los problemas de aplicación práctica que se dan en la bonificación obligatoria con el mismo fin dispuesta para las actividades profesionales, porque aquí sí se puede concretar el ámbito subjetivo del beneficio: las personas jurídicas que ejercen cualquiera de las actividades empresariales dispuestas en las tarifas del IAE con una cifra de negocios igual o superior a un millón de euros, así como también, según una interpretación en este caso no exenta de polémica de la Administración tributaria, las personas físicas no residentes que actúan sin establecimiento permanente en España y que actúan con dicho establecimiento y obtienen una cifra de negocios igual o superior a un millón de euros. Además, también aquí la redacción del TRLRHL es suficientemente clara por lo que se refiere a los límites temporales de aplicación de la bonificación. En cualquier caso, tratándose aquí de una bonificación potestativa, puede estar justificado un tratamiento diferenciado por los municipios de los aspectos sustantivos y formales no dispuestos en la ley y las reglas de compatibilidad con otras bonificaciones (art. 88.3 TRLRHL), con el objetivo de establecer un régimen de mayor bonificación a favor de las empresas dedicadas a las obras de promoción, urbanización, construcción, rehabilitación y arrendamiento de viviendas sostenibles. Ajenos a esta eventualidad, los cinco municipios españoles con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) no han introducido en sus ordenanzas fiscales para el año 2023 ninguna especificación para el sector inmobiliario ni ningún criterio ambiental de discriminación en esta bonificación: todas las ordenanzas, salvo la de Barcelona, que no contempla esta bonificación, prevén una deducción del 50% aplicable el tercer año de funcionamiento de la empresa, y contemplan distintos plazos y porcentajes en los cuatro años siguientes.

Una segunda bonificación potestativa del IAE, que incentiva la creación de empleo, alcanza hasta un máximo del 50% y está dispuesta para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que hayan incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación de la bonificación, en relación con el período anterior a aquél [art. 88.2.b) TRLRHL]. En consonancia con la tendencia del legislador a condicionar el orden de prelación en la aplicación de las bonificaciones en el IAE, no observable en otros impuestos municipales, se añade que la bonificación se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones obligatorias del apartado 1 del art. 88 TRLRHL y la bonificación potestativa para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial y tributen por cuota municipal, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla.

Los elementos recogidos por la ley se limitan en este supuesto a una circunstancia: que sólo son bonificables los contratos indefinidos de los sujetos que tributen por cuota municipal hasta un máximo del 50%. La propia letra b) del art. 88.2 TRLRH prevé que la ordenanza pueda establecer diferentes porcentajes de bonificación, sin exceder el límite máximo indicado, en función de cuál sea el incremento medio de la plantilla de trabajadores con contrato indefinido. Aunque nada más se indique al respecto,

nada impide que los ayuntamientos puedan discriminar entre distintos porcentajes de bonificación por otros motivos, como el tipo de actividad que ejerce la empresa que incrementa la plantilla, con el fin de incentivar más intensamente a las empresas que ejercen actividades de promoción, urbanización, construcción, rehabilitación o arrendamiento de viviendas sostenibles. Sin acogerse a todas estas posibilidades, cuatro de las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia y Zaragoza, pero no Sevilla) han aprobado distintos porcentajes de bonificación en función del incremento de plantilla (50% Zaragoza, entre 40% y 50% Madrid, entre 20% y 50% Barcelona, entre 5% y 50% Valencia), sin tener en cuenta ningún criterio ambiental ni contemplar especialidades para las empresas que actúan en el sector de la vivienda.

La tercera y última bonificación potestativa del IAE que interesa al objeto de nuestro trabajo, igualmente de hasta el 50%, está prevista en la letra d) del art. 88.2 TRLRHL para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal con una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal, la cual podrá fijar diferentes porcentajes de bonificación y límites en función de cuál sea la división, agrupación o grupo de las tarifas del impuesto en que se clasifique la actividad económica realizada. La libertad de los municipios en el establecimiento y regulación de esta bonificación se limita legalmente mediante la cuantía máxima de la misma (50%) y la previsión de que este beneficio se aplique a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones obligatorias del art. 88.1 TRLRHL y las cuatro restantes bonificaciones potestativas incluidas en las letras a), b), c) y d) del art. 88.2 TRLRHL. Desde las perspectivas subjetiva y objetiva, únicamente se exige que la bonificación sea aplicable a los sujetos pasivos del impuesto con una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal, sin estipularse nada acerca de qué debe entenderse por “renta” o “rendimiento neto” de la actividad económica ni límite alguno a la cantidad de renta o rendimiento neto que debe incluirse en la ordenanza de ser positiva dicha cantidad.

El carácter potestativo del beneficio ofrece nuevamente aquí un argumento para justificar una delegación en la normativa reglamentaria municipal tan abierta que permite al ayuntamiento otorgar un tratamiento preferencial a las empresas dedicadas a la promoción, urbanización, construcción, rehabilitación y arrendamiento de viviendas sostenibles, siempre y cuando no se desdibuje la intención del legislador, que en este supuesto parece ser la creación de una deducción a los sujetos pasivos con unos beneficios económicos reducidos o con pérdidas (33).

De entre las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza), solo Madrid y Zaragoza han introducido en sus ordenanzas fiscales para el año 2023 esta bonificación, del 25% en Madrid en caso de rendimiento negativo y entre el 3% y el 5% en Zaragoza en función de la cuantía del rendimiento negativo, sin realizar ninguna discriminación ambiental ni especificar normas singulares aplicables al sector inmobiliario.

(33) Cayón Galiardo (2003: 19) manifiesta que con esta medida se introduce un amplio margen de maniobra en poder de los Ayuntamientos que pueden desarrollar una cierta preferencia por determinadas actividades, si bien de manera no arbitraria ni desproporcionada.

Fuera ya del IBI y el IAE, también en el ICIO el TRLRHL recoge tres bonificaciones potestativas que suponen un importante incentivo a la realización de construcciones, instalaciones u obras en viviendas, ya sea en la fase inicial de promoción, urbanización o construcción, o posteriormente durante el uso de las mismas por sus ocupantes en forma de rehabilitación. Una vez más, la configuración legal de este tipo de beneficios permite introducir elementos ambientales por parte del municipio, que a través de sus ordenanzas fiscales está en disposición de adoptar medidas de estímulo a favor de las viviendas sostenibles.

La letra c) del art. 103.2 TRLRLH prevé, en primer lugar, una bonificación potestativa de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras, aplicable a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones de las letras a) y b) del mismo art. 103.2 TRLRH, para construcciones, instalaciones y obras que se declaren de especial interés o utilidad municipal y que incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, respectivamente. Al igual que en las demás bonificaciones potestativas en el ICIO, la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones no previstos legalmente, y entre ellos especialmente la determinación de si todas o algunas de las bonificaciones son o no aplicables simultáneamente, se establece en la ordenanza fiscal.

Nos encontramos aquí ante una bonificación con un supuesto de hecho indefinido en la ley, como son los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras, y ello permite que el municipio pueda concretar en la ordenanza con absoluta discrecionalidad las construcciones, instalaciones y obras que pueden beneficiarse de la deducción, con el fin de atraer inversiones de capital privado para la realización de infraestructuras públicas. Queda abierta, en consecuencia, la posibilidad de aplicar esta bonificación en el ámbito de las obras que se llevan a cabo en las actividades de promoción, urbanización, construcción o rehabilitación de viviendas y de articular los requisitos formales y materiales de este estímulo en función de elementos medioambientales. Las ordenanzas fiscales para 2023 de las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) no han incluido esta bonificación.

Una segunda bonificación potestativa en el ICIO se cuantifica hasta un máximo del 90% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de las personas con diversidad funcional, estipulándose en la letra e) del art. 103.2 TRLRHL que este beneficio se aplica a la cuota resultante de aplicar, en su caso, el resto de las bonificaciones del impuesto, que la regulación de los aspectos sustantivos y formales de la deducción no incluidos en la ley se establece en la ordenanza fiscal, y que la ordenanza está llamada a determinar si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente.

Nuevamente aquí se produce una excesiva deslegalización del ámbito subjetivo y objetivo de la bonificación, porque no se concretan el tipo de obras que pueden incluirse en su supuesto de hecho, exigiéndose únicamente que las mismas favorezcan condiciones de acceso y habitabilidad de los sujetos con diversidad funcional, porque no se delimitan las características que deben cumplir y acreditar estos sujetos, y porque no se impone el beneficio fiscal con carácter obligatorio y con un régimen unitario. Todo lo cual redundaría, nuevamente, en la posibilidad de modular la aplicación de este beneficio fiscal en función

de determinados estándares medioambientales aplicables a las obras o a la vivienda donde estas se realizan. Los cinco municipios españoles con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) han recogido en sus ordenanzas fiscales para el año 2023 esta bonificación en su porcentaje máximo, pero sin realizar ninguna alusión a elementos ambientales.

El art. 103.3 TRLRHL permite, finalmente, a las ordenanzas aprobar una tercera deducción de la cuota íntegra o bonificada del ICIO por el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate, así como los restantes aspectos sustantivos y formales de la deducción. En este caso la bonificación presenta elementos diáfanos en su definición. Desde la perspectiva subjetiva, el contribuyente de la tasa será también sujeto pasivo del ICIO, ya sea como sustituto o como contribuyente. Y por lo que respecta tanto al objeto del beneficio como a su cuantía también la ley es clara, al referirse exclusivamente a la cuota pagada en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística.

En todo caso, se desprende del apartado tercero del art. 103 TRLRHL que los ayuntamientos no pueden bonificar la cuota del ICIO parcialmente, sólo en un porcentaje de la cuota de la tasa, aunque sí pueden concretar otros aspectos igualmente relevantes, como determinar que la deducción sea aplicable sólo a las cuotas del ICIO siempre que no supere una determinada cantidad o limitarla a determinados sujetos con menor capacidad económica o a obras que cumplan determinados estándares medioambientales, entre otros. Ninguna de las ordenanzas fiscales para 2023 de las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) ha incluido esta bonificación.

3.3. Viviendas específicas: destinadas a alquiler, de protección oficial, con un valor catastral incrementado, ocupadas por familias numerosas, en asentamientos de población singularizados y declaradas monumento o jardín histórico

El TRLRHL contempla un conjunto de bonificaciones en la cuota del IBI y también en algún caso en el ICIO que son aplicables específicamente a determinadas tipologías de viviendas. Dada la regulación legal en esta materia, creemos que es posible integrar en las ordenanzas fiscales una regulación de estas bonificaciones que suponga un incentivo para el mercado de viviendas sostenibles, introduciendo elementos medioambientales.

El art. 74.6 TRLRHL prevé, en primer lugar, una bonificación potestativa del IBI, de hasta el 95%, para las viviendas destinadas a alquiler con renta limitada por una norma jurídica. Siempre que el ayuntamiento decida la aplicación de esta bonificación, la autonomía local podrá ser ejercida por el municipio regulando los elementos cuantitativos (sin superar el máximo legal del 95%), temporales o formales de la bonificación y teniendo en cuenta para ello, si así lo considera conveniente, criterios medioambientales. En el año 2023, de los cinco municipios españoles con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) solo el de Valencia ha introducido en sus ordenanzas fiscales una bonificación del 95%, sin incluir ningún aspecto ambiental que module el incentivo.

La bonificación obligatoria en el IBI a favor de las viviendas de protección oficial, dispuesta en el art. 73.2 TRLRHL, no permite en cambio la introducción de elementos medioambientales. Esto es así porque este beneficio es aplicable en un porcentaje único del 50%, inalterable por la ordenanza municipal, durante tres períodos impositivos sucesivos, aplicable a las viviendas de protección oficial «y las que resulten equiparables a estas conforme a la normativa de la respectiva comunidad autónoma», con independencia de la condición subjetiva del titular de los derechos sobre el inmueble que constituyen el hecho imponible, lo que permite interpretar *a sensu contrario* que la ordenanza debe conceder la bonificación a cualquier sujeto que ostente esta titularidad (34).

Pero el segundo apartado del art. 73 TRLRHL añade una segunda bonificación para el mismo tipo de viviendas, en este caso con carácter potestativo, limitada a un porcentaje máximo del 50%, y aplicable únicamente una vez transcurrido el plazo de la bonificación obligatoria. El resto de elementos sustantivos y formales de esta segunda bonificación, así como el porcentaje y la duración de la misma, según indica el propio TRLRHL, pueden ser regulados con absoluta libertad por la ordenanza. De esta forma, el municipio puede, si así lo considera conveniente, establecer discriminaciones a favor de las viviendas de protección oficial que cumplan determinadas condiciones medioambientales, ya sea para limitar únicamente a estos inmuebles la aplicación de la bonificación o bien para reservar a los mismos un porcentaje superior de deducción (35). Las ordenanzas fiscales de cuatro de las cinco ciudades españolas de mayor población (Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza, pero no Madrid) recogen esta bonificación en su porcentaje máximo del 50% para el cuarto año y porcentajes distintos para los años posteriores, pero omiten cualquier especificación de carácter medioambiental.

También en el ICIO se incluye una bonificación, en este caso potestativa, de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial que, según la letra d) del art. 103.2 TRLRHL, se aplica a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren las letras a), b) y d) del mismo precepto, esto es, las bonificaciones de las construcciones, instalaciones y obras que se declaren de especial interés o utilidad municipal, que incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar y que se vinculen a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras.

(34) Ibáñez García (2011: 32) señala que esta bonificación es objetiva, otorgada a la vivienda de protección oficial y no al titular de la misma, por lo que resulta aplicable también a las empresas promotoras de este tipo de inmuebles. Por otro lado, De la Peña Amorós y Selma Penalva (2012: 214) advierten que algún pronunciamiento judicial exige que la vivienda de protección oficial sea una vivienda habitual, ya el propietario o un arrendatario, en contra de la redacción literal del art. 73.2 TRLRHL.

(35) Pagès i Galtés (2021: 191-192) interpreta que en el ámbito del *cohousing* el ayuntamiento puede regular esta bonificación estableciendo una pluralidad de porcentajes que discriminen entre varios supuestos: atendiendo a la renta obtenida por el titular de la vivienda, al número de personas que habitan en ella o al año en que resulte de aplicación, entre otros, pudiéndose disponer en la ordenanza fiscal que a las viviendas de protección oficial en comunidad *cohousing* se apliquen un determinado porcentaje de bonificación distinto al aplicable en las demás viviendas de protección oficial y/o que su plazo de aplicación difiera del general.

Esta misma bonificación se recoge, como hemos indicado, en el IBI, aunque con carácter obligatorio, a favor de los inmuebles que constituyen viviendas de protección oficial. No son necesarias, sin embargo, mayores especificaciones que sí aparecen, como hemos tenido ocasión de señalar más arriba, en la bonificación obligatoria del IBI, ni son trasladables aquí las reservas apuntadas en torno a esta última sobre los peligros de que la ordenanza pueda excluir de la bonificación a algunas viviendas de protección oficial por la vía de introducir condiciones específicas no derivadas de la ley (que se trate de viviendas habituales, que se aplique sólo a las personas físicas propietarias de las mismas, o que se deban cumplir estrictas condiciones de plazos y de solicitud, por ejemplo), porque en el supuesto del ICIO la bonificación tiene una naturaleza potestativa.

El único elemento de la redacción legal de la bonificación que presenta problemas de interpretación es la utilización del término “referentes” para definir el supuesto de hecho. La expresión “construcciones, instalaciones u obras *referentes* a las viviendas de protección oficial” permite extender la aplicación de la bonificación, si así lo decide el municipio a través de su ordenanza, a todo tipo de obras (mayores y menores) referidas a este tipo de viviendas en cualquier momento futuro, mientras siga conservando el inmueble su condición de protección oficial, y no únicamente al momento inicial que abarca la completa construcción del edificio, tal como advierte Marín-Barnuevo Fabo (2010: 619). Y de ello se deriva, por tanto, la idoneidad de esta bonificación para introducir elementos ambientales en las viviendas que condicionen la posibilidad de acceder a la bonificación, el cumplimiento de requisitos formales para ello o la mayor cuantificación porcentual del beneficio.

Los cinco municipios españoles con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) contemplan en sus ordenanzas fiscales para 2023 esta bonificación, en porcentajes variables, entre el 10% y el 50%, sin que en la regulación del beneficio aparezca contemplado ninguna variable ambiental.

El segundo apartado del art. 74 TRLRHL contiene una bonificación potestativa en el IBI que beneficia a los inmuebles cuyo valor catastral haya aumentado como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva. El mismo precepto añade prescripciones técnicas precisas, pero nada impide al municipio introducir en sus ordenanzas discriminaciones incrementando la bonificación a las viviendas que se consideren sostenibles ambientalmente. Ello es así porque la cuantificación de la bonificación se define como la diferencia positiva entre la cuota íntegra del ejercicio y la cuota líquida del ejercicio anterior multiplicada esta última por el coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la ordenanza fiscal para cada uno de los tramos de valor catastral y, en su caso, para cada una de las diversas clases de cultivos o aprovechamientos o de modalidades de uso de las construcciones que en aquella se fijen y en que se sitúen los diferentes bienes inmuebles del municipio. Y también porque la duración máxima de este beneficio no es fija, sino variable, con un máximo de tres períodos impositivos, y porque la ordenanza debe fijar las condiciones de compatibilidad de esta bonificación con las demás que beneficien a los mismos inmuebles. Ninguno de los cinco municipios españoles con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) ha incluido, sin embargo, en sus ordenanzas fiscales este incentivo.

La bonificación potestativa en el IBI que beneficia a las familias numerosas (art. 74.4 TRLRHL) presenta una gran virtualidad medioambiental. Al margen de que el legisla-

dor no ha contemplado esta bonificación con carácter obligatorio y no ha procedido, en consecuencia, a una regulación más detallada de la misma, lo que sería conveniente si lo que se pretende es introducir elementos de subjetivación en el IBI en un ámbito como la familia que goza de protección constitucional, la libertad del municipio es muy relevante, no sólo en cuanto a la cuantificación del beneficio (hasta el 90% de la cuota), sino especialmente por lo que se refiere a la posible limitación de los bienes inmuebles a los que es aplicable el mismo o al régimen de compatibilidad con otros beneficios fiscales del impuesto.

El único elemento que limita la potestad reglamentaria municipal sobre esta bonificación potestativa, junto con el porcentaje máximo del 90%, es la categoría de sujetos a los que esta bonificación es aplicable, esto es, los sujetos titulares de “familia numerosa”, en los términos dispuestos en la normativa estatal y autonómica al respecto, por lo que una vez más la propia aplicación de la bonificación podría limitarse a aquellas viviendas habitadas por familias numerosas que cumplan determinados estándares medioambientales o bien, en caso de aplicarse a todas ellas, la ordenanza fiscal podría establecer un porcentaje superior de bonificación para las viviendas que se consideren sostenibles.

En las ordenanzas fiscales para el año 2023 de los cinco municipios españoles con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) las variables que modulan el porcentaje de la bonificación, entre el 0% y el 90%, según los casos, se ha hecho depender de parámetros como la renta de la unidad familiar o la categoría de familia numerosa, pero no, en cambio, de elementos ambientales del inmueble.

Una bonificación nuevamente potestativa en la cuota del IBI se recoge en el apartado inicial del art. 74 TRLRHL y beneficia a los inmuebles urbanos en áreas o zonas del municipio que correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero, o análogas en determinadas condiciones. En este supuesto, la regulación legal de la bonificación potestativa ofrece un amplio margen de discrecionalidad al municipio, que puede discriminar por tanto a las viviendas sostenibles ubicadas en estas áreas o zonas. Los únicos límites legales específicos son el tipo máximo aplicable (90%), la tipología genérica de bienes inmuebles sobre los cuales debe el municipio establecer la bonificación (bienes urbanos, incluidas, por tanto, las viviendas) y la necesidad de que se trate de áreas del municipio en las que se desarrollen actividades del sector primario. Ninguna de las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) ha previsto en sus ordenanzas fiscales para 2023 esta bonificación.

La última bonificación potestativa en el IBI que corresponde examinar en este apartado, de hasta el 95%, es la dispuesta para los bienes inmuebles declarados monumento o jardín histórico de interés cultural que, por estar afectados a actividades económicas, quedan excluidos de la exención recogida en el último párrafo del art. 62.2.b) TRLRHL (art. 74.2 ter TRLRHL). Siempre que el ayuntamiento decida la aplicación de esta bonificación, la autonomía local podrá ser ejercida por el municipio regulando los elementos cuantitativos, temporales o formales de la bonificación y teniendo en cuenta para ello, en su caso, criterios medioambientales, aunque la afectación del inmueble a una actividad económica difícilmente permitirá extenderlos al sector de las viviendas declaradas monumento o jardín histórico de interés cultural, que en cualquier caso se beneficiarán

de la exención aludida. Tampoco en este caso se contempla esta bonificación en las ordenanzas fiscales para 2023 de las cinco ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza).

3.4. Transmisión de viviendas y constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre ellas

El IIVTNU grava el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos que se pone de manifiesto por la transmisión de su propiedad o por la constitución de un derecho real de goce, siendo por tanto hipotéticamente susceptibles de gozar de bonificaciones con fines medioambientales tanto la transmisión de viviendas como el uso de este tipo de inmuebles en los supuestos de constitución de un derecho real de goce sobre los mismos (36).

El art. 108.4 TRLRHL establece una bonificación potestativa que pueden regular los municipios en la cuota íntegra del IIVTNU de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto, en la transmisión de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes. Estamos ante una bonificación voluntaria con tres límites legales: se extiende únicamente a los supuestos de sucesión y no de donación, se limita el ámbito de sujetos beneficiados al cónyuge y a los familiares directos en línea recta (descendientes, adoptados, ascendientes y adoptantes), y se tipifica la cuantía máxima de la bonificación (hasta un 95%) (37). Se permite así un amplio margen de maniobra a los ayuntamientos a la hora de regular los restantes aspectos formales y materiales del beneficio, circunstancia que explica que muchos municipios hayan condicionado en la práctica la aplicación de la bonificación al cumplimiento de requisitos muy diversos o hayan incluso extendido su ámbito a las parejas de hecho, tal como señala Moreno Serrano (2012: 218-223).

También en este supuesto la ley guarda silencio en cuestiones tan importantes como los bienes concretos que pueden gozar de esta bonificación y, dentro de ellos, qué graduaciones en la deducción se aplican en función de parámetros como el valor catastral de los mismos o la ponderación de elementos medioambientales, por ejemplo, que la ordenanza fiscal podría extender al ámbito de la vivienda.

Si examinamos las ordenanzas fiscales para 2023 de los cinco municipios españoles con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza), observamos que esta bonificación se limita, en el ámbito de la vivienda, exclusivamente a la vivienda habitual (excepto en el caso de Zaragoza, que amplía la bonificación a segundas y

(36) A juicio de Cubiles Sánchez-Pobre (2012: 702), es prácticamente imposible introducir un beneficio fiscal relacionado con la protección medioambiental en el IIVTNU dado el hecho imponible gravado en este impuesto.

(37) Para Álvarez Arroyo (2004: 201), resulta criticable la parquedad del ámbito de aplicación de la bonificación pues sólo se aplica a la sucesión *mortis causa* y no a las donaciones, y sólo a los herederos en línea recta más el cónyuge, y no a todos los posibles herederos.

ulteriores residencias siempre que el valor catastral del suelo sea inferior a 150.000 euros), que la cuantificación del incentivo va a ser fijo en algunos casos (95% en Barcelona y Zaragoza) y variable en otros, en función del valor catastral de la vivienda (Madrid entre 40% y 95%, Valencia entre 25% y 95%, Sevilla entre 0% y 95%), y que en ningún caso aparecen elementos ambientales que condicionen la aplicación del incentivo o su cuantificación.

3.5. ¿Bonificaciones en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica relacionadas con viviendas sostenibles?

Tal como indicábamos en la introducción de este trabajo, cabe preguntarse si los municipios pueden incorporar en sus ordenanzas fiscales bonificaciones en la cuota del IVTM vinculadas a las viviendas sostenibles. El art. 95.6 TRLRHL solo contempla, en relación con este impuesto, dos bonificaciones medioambientales, una en función de la clase de carburante que consuma el vehículo y otra en función de las características de los motores de estos medios de transporte, así como una tercera bonificación para los vehículos históricos o que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, sin que en ninguno de estos tres supuestos se prevea vinculación alguna con la vivienda del titular del vehículo.

Partiendo de esta premisa, las características medioambientales de la vivienda del sujeto titular del vehículo en el permiso de circulación no pueden determinar, desde luego, la aplicación o no de las tres bonificaciones en el IVTM, puesto que ello debe depender exclusivamente de las características del vehículo, como el carburante que consume o el tipo de motor que incorpora, así como la condición de vehículo histórico o la antigüedad del medio de transporte de que se trate. Pero, en todo caso, el TRLRHL no impide al municipio graduar la intensidad de esta bonificación en el IVTM añadiendo a su configuración elementos medioambientales incorporados en la vivienda del titular del vehículo, como, por ejemplo, previendo una bonificación superior cuando el carburante que consume el vehículo sea eléctrico y el titular del vehículo disponga de instalaciones de recarga incorporadas en su vivienda, o incluso una bonificación aún más incrementada cuando la energía eléctrica que alimenta estas instalaciones de recarga se obtiene de instalaciones de energía solar del propio inmueble o proviene de cualquier otra fuente de energía renovable contratada en la vivienda. Esta remota posibilidad no ha sido adoptada en ninguna ordenanza fiscal para el año 2023 de los cinco municipios españoles con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza).

Fuera de estos casos concretos, vincular la bonificación en el IVTM con elementos ambientales de la vivienda del titular del vehículo sin ni siquiera condicionar la exigencia de instalaciones de recarga del vehículo en el inmueble, como, por ejemplo, tratarse simplemente de viviendas con una determinada calificación de eficiencia energética, podría ser incluso admisible, a nuestro juicio, siempre que se vincule estas circunstancias y otras que pudieran tenerse en cuenta con el carburante o el motor del vehículo, o con la condición de tratarse de un vehículo histórico o con antigüedad mínima de veinticinco años.

4. CONCLUSIONES

Las bonificaciones en la cuota de los impuestos locales constituyen beneficios fiscales idóneos para el fomento de la promoción, la urbanización, la construcción, la transmisión, la rehabilitación y el uso de viviendas sostenibles, y la aplicación agregada de todas ellas puede suponer un estímulo nada despreciable para alcanzar el objetivo de incrementar el parque de este tipo de inmuebles. El IBI y el ICIO, sin embargo, son los dos únicos impuestos que introducen bonificaciones en la cuota de carácter específicamente medioambiental aplicables a las viviendas, con el objetivo de incentivar la instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol y de puntos de recarga para vehículos eléctricos. La limitada virtualidad de estas dos bonificaciones medioambientales, sin embargo, que en sí misma puede valorarse negativamente, se infiere no solo de la acotación de su ámbito objetivo de aplicación a los dos supuestos mencionados, muy específicos y tasados, sino también de la naturaleza potestativa de ambos beneficios fiscales.

De los estudios reseñados en este trabajo en relación con la regulación de la bonificación por la instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar en las ordenanzas fiscales del IBI vigentes entre los años 2018 y 2023, resulta evidente que la distancia entre las posibilidades que permite el TRLRHL y la regulación concreta que han hecho los municipios es considerable, no solo en cuanto al porcentaje de la bonificación o la duración temporal del beneficio, sino también por lo que respecta a las condiciones y requisitos para su aplicación. Hasta el punto de que, como viene siendo ya habitual en el ámbito de la imposición local, la incidencia de las medidas ha sido muy desigual entre contribuyentes residentes en diferentes municipios, generando discriminaciones fruto del legítimo ejercicio de la autonomía local, y los resultados obtenidos, en términos de impacto medioambiental, con toda probabilidad menores de los que hipotéticamente podrían alcanzarse. En cualquier caso, se observa en los últimos años una evolución positiva en la aplicación de este beneficio fiscal, que está siendo adoptado por más municipios y con menores restricciones.

La bonificación homóloga dispuesta en el ICIO presenta una incidencia real muy menor y adolece de los mismos defectos que, en mi opinión, se observan en la redacción legal de la deducción equivalente en el IBI: poca efectividad debido a su carácter potestativo y diseño legal insuficiente que, en el supuesto del ICIO, se limita a la inclusión de algunas condiciones restrictivas derivadas del orden de aplicación de las bonificaciones en este impuesto. Al igual que sucede con la bonificación en el IBI, también aquí se desprende de las ordenanzas fiscales de los últimos cinco años que en el ICIO la enorme diversidad en la regulación municipal del incentivo, que alcanza tanto a la oportunidad de su propio establecimiento como a los elementos cuantitativos y temporales y formales del beneficio por los distintos ayuntamientos, revela la ausencia de una política fiscal medioambiental general y uniforme en todo el territorio en materia de bonificaciones locales. El legislador estatal ha delegado en la autonomía local toda la responsabilidad en el incentivo fiscal de instalaciones de energía solar en viviendas, lo cual redundará en resultados globales alejados de la mayor efectividad que sería posible alcanzar en este ámbito. Pero también en el ICIO, igual que en el IBI, la evolución en los últimos cinco años debe valorarse positivamente, al ampliarse el número de municipios que aplican el incentivo y reducirse las restricciones materiales y formales en su configuración.

Por lo que respecta a la bonificación en el IBI para las viviendas que incorporan la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos, siendo el ejercicio de 2023 el primero en el que resulta aplicable, resulta encomiable la decidida voluntad de algunos municipios de implantar este incentivo en sus ordenanzas fiscales, aunque una vez más la lentitud en la puesta en marcha generalizada de medidas potestativas de este tipo queda demostrada con la constatación de que las cinco ciudades españolas más pobladas (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla y Zaragoza) omiten cualquier regulación al respecto. La virtualidad práctica de esta misma bonificación en el ICIO, aplicable a las obras de instalación de estos puntos de recarga, resulta, por otro lado, considerablemente más reducida que en el IBI, teniendo en cuenta la naturaleza instantánea de este tributo, aunque puede resultar efectiva en función de los porcentajes de deducción que establezcan los municipios que opten por desarrollar esta medida.

En último término, las dificultades para implementar en el ámbito municipal bonificaciones en la cuota generalizadas para fomentar eficazmente la promoción, la urbanización, la construcción, la transmisión, la rehabilitación y el uso de viviendas sostenibles, se derivan del reducido ámbito de aplicación de las dos bonificaciones potestativas aludidas, que son las únicas que contemplan elementos ambientales en su configuración en el sector de la vivienda. Ello es así porque estas dos bonificaciones, que no son reguladas por muchos municipios y presentan contenidos materiales y formales distintos en aquellos que sí deciden introducirlas, excluyen cualquier beneficio fiscal que tenga en cuenta las características medioambientales que presenta la vivienda más allá de la instalación de sistemas de energía solar y de puntos de recarga de vehículo eléctricos, tales como la ubicación de la edificación, los materiales usados en su construcción, las inversiones realizadas para mejorar la reutilización, reciclaje y sustitución de los recursos y minimizar la producción de residuos, o la optimización de consumo energético mediante la utilización de energías renovables en general o la aplicación de medidas tendentes a asegurar el aislamiento térmico y la conservación de la energía, entre otras.

Como se ha intentado demostrar en el presente trabajo, la introducción de elementos ambientales aplicables a la vivienda en otras bonificaciones locales distintas de las dos explícitamente ambientales mencionadas, constituye un argumento sólido para superar la limitación a la que se acaba de aludir y es hoy una posibilidad real teniendo en cuenta la actual redacción del TRLRHL. Pese a que este texto legal no configura los impuestos locales como auténticos impuestos medioambientales, la regulación laxa y genérica de los supuestos de hecho incluidos en numerosas bonificaciones permite a los ayuntamientos disponer de múltiples alternativas para incentivar el mercado de viviendas sostenibles. No son pocas las bonificaciones en las que es posible incluir aspectos ambientales que modulen el beneficio fiscal: la dispuesta en el IBI, el IAE, el ICIO y el IIVTNU para actividades económicas relacionadas con la vivienda que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo, que puede beneficiar a los inmuebles vinculados a las actividades económicas inmobiliarias sobre la vivienda, incluidas las ejercidas por las sociedades o cooperativas de *cohousing*; las contempladas en el IBI, el IAE y el ICIO por actividades económicas de promoción, urbanización, construcción, rehabilitación y arrendamiento de viviendas; las previstas en el IBI y el ICIO a favor de viviendas específicas destinadas a alquiler, de protección oficial, con un valor catastral incrementado,

ocupadas por familias numerosas, en asentamientos de población singularizados y declaradas monumento o jardín histórico; la incluida en el IIVTNU para la transmisión de viviendas y constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre ellas; o incluso las previstas en el IVTM, que no impiden al municipio graduar su intensidad añadiendo a su configuración elementos medioambientales incorporados en la vivienda del titular del vehículo.

La realidad demuestra, sin embargo, que solo en escasas ocasiones los municipios han hecho uso de estas prerrogativas, dotando de alguna relevancia medioambiental a bonificaciones en la cuota, más allá de las dos bonificaciones estrictamente ambientales, con el objetivo de discriminar los elementos materiales o formales de la deducción en algún sentido. Así sucede, por ejemplo, con la deducción en el ICIO por obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo, que ha constituido un título habilitante en las ordenanzas fiscales de algunos municipios para introducir supuestos que se centran en el sector de la vivienda y contienen elementos ambientales en su configuración. En el caso de Zaragoza, por ejemplo, esta bonificación ha sido utilizada para ampliar la deducción a las obras de instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de energía renovable en general, y no solo de energía solar, y otros municipios han seguido el mismo camino para introducir incentivos en obras destinadas a mejorar la calificación energética de la vivienda u obras que implican una reducción de la demanda energética del edificio que no resulta obligatoria (Herrera Molina y Tandazo Rodríguez, 2021: 373-374)

Una hipotética reforma fiscal verde en profundidad del TRLHL podría ser conveniente, desde luego, para visualizar medidas fiscales específicas y sistemáticas de fomento de viviendas sostenibles, pero con la actual regulación creemos que es posible sostener que los ayuntamientos disponen de herramientas más que suficientes para desarrollar actuaciones en este sentido y que para que esta posibilidad se convierta en una realidad es preciso que el coste en términos de menor recaudación no recaiga en su totalidad en la hacienda local. De todos es sabido que los problemas de financiación que endémicamente vienen sufriendo los entes locales condicionan la voluntad municipal en muchos casos para no establecer beneficios fiscales o hacerlo de forma muy limitada cuando se trata de bonificaciones potestativas no compensables por el Estado. La solución a este problema no pasa tampoco por la introducción de medidas compensatorias automáticas y generalizadas que trasladen la responsabilidad tributaria de la financiación del gasto local al Estado, sino por la asunción compartida y coordinada de los efectos financieros negativos en términos de recaudación que producen las bonificaciones locales entre todas las administraciones públicas.

BIBLIOGRAFÍA

- Adame Martínez, F. (2012): “La fiscalidad ambiental en el ámbito local”, en M. J. Fernández Pavés (coord.): *La función tributaria local*, La Ley, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid: 586-630.
- Álvarez Arroyo, F. (2004): *Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (Plusvalías)*, Dykinson, Madrid.

- Arribas León, M. (2011): “La protección medioambiental en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, en F. Serrano Antón (dir.): *Tributación ambiental y Haciendas Locales*, Thomson Reuters, Civitas, Cizur Menor: 445-462.
- Bastida Peydro, M. y Ciruelos Lara, P. (2022): “Las instalaciones de producción de energía fotovoltaica en el ámbito de la tributación local”, *Tributos Locales*, n.º 54: 57-93.
- Cañal García, F. J. (2022): “Beneficios fiscales para la transición energética en la imposición local”, *Tributos Locales*, n.º 159: 73-89.
- Cayón Galiardo, A. M. (2003): “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 60: 11-24.
- Cobos Gómez, J. M. (2020): “De la transición ecológica a la necesaria transición a un auténtico Derecho tributario ambiental que promueva las energías renovables”, en C. García-Herrera Blanco (dir.): *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La fiscalidad en el marco de la transición ecológica”*, Documentos de Trabajo 6/2020, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 31-42.
- Cobos Gómez, J. M. (2021): “Reforma de los impuestos municipales para el fomento del autoconsumo”, en B. García Carretero (coord.): *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*, Documentos de Trabajo 7/2021, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 42-51.
- Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2012): “La protección del medio ambiente y la tributación local: posibilidades ofrecidas en la Ley Reguladora de Haciendas Locales y su aplicación práctica en Madrid, Barcelona, Granada y Sevilla”, en M. J. Fernández Pavés (coord.): *La función tributaria local*, La Ley, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid: 698-710.
- De la Peña Amorós, M. M. (2012): “La determinación de la cuota líquida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, *Tributos Locales*, n.º 106: 69-86.
- De la Peña Amorós, M. M. y Selma Penalva, V. (2012): “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles: especial referencia al cálculo de la cuota líquida”, en M. J. Portillo Navarro y V. Merino Estrada (coords.): *Crisis económica y Entidades Locales*, Thomson Reuters, Lex Nova, Valladolid: 195-220.
- Del Blanco García, A. y González García, J. (2021): “Introducción de elementos ambientales en la imposición local de bienes inmuebles”, en B. García Carretero (coord.): *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*, Documentos de Trabajo 7/2021, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 15-25.
- Fundación Renovables (2022): *Incentivos fiscales para instalaciones de autoconsumo fotovoltaico en municipios con más de 10.000 habitantes* [URL: https://fundacionrenovables.org/wp-content/uploads/2022/06/20220602-Incentivos-fiscales-autoconsumo-ano-2022_FINAL.pdf] (consulta 28 de noviembre de 2022).
- Galapero Flores, R. (2020): “Medidas fiscales para favorecer la transición ecológica”, en C. García-Herrera Blanco (dir.): *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La fiscalidad en el marco de la transición ecológica”*, Documentos de Trabajo 6/2020, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 74-82.
- García Carretero, B. (2021): “La reformulación del IIVTNU y la posibilidad de incluir consideraciones ambientales”, en B. García Carretero (coord.): *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*, Documentos de Trabajo 7/2021, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 120-128.
- García Martínez, A. (2006): “La bonificación en el IBI de los inmuebles objeto de la actividad de empresas urbanizadoras, constructoras y promotoras”, *Tributos Locales*, n.º 60: 37-58.

- Gil Maciá, L. (2019): “¿Cómo regulan las capitales españolas las bonificaciones medioambientales en sus impuestos?”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, n.º 42: 109-142.
- Gil Maciá, L. (2021): “Las bonificaciones medioambientales del IAE: principales parámetros empleados en su regulación por los municipios de más de 100.000 habitantes”, en B. García Carretero (coord.): *La reforma ambiental de las Haciendas Locales, Documentos de Trabajo 7/2021*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 201-215.
- Gomar Sánchez, J. I. (2011): “El establecimiento por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de beneficios fiscales medioambientales como técnica contraria al principio de suficiencia financiera”, en F. Serrano Antón (dir.): *Tributación ambiental y Haciendas Locales*, Thomson Reuters, Civitas, Cizur Menor: 219-231.
- González-Cuéllar Serrano, M. L. (2012): “La vivienda en los tributos locales”, en J. E. Varona Alabern (dir.): *La fiscalidad de la vivienda en España*, Thomson Reuters, Civitas, Cizur Menor: 705-728.
- González-Cuéllar Serrano, M. L. (2018): “Una reflexión sobre la política fiscal en materia de vivienda”, en G. Patón García (dir.): *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario*, Wolters Kluwer, Madrid: 295-322.
- Herrera Molina, P. M. (2020): “Bonificaciones y otros elementos ambientales en el Impuesto sobre Actividades Económicas (situación actual y propuestas de reforma)”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 3: 21-51.
- Herrera Molina, P. M. y Tandazo Rodríguez, A. V. (2021): “La protección ambiental en los tributos locales (situación actual y propuestas de reforma)”, en M. L. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.): *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la justicia fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia: 351-386.
- Ibáñez García, I. (2011): “IBI. La bonificación objetiva para las viviendas de protección oficial”, *Quincena Fiscal*, n.º 1: 121-126.
- Leal Barros, J. (2009): “Elementos que inciden en la aplicación de la bonificación en el IBI a empresas inmobiliarias”, *Tributos Locales*, n.º 90: 47-56.
- Lucas Durán, M. (2012): “Energías renovables y fiscalidad local”, en I. Merino Jara (dir.): *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*, Bosch Editor, Barcelona: 361-427.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2010): “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, en D. Marín-Barnuevo Fabo (coord.): *Los tributos locales*, Thomson-Reuters, Civitas, Cizur Menor, 2.ª edición: 509-685.
- Martín Rodríguez, J. M. (2014): “Las nuevas bonificaciones potestativas por especial interés o utilidad municipal en el IBI, IAE e IIVTNU. Análisis crítico a través del antecedente del ICIO”, *Tributos Locales*, n.º 116: 55-84.
- Martín Rodríguez, J. M. (2019): “Análisis de la STSJ de Extremadura 98/2019 de 28 de marzo. La configuración de las bonificaciones potestativas municipales en el IBI e IAE vinculadas a una declaración de especial interés o utilidad pública”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 4: 321-334.
- Martín Sánchez, J. M. (2008): “Potestad tributaria local y cambio climático: mitigación de emisiones de CO₂”, *Tributos Locales*, n.º 81: 23-39.
- Martín Santana, L. (2021): “Fiscalidad del autoconsumo eléctrico de fuentes renovables en el ámbito local”, en B. García Carretero (coord.): *La reforma ambiental de las Haciendas Locales, Documentos de Trabajo 7/2021*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 248-255.

- Martínez Jiménez, F. J. (2021): “Beneficios fiscales ambientales como elemento para fomentar la transición ecológica”, en B. García Carretero (coord.): *La reforma ambiental de las Haciendas Locales, Documentos de Trabajo 7/2021*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 239-247.
- Martos García, J. J. (2012a): “Financiación local y medio ambiente. Beneficios fiscales de naturaleza medioambiental en el IBI y en el ICIO. Propuesta de reforma”, en M. J. Fernández Pavés (coord.): *La función tributaria local*, La Ley, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid: 727-750.
- Martos García, J. J. (2012b): “Reforma de la imposición local y protección del medio ambiente. Propuesta de utilización de los certificados de eficiencia energética”, *Tributos Locales*, n.º 103: 73-98.
- Moreno Serrano, B. (2012): *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Aspectos jurídicos de su régimen jurídico*, La Ley, El consultor de los Ayuntamientos, Madrid.
- Navarro García, A. (2019): *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor.
- Navarro García, A. (2022): “La financiación de la gestión local de residuos a partir de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular”, en M. L. Esteve Pardo (dir.): *La financiación de los servicios públicos en las áreas urbanas*, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor: 101-121.
- Orón Moratal, G. (2020): “Las bonificaciones obligatorias y una potestativa en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, n.º 4: 92-101.
- Pagès i Galtés, J. (2021): “*Cohousing*: tributos locales y medidas de fomento”, en A. Urquiza Cavallé (dir.): *Fiscalidad del cohousing*, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor: 153-224.
- Patón García, G. (2018): “Sostenibilidad ambiental de la vivienda: incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles”, en G. Patón García (dir.): *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario*, Wolters Kluwer, Madrid: 81-116.
- Poveda Blanco, F. (2006): “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, en P. M. Herrera Molina (dir.): *Tributos Locales y Autonómicos*, Aranzadi, Cizur Menor: 57-150.
- Sánchez López, M. E. (2013): “La introducción de elementos extrafiscales en las Ordenanzas Fiscales”, *Tributos Locales*, n.º 109: 11-33.
- Santiago Marcos, D. (2022): “Beneficios fiscales en las haciendas locales para incentivar el teletrabajo en las áreas con problemas de despoblación”, en M. L. Esteve Pardo (dir.): *La financiación de los servicios públicos en las áreas urbanas*, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor: 165-184.
- Tandazo Rodríguez, A. (2021): “Bonificaciones ambientales en el ICIO”, en B. García Carretero (coord.): *La reforma ambiental de las Haciendas Locales, Documentos de Trabajo 7/2021*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 26-31.
- Trigueros Martín, M. J. (2011): “Los criterios ambientales en el Impuesto sobre Actividades Económicas”, en F. Serrano Antón (dir.): *Tributación ambiental y Haciendas Locales*, Thomson Reuters, Civitas, Cizur Menor: 429-443.
- Villca Pozo, M. (2017): “Incentivos fiscales para fomentar actuaciones de mejora en la eficiencia energética de viviendas de construcción antigua”, *Revista Catalana de Dret Ambiental*, n.º 2: 1-22.

- Vilca Pozo, M. (2022): “Medidas fiscales para la rehabilitación energética edificatoria”, en Autores Varios: *Retos actuales del Derecho Financiero y Tributario. VII reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario, Documentos de Trabajo 8/2022*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 264-273.
- Vilca Pozo, M. y Gonzales Bustos, J. P. (2019): “Incentivos tributarios para promover la eficiencia energética en la vivienda”, *Crónica Tributaria*, n.º 173: 223-246.
- Zamarriego Pérez, J. (2021): “El papel de los Ayuntamientos en la potenciación del uso de energías renovables por parte de particulares: el caso de la Comunidad de Madrid”, *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Alcalá*, n.º 14: 253-274.