

# DOCUMENTOS

**EL ANÁLISIS ECONÓMICO-TRIBUTARIO  
SOBRE LA DISCAPACIDAD EN EL IRPF.  
PERIODOS IMPOSITIVOS 2002,2003 y 2004**

*Autores: Juan Jesús Martos  
Antonio M. Espín Martín  
Universidad de Granada*

DOC. N.º 27/09



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

1. OBJETO DEL ESTUDIO
  2. PROCESO DE LIQUIDACIÓN Y MODIFICACIONES NORMATIVAS
    - 2.1. Proceso de liquidación del IRPF
    - 2.2. Modificaciones normativas que afectaron a la discapacidad
  3. GRUPOS, INDICADORES Y METODOLOGÍA
    - 3.1. Grupos de contribuyentes
    - 3.2. Indicadores económicos
      - 3.2.1. Retribución
      - 3.2.2. Renta
      - 3.2.3. Base liquidable
      - 3.2.4. Cuota líquida estatal
    - 3.3. Metodología
  4. ANÁLISIS ECONÓMICO
    - 4.1. No declarantes
    - 4.2. Declarantes
  5. CONCLUSIONES
- ANEXO I. DECLARACIONES INDIVIDUALES
- ANEXO II. DECLARACIONES CONJUNTAS
- BIBLIOGRAFÍA



## 1. OBJETO DEL ESTUDIO

A lo largo de la última década hemos sido testigos del despertar de un movimiento de conciencia social a favor de los discapacitados que ha tenido como gran colofón la puesta en marcha de la Ley sobre Dependencia a partir del 1 de Enero 2007 pero que, previamente, había venido precedido de un amplio despliegue de normas encaminadas a aumentar la protección jurídica y económica de este colectivo.

En el plano tributario, las medidas que han proliferado a lo largo de este periodo han sido diversas y se han proyectado sobre múltiples tributos. No obstante, por su importancia cuantitativa en número de destinatarios afectados y en cuantía de los beneficios otorgados, resultan especialmente relevantes las contenidas en el IRPF.

Tomando como referencia el marco normativo vigente en el IRPF y los datos facilitados por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), recabados a su vez por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de las autoliquidaciones presentadas (modelos 104 -con cuota diferencial negativa- y 100) y de las declaraciones de retenciones e ingresos a cuenta (modelo 190), vamos a efectuar un estudio referente a la discapacidad para los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

El estudio sólo considera las CCAA del sistema de financiación común, excluyendo a los territorios forales. Por tanto, los beneficios fiscales y los datos utilizados para el análisis se refieren exclusivamente a contribuyentes residentes en aquéllas.

Partiendo de las medidas que otorgaban un beneficio fiscal a los contribuyentes discapacitados, el objeto de este estudio se centra en medir su impacto y analizar su efectividad.

Para una delimitación precisa del objeto de nuestro trabajo debemos advertir que hemos excluido el análisis de otros beneficios fiscales que no tienen como destinatario directo al discapacitado; que inciden sobre la discapacidad, pero desde una vertiente distinta. Nos referimos a medidas que benefician fiscalmente a un tercero, siempre que este último realice cierta actuación prevista en la norma que incide sobre el discapacitado.

Dentro de éstas se encuentran las que promueven la inserción laboral del discapacitado, ofreciendo beneficios fiscales a las empresas que los contraten. Así, para los contribuyentes que lleven a cabo una actividad empresarial y que determinen su rendimiento a través de estimación objetiva, siempre que no sea una actividad agrícola o ganadera, cada unidad de personal asalariado se computa en un 60 por 100 cuando la persona contratada sea discapacitada<sup>1</sup>.

Otro grupo de beneficios fiscales relacionados con la discapacidad pero que recaen esencialmente sobre terceros serían los que incentivan el desplazamiento de masa patrimonial hacia el discapacitado. Nos referimos a las reducciones sobre la Base Imponible que otorga el legislador a aquellos que realicen aportaciones a planes de pensiones o al patrimonio protegido de un discapacitado.

Con este tipo de medidas, igualmente, se pretende incidir sobre el discapacitado, pero de forma indirecta, incentivando fiscalmente a terceros para que le transmitan bienes y derechos. No obstante, sí es cierto que en estos casos también hay un efecto directo en la fiscalidad del discapacitado, en la medida en que esta transmisión gratuita de bienes y derechos no quedará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (si no sobrepasa ciertos límites) y será calificada como Rendimiento Integro del Trabajo en su IRPF, si bien, éste podría ser reducido hasta en 2 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Se trata de medidas que deben estudiarse en el marco de las políticas de empleo, teniendo presente que el incremento de discapacitados contratados no sólo depende de este beneficio fiscal, sino de otros que recibe el empleador cuando los contrata –como las rebajas previstas en la cotización a la Seguridad Social– o, incluso, de medidas de otra naturaleza como la obligatoriedad para Administración y grandes empresas de contratar un porcentaje de discapacitados entre su plantilla.

<sup>2</sup> Con el Real Decreto Ley 3/2004, de 25 de junio, para la racionalización de la regulación del Salario Mínimo Interprofesional y para el incremento de su cuantía, que entró en vigor el 1 de Julio de 2004, las referencias al Salario Mínimo Interprofesional en la normativa tributaria se sustituyen por el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples, aprobado y cuantificado en esta disposición para el año 2004.

## 2. PROCESO DE LIQUIDACIÓN Y MODIFICACIONES NORMATIVAS

Para efectuar el análisis económico resulta imprescindible conocer el proceso de liquidación del IRPF y, especialmente, las modificaciones normativas que se produjeron en los años objeto de estudio y que afectaron al régimen fiscal de la discapacidad. Estas modificaciones deben ser tenidas en cuenta al interpretar los resultados, dado que pueden ser causantes de las variaciones que sufran de uno a otro periodo.

### 2.1. Proceso de liquidación del IRPF

La ley 40/1998 reguladora del IRPF en el año 2002, sufrió algunas modificaciones para el periodo 2003, destacando los cambios introducidos por la ley 46/2002.

Para el año 2004, el nuevo marco normativo del impuesto fue el Texto Refundido del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004; y en el ámbito de la discapacidad destacaron especialmente las novedades introducidas por la ley 41/2003, de protección patrimonial de discapacitados.

No obstante, pese a las reformas introducidas en estos años, se mantuvo el esquema de liquidación del impuesto en dos fases, que pasamos a exponer sintéticamente:

1.<sup>a</sup> Fase: Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen, que culmina con la determinación de las bases liquidables, general y especial. El sentido de esta distinción radica en que la Base Imponible general será gravada de forma progresiva (tarifa estatal y autonómica), mientras que la Base Imponible especial lo será de forma proporcional (tipo fijo estatal y autonómico), conformando un modelo de IRPF conocido internacionalmente como “dual income tax”.

Para ello, el contribuyente debe:

- 1.º Calificar los rendimientos obtenidos (rendimientos del trabajo, rendimientos del capital mobiliario, rendimientos del capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de rentas de regímenes especiales).
- 2.º Determinar aquellos que quedan exentos y aquellos otros que quedarán sometidos a gravamen.
- 3.º Cuantificar cada una de las rentas obtenidas, siguiendo las reglas previstas en función de su naturaleza.
- 4.º Integrar y compensar las rentas, para formar la Base Imponible, diferenciando entre una parte general y otra especial.
- 5.º Sobre la parte general se resta el Mínimo Personal y Familiar, y si aquélla es inferior a éste, el remanente del Mínimo Personal y familiar (MPYF) se restaría sobre la parte especial. En este punto hay un cambio entre el periodo 2002 y los periodos 2003 y 2004. Mientras que para el año 2002 el concepto de MPYF es amplio, teniendo en cuenta las circunstancias del contribuyente, descendientes y ascendientes a cargo, incluidas las situaciones de discapacidad, para los dos periodos siguientes el concepto de MPYF queda reducido a las circunstancias del contribuyente y de los descendientes a su cargo, transformándose las circunstancias sobre ascendientes a cargo y sobre discapacidad de los miembros de la unidad familiar en Reducciones que se aplicarán a continuación.
- 6.º La parte general de la Base Imponible se minoraría con las reducciones previstas, obteniendo la Base Liquidable general. En lógica con lo indicado en el punto anterior, en el año 2002 las correspondientes a aportaciones a sistemas de previsión social privados y a pensiones compensatorias; y para 2003 y 2004, además de los anteriores, las reducciones por discapacidad, por ascendientes a cargo y otras que se incorporan para el periodo 2003 y se mantienen en el 2004.

Por otro lado, mientras que en el año 2002 la parte especial de la Base Imponible coincidía con la Base Liquidable especial, para los años 2003 y 2004, aquélla podía minorarse con el remanente de reducciones no aplicadas sobre la parte general de la Base Imponible.

2.ª Fase: Cálculo del impuesto a pagar al Estado y a las CC.AA. de régimen común.

En los años objeto de estudio ya había una cesión parcial de la recaudación del tributo a las CCAA, así como la atribución a éstas de potestad normativa en ciertas partes del proceso liquidatorio, a partir de la determinación de la Base Liquidable general y especial.

Sobre la Base Liquidable general se aplicaba la Tarifa de Tipos estatal (progresiva) y sobre la Base Liquidable especial el Tipo impositivo fijo estatal (proporcional). La suma de las cuantías resultantes daba lugar a la Cuota Íntegra Estatal.

Por otro lado, se tomaba nuevamente la Base Liquidable general y se aplicaba la Tarifa de Tipos autonómica (progresiva) y sobre la Base Liquidable especial el Tipo fijo autonómico (proporcional). La suma de las cuantías resultantes daba lugar a la Cuota Íntegra Autonómica.

La Cuota Íntegra Estatal era minorada con las deducciones estatales que resultasen aplicables (realmente un porcentaje de estas deducciones), obteniendo así la Cuota Líquida Estatal.

A su vez, cada CCAA podía establecer nuevas deducciones sobre la Cuota Íntegra Autonómica que beneficiasen a contribuyentes residentes en su territorio, de manera que ésta se minoraba con el porcentaje restante de las deducciones estatales y con el 100 por 100 de las deducciones autonómicas aprobadas en su Parlamento, consiguiendo como resultado la Cuota Líquida Autonómica.

Cuota Líquida Estatal y Autonómica se sumaban, obteniendo la Cuota Líquida definitiva, y ésta se minoraba con un grupo de deducciones, correspondientes en términos generales a pagos a cuenta anticipados por el impuesto o a evitar una doble imposición. Como resultado se obtenía la Cuota Diferencial, esto es, la cuantía final del impuesto a ingresar o a devolver.

## 2.2. Modificaciones normativas que afectaron a la discapacidad

La naturaleza de las modificaciones normativas, estatales y autonómicas, que afectaron a la discapacidad a lo largo de los tres periodos impositivos objeto de estudio fue diversa, proyectándose en varias direcciones (véanse tablas 1, 2 y 3)<sup>3</sup>:

a) Se fueron incorporando nuevas medidas que afectaron a la discapacidad, aumentando los beneficios fiscales previstos.

Tomando como régimen fiscal de partida el vigente en el año 2002, las principales medidas que se introdujeron para 2003 en relación a la discapacidad fueron las siguientes:

- Se incorporaron dos nuevas exenciones
  - Ayudas a personas mayores de 65 años o con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 (discapacitados de grado 2) para financiar estancia en residencias o centros día, siempre que sus rentas sean inferiores al doble del Salario Mínimo Interprofesional (SMI).
  - Prestaciones por desempleo pago único (sin límite) que cobren discapacitados para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional como autónomos
- Reducciones en Base Imponible
  - Se establece una Reducción adicional por discapacidad de 2.000€ cuando el contribuyente, algún ascendiente o algún descendiente que forma parte de la unidad familiar tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 (discapacitados de grado 2) o bien, sin alcanzar este grado, acredite movilidad reducida o necesidad de ayuda de terceras personas.

---

<sup>3</sup> Sobre el régimen fiscal de la discapacidad puede consultarse Rodríguez Márquez y Ruíz Hidalgo, *La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2004.

En esta línea, una exposición directa y concisa de los beneficios fiscales en la imposición directa estatal y autonómica que recaían sobre la discapacidad en los periodos objeto de estudio, es ofrecida por López Martínez y Pérez Lara en "Derecho Tributario", dentro de la obra colectiva *Régimen Jurídico de las personas con discapacidad en España y en la Unión Europea*, Ed. Comares, 2006.

- Deducciones autonómicas

Asturias, Castilla la Mancha, Cataluña, Murcia y Valencia establecieron deducciones sobre la Cuota Íntegra para unidades familiares con discapacitados, especialmente cuando fuesen de grado 2<sup>4</sup>.

Para el periodo impositivo 2004, los nuevos beneficios fiscales estuvieron asociados a la incorporación en nuestro ordenamiento de la figura del Patrimonio Protegido del Discapacitado<sup>5</sup>, así como a la promulgación de nuevas deducciones autonómicas en cuota por parte de algunas CCAA.

- Patrimonio protegido (1). Exención o Reducción sobre el Rendimiento íntegro del trabajo personal del discapacitado.

Las aportaciones que no excedan de los límites fijados en la normativa del IRPF (8.000 € por aportante y 24.250 € para el conjunto de aportaciones recibidas cuando sean varios aportantes) no tributan en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No obstante, en relación al IRPF del discapacitado, estas aportaciones se considerarán Rendimientos íntegros del Trabajo, si bien sólo se integrará la parte de aquéllas efectuadas al patrimonio protegido más las prestaciones recibidas de planes de pensiones a favor del discapacitado que excedan del doble del IPREM; esto es, para el periodo 2004, la parte de la suma anterior que sobrepase los 12.894€<sup>6</sup>.

- Patrimonio protegido (2). Diferimiento de tributación de la ganancia patrimonial acumulada hasta el momento de la aportación del bien o derecho.

Mediante esta medida se incentivan las aportaciones de terceros de bienes en especie que se hayan revalorizado. Se difiere la tributación de las plusvalías que se evidenciasen con la aportación de bienes o derechos al patrimonio protegido del discapacitado, subrogándose este último en la posición del aportante en relación a la fecha y valor de adquisición del bien o derecho recibido. De manera que cuando el discapacitado lo transmita, el precio y la fecha de adquisición que tomará a efectos de determinar su ganancia o pérdida patrimonial serán aquellos que hubiera correspondido aplicar al aportante cuando éste adquirió la titularidad de esos elementos.

- Patrimonio protegido (3). Reducción en Base Imponible del aportante.

Se incentivan las aportaciones de terceros a través del establecimiento de una reducción en la Base Imponible del impuesto de éstos, fijando unos límites máximos (8.000 € por aportante y 24.250 € para el conjunto de aportaciones recibidas cuando éstos sean varios).

- Deducciones autonómicas.

En este año fueron las CCAA de Andalucía (deducción por contribuyente discapacitado) y Castilla León (deducción por contribuyente discapacitado grado 2), las que incorporaron nuevas deducciones autonómicas que incidían directamente sobre la discapacidad.

<sup>4</sup> Sintéticamente, las nuevas deducciones autonómicas fueron:

- Asturias. Deducción por adquisición o adecuación de la vivienda habitual de la unidad familiar cuando haya algún miembro con una discapacidad de grado 2.
- Castilla la Mancha. Deducción por cada miembro de la unidad familiar de grado 2.
- Cataluña. Incrementa el porcentaje de deducción del tramo autonómico de la deducción por adquisición de vivienda habitual para discapacitados grado 2.
- Murcia. Incrementa el porcentaje de deducción del tramo autonómico de la deducción por adquisición de vivienda habitual, lo que afecta igualmente a la deducción por obras de adecuación de la vivienda para adaptarla a algún miembro de la unidad familiar con discapacidad.
- Valencia. Estableció una deducción por nacimiento o adopción de hijo discapacitado; y otra por adquisición o adecuación de la vivienda habitual de la unidad familiar cuando haya algún miembro con discapacidad. En ambos casos la discapacidad debía ser de grado 2.

<sup>5</sup> Trigueros Martín, "El patrimonio protegido de las personas con discapacidad desde una perspectiva fiscal, tras la Ley 41/2003 de 18 de noviembre", dentro de obra colectiva *La familia ante el Derecho Tributario*, Ed. Comares, 2005.

<sup>6</sup> Según el Real Decreto Ley 3/2004, de 25 de junio, para el año 2004 la cuantía anual del IPREM será de 6.447 euros cuando las correspondientes normas se refieran al Salario Mínimo Interprofesional en cómputo anual, salvo que expresamente excluyeran las pagas extraordinarias; en este caso, la cuantía será de 5.526 euros. En el Real Decreto Legislativo 3/2004 que aprobó el TRIRPF para 2004, las referencias efectuadas al SMI eran anuales, no excluyendo expresamente las pagas extras.



b) Varios beneficios fiscales que recaían sobre la discapacidad en la normativa del periodo impositivo 2002 se desplazaron para los años 2003 y 2004 a lugares distintos del proceso de liquidación del IRPF.

- Reducción para trabajadores activos discapacitados.

En el año 2002 se preveía una Reducción general sobre los rendimientos íntegros del trabajo y una adicional, en términos porcentuales sobre aquélla, para contribuyentes que fuesen trabajadores activos discapacitados.

Para el año 2003 esa Reducción adicional para trabajadores activos discapacitados, aplicable sobre el Rendimiento Íntegro del Trabajo, se convirtió en una reducción en términos absolutos sobre la Base Imponible, que se mantuvo para el año 2004<sup>7</sup>.

Así, mientras que el Rendimiento Neto del Trabajo del año 2002 ya venía minorado con la indicada reducción, en los años 2003 y 2004 ésta se aplica con posterioridad, una vez efectuado el proceso de integración de rendimientos netos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta y calculada la Base Imponible.

— El Mínimo Familiar se transforma en diversas Reducciones en Base Imponible por ascendientes, por asistencia, por descendientes y otra específica por cuidado de hijos. Igualmente, las cantidades adicionales previstas en el Mínimo Personal y Familiar cuando algún miembro de la unidad familiar tuviese reconocido algún grado de discapacidad se agrupan y actualizan en una Reducción por discapacidad en Base Imponible<sup>8</sup>.

c) Modificación del esquema de liquidación del impuesto, permitiendo al contribuyente que el remanente de Reducciones aplicadas sobre la Base Imponible general pueda compensar la Base Imponible especial a partir de 2003, manteniéndose ese derecho en 2004.

d) Finalmente, se actualizaron cantidades o porcentajes contenidos en medidas previamente existentes.

- El SMI del ejercicio 2002 (6.190,80 €) se incrementó para 2003 (6.316,80 €). Para 2004 esa cuantía fue superada por el IPREM (6.447 €), que vino a sustituirlo en el ámbito tributario. Este indicador se utilizaba para determinar algunos límites establecidos para la aplicación de beneficios fiscales relacionados con la discapacidad.
- Se cambiaron las cantidades aplicadas como Reducción por trabajadores activos discapacitados, pasando de un porcentaje a una cantidad en valor absoluto para el año 2003. Estas modificaciones se mantuvieron en los mismos términos para el año 2004, por lo que las referencias al año 2003 son válidas para 2004, si bien en artículos distintos del nuevo TRLIRPF.

**TABLA 1**

**MODIFICACIONES NORMATIVAS INTRODUCIDAS PARA 2003 (I).  
REDUCCIÓN PARA TRABAJADORES ACTIVOS DISCAPACITADOS**

2002	2003 (2004)
Reducción general sobre Rendimientos del trabajo (RIT) y Reducción especial para trabajadores activos discapacitados	Pasan a ser Reducciones sobre la BI. Además, la Reducción especial para trabajadores activos discapacitados se transforma en una cantidad en valor absoluto, que variará dependiendo de los Rendimientos Netos del Trabajo del contribuyente
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reducción general Art.18._Prevista para todos RIT                             <ul style="list-style-type: none"> <li>a. <math>RNT \leq 8.113,66 \text{ €}</math> <math>Red. = 3005,06 \text{ €}</math></li> <li>b. <math>8.113,66 \text{ €} &lt; RNT \leq 12.020,24 \text{ €}</math> <math>Red. = 3005,06 - [0,1923 \times (RNT - 8.113,66)] \text{ €}</math></li> <li>c. <math>RNT &gt; 12.020,24 \text{ €}</math> u otras Rentas <math>&gt; 6.010,12 \text{ €}</math>:</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reducción general. art.46Bis                             <ul style="list-style-type: none"> <li>a. <math>RNT \leq 8.200 \text{ €}</math> <math>Red. = 3.500 \text{ €}</math></li> <li>b. <math>8.200 &lt; RNT \leq 13.000 \text{ €}</math> <math>Red. = 3.500 \text{ €} - [0,2291 \times (RNT - 8.200 \text{ €})]</math></li> <li>c. <math>RNT &gt; 13.000 \text{ €}</math> u otras Rentas <math>&gt; 6.500 \text{ €}</math></li> </ul> </li> </ul>

(Sigue)

<sup>7</sup> Sobre el año 2002, véase el art.18 de la ley 40/1998; para el año 2003, el art.47 quinquies.3 de la misma ley 40/1998 y para el año 2004, el art.58.3 TRLIRPF.

<sup>8</sup> Para el año 2003, véase los arts. 40 y 47 en sus distintos números de la ley 40/1998 y para el año 2004, los arts. 54 a 58 del TRLIRPF.



(Continuación)

2002	2003 (2004)
<p>Red. = 2.253,80 €</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Red. especial trabajadores activos discapacitados. Art. 18</li> <li>Disc. Grado 1 [33%, 65%]: 75% Red. general</li> <li>Disc. Grado 1' [33%, 65%] y necesita ayuda 3.ª persona o movilidad reducida: 125% Red. general</li> <li>Disc. Grado 2 [65%, 100]: 175% Red. General</li> </ul>	<p>Red. = 2.400 €</p> <p>*Añade Reducción prolongación actividad laboral (art. 46.Ter) y por movilidad geográfica (art. 46.Quáter)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Red. especial trabaj. activos discapacitados. art.47.quinquies.3</li> <li>Disc. Grado 1: 2.800 €</li> <li>Disc. Grado 1' y Disc. Grado 2: 6.200 €</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia.

- También se aumentó el Mínimo Personal y las reducciones trasladadas e introducidas en Base Imponible para el año 2003 por ascendientes, descendientes, asistencias, cuidado de hijos y discapacidad. Para facilitar la comparativa, se expone una tabla para el año 2002 y para el año 2003. Estas modificaciones se mantuvieron en los mismos términos para el año 2004, por lo que las referencias al año 2003 son válidas para 2004, si bien en artículos distintos del nuevo TRLIRPF.

**TABLA 2**  
**MODIFICACIONES NORMATIVAS INTRODUCIDAS PARA 2003 (II).**  
**MPYF Y REDUCCIONES FAMILIARES Y POR DISCAPACIDAD**

2002	2003 (2004)
Mínimo Personal y Familiar (MPYF)	Continúa el Mínimo Personal y por descendiente, elevando sus valores El Resto de conceptos que integraban el MPYF se trasladan a los arts. 47 como Reducción en Base Imponible, incrementando también las cantidades
<ul style="list-style-type: none"> <li>M. Personal (Contribuy) Art.40: ≤ 65 años 3.305,57 € &gt; 65 años: 3.906,58 €</li> <li>Si es discapacitado Art. 40.2 Grado 1 = 5.108,60 € Grado 2 = 6.911,64 €</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>M. Personal (Contribuy) Art.40Bis, 47Bis.1 y 47 Ter.1 ≤ 65 años = 3.400 € &gt; 65 años = 4.200 € Reducción por edad &gt; 75 años = 5.200 € Reducción por asistencia</li> <li>Reducción por discapacidad. Art.47.Quinquies.1 Grado 1 = Incrementa 2.000€ Grado 2 = Incrementa 5.000€</li> <li>Reducción por G.º asistencia de discapacitados Art. 47. Quinquies.4 Grado 1' (movilidad reducida o necesidad de ayuda de terceras personas) y Grado 2 = Incremento 2.000€</li> </ul>
<p>M. Familiar Art.40.3:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Ascendientes &gt; 65 años: 601,12 €</li> <li>Descendientes &lt; 25 años: Por cada uno 1.º y 2.º: 1.202,02 € por hijo 3.º y ss.: 1.803,04 € por hijo</li> <li>No se contemplaba ningún beneficio adicional para descendientes menores de 3 años (cuidado de hijos)</li> <li>M. Adicional para ascendientes o descendientes discapacitados: Por cada uno Grado 1 = 1.803,04 € Grado 2 = 3.606,07 €</li> <li>No se contemplaba ningún beneficio adicional para ascendientes o descendientes discapacitados (Gastos de asistencia)</li> </ul> <p>Requisito común: ascendientes y descendientes que convivan con él y que no hayan presentado declaración individual, quedando obligado cuando haya obtenido rentas de dos pagadores distintos en cualquier caso o de 1 solo cuando sean superiores a 6.010,12 €</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Reducción Ascendientes art. 47.Bis.2 y art. 47.Ter.2: &gt;65 años o discapacitado, con independencia edad = 800 € &gt; 75 años = Incrementa 1.000 € más</li> <li>M. Descendientes Art.40 Ter &lt; 25 años o que sean discapacitados, con independencia de su edad. Por cada uno 1.º 1400€; 2.º 1500€; 3.º 2200;4.º 2300€</li> <li>Reducción por cuidado de hijos art. 47 &lt; 3 años = Incremento 1.200 € por cada uno</li> <li>Reducción por Ascendientes o Descendientes discapacitados. Art. 47.Quinquies.2 Grado 1 = Incrementa 2.000 € Grado 2 = Incrementa 5.000 €</li> <li>Reducción por G.º de asistencia por Ascendientes o Descendientes Art. 47.Quinquies.4 Grado 1' ó 2= Incrementa 2.000 € más</li> </ul> <p>Requisitos: En todos los casos (ascendiente y descendientes) será necesario tengan rentas inferiores a 8000€ (se incrementa de 6010,12 a 8000) y convivan con él</p>

Fuente: Elaboración propia.

- También se actualizan respecto al año 2002, y para los periodos 2003 y 2004, los límites máximos de la Reducción en Base Imponible por aportaciones a planes de pensiones de discapacitados, manteniéndose uniforme en estos dos últimos periodos.

**TABLA 3**

**MODIFICACIONES NORMATIVAS INTRODUCIDAS PARA 2003 (III). REDUCCIONES EN BASE IMPONIBLE POR APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES DE DISCAPACITADOS**

2002	2003 (2004)
Reducción en BI por aportaciones a planes de pensiones de discapacitados grupo 2, regulada en la D.A.17	Reducción en BI por aportaciones a planes de pensiones de discapacitados grupo 2, trasladada al art.48 Bis
<i>Beneficiario:</i> Quien realice la aportación 1. Cónyuge, Parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive o quienes lo tengan a su cargo en régimen de tutela o acogimiento 2. El propio discapacitado partícipe grado 2	<i>Beneficiario:</i> Quien realice la aportación 1. Cónyuge, Parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive o Quienes lo tengan a su cargo en régimen de tutela o acogimiento 2. El propio discapacitado partícipe grado 2
<i>Límites</i> 1. = 7.212,15 € anual/pers. No sujetas al ISD 2. = 22.838,46 € anuales 1+2 = 22.838,46 € (prevalencia 1. Si no alcanza el límite, el resto se reparte proporcionalmente en función a las aportaciones)	<i>Límites</i> 1. = 8.000 € anual/pers. No sujetas al ISD 2. = 24.250€ anuales 1+2 = 24.250€ (prevalencia 1. Si no alcanza el límite, el resto se reparte proporcionalmente en función a las aportaciones)

Fuente: Elaboración propia.

- Finalmente, durante el año 2003, las CC.AA. de Islas Baleares, Castilla y León, Galicia y Madrid actualizaron algunas deducciones autonómicas –la mayor parte previstas por la existencia de algún miembro discapacitado en la unidad familiar o, en su caso, por la acogida familiar–, en la cuantía y/o en los límites previstos a éstas.

De estos cuatro grupos de modificaciones, son los tres primeros los que condicionan la metodología a seguir en el análisis que se realiza en este trabajo.

Por otro lado, cabe observar una mayor alteración normativa entre los años 2002 y 2003 que entre este último y 2004.

### 3. GRUPOS, INDICADORES Y METODOLOGÍA

La metodología empleada queda condicionada por dos factores. En primer lugar, por las alteraciones normativas que sufrió el impuesto durante estos periodos y que incidieron directamente sobre los beneficios fiscales previstos para la discapacidad, especialmente del año 2002 al 2003.

Por otro lado, nuestro análisis se realiza a partir de los datos contenidos en las autoliquidaciones y liquidaciones del IRPF correspondientes a cada uno de esos años; datos recibidos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, a través del Instituto de Estudios Fiscales. Por tanto, el alcance de esa información y la forma en que se agruparon esos datos ha condicionado nuestro trabajo<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> Véanse los siguientes trabajos para información detallada acerca de la recogida de datos y la metodología utilizada para la misma:

- Picos Sánchez, Antiquera Pérez, Pérez López, Moreno Sáez, Marcos García, Díaz de Sarralde Míguez, “La muestra de declarantes de IRPF de 2002: Descripción general y principales magnitudes”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 15/05.
- Picos Sánchez, Antiquera Pérez, Pérez López, Moreno Pérez y Díaz de Sarralde Miguez, “La muestra de declarantes de IRPF de 2003: Descripción general y principales magnitudes”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 29/06.
- Picos Sánchez, Pérez López, Moreno Pérez y Díaz de Sarralde Miguez, “La muestra de declarantes de IRPF de 2004: Descripción general y principales magnitudes”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 25/07.

### 3.1. Grupos de contribuyentes

La normativa del IRPF define al discapacitado como aquella persona con una discapacidad física o psíquica igual o superior al 33 por ciento<sup>10</sup>.

No obstante, los beneficios fiscales no son idénticos para todos los discapacitados. Teniendo en cuenta el marco normativo vigente en el IRPF durante los años objeto de estudio y las particularidades de los datos utilizados, se ha creído conveniente distinguir tres grupos de contribuyentes:

- Disc0: No discapacitados
- Disc1: Discapacitados grado [33 por 100, 65 por 100] o discapacitados grupo 1
- Disc2: Discapacitados grado [65 por 100, 100 por 100] o discapacitados grupo 2

Pese a que fiscalmente resulta relevante diferenciar un cuarto grupo, los discapacitados grado [33 por 100, 65 por 100] que además requieren ayuda de terceras personas o tienen movilidad reducida, su baja significación en el conjunto de los discapacitados (aproximadamente el 3 por 100 para los años 2003 y 2004), unido a que no disponemos de datos desagregados para este grupo en la autoliquidaciones del IRPF del año 2002, nos ha llevado a no estudiarlo. En todo caso, advertimos que por ello, y sólo para las autoliquidaciones del IRPF del año 2002, se encuentran incluidos dentro del grupo Disc1.

### 3.2. Indicadores económicos

#### 3.2.1. Retribución

El primer indicador lo hemos denominado “Retribución” y está formado por las percepciones declaradas en el modelo 190 de la AEAT, esto es, rentas comunicadas a la AEAT por el pagador o los pagadores de las mismas.

Se trata de datos que se obtienen de la presentación por parte de los pagadores del modelo 190, correspondiente al resumen anual sobre retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, de determinadas actividades económicas, premios y ciertas imputaciones de renta. Este modelo contiene una hoja nominativa identificando a cada uno de los perceptores, rentas obtenidas, retenciones e ingresos a cuenta practicados, así como aquellas circunstancias personales y familiares relevantes a efectos de determinar la retención, incluido el grado de discapacidad del contribuyente y de los miembros de la unidad familiar.

Advertimos que por la naturaleza propia del modelo 190, un mismo perceptor podrá ser incluido por dos pagadores distintos en sus respectivos modelos 190, si a lo largo del año ha percibido Retribuciones de cada uno de ellos.

Según los datos de los que hemos dispuesto, utilizados como base de los trabajos de Picos Sánchez y otros, la población está formada por personas físicas que obtuvieron rentas, cuya suma de Retribuciones se encuentra entre 7.813,16 y 21.035,42 euros brutos para el año 2002 y entre 8.000 y 22.000 para los años 2003 y 2004, que no presentaron declaración o autoliquidación del IRPF durante el periodo impositivo correspondiente<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> El concepto de discapacitado venía definido en el art. 40.4 de la Ley 40/1998 del IRPF y desde entonces se ha mantenido en los diferentes textos reguladores del impuesto.

<sup>11</sup> Se trata de los datos descritos por los autores para “no obligados” en:

• Picos Sánchez, Antqueira Pérez, Pérez López, Moreno Sáez, Marcos García, Díaz de Sarralde Míguez, “La muestra de declarantes de IRPF de 2002: Descripción general y principales magnitudes”, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, n.º 15/05.

• Picos Sánchez, Antqueira Pérez, Pérez López, Moreno Pérez y Díaz de Sarralde Míguez, “La muestra de declarantes de IRPF de 2003: Descripción general y principales magnitudes”, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, n.º 29/06.

• Picos Sánchez, Pérez López, Moreno Pérez y Díaz de Sarralde Míguez, “La muestra de declarantes de IRPF de 2004: Descripción general y principales magnitudes”, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, n.º 25/07.

En todos ellos se ha tomado una muestra ciertamente representativa (los datos se extraen de más de 60.000 declaraciones del modelo 190 por periodo impositivo).

Pese a que estos autores se refieren a los perceptores de estas Retribuciones como no obligados/ no declarantes, nosotros nos mostramos partidarios de la denominación exclusiva “no declarantes”<sup>12</sup>.

En este sentido, el hecho de no estar obligado no implica que no se haya pagado una cuantía aproximada a la cuota que hubiera correspondido en el IRPF si se hubiese presentado la declaración o la autoliquidación. *“De hecho, la regulación de la obligación de declarar parte del presupuesto de que los contribuyentes no obligados a declarar ya han pagado su IRPF (o una cantidad muy cercana a su cuota diferencial si presentasen autoliquidación del IRPF) vía pagos a cuenta (retenciones e ingresos a cuenta); así, para los no obligados a declarar la retención (o ingreso a cuenta) se convierte en su tributación definitiva. (...) Así, cuando existe un único pagador de rendimientos del trabajo dado del procedimiento de cálculo del Tipo de retención, las cantidades retenidas a cuenta se asemejan a la cuota final, salvo que en el contribuyente concurren circunstancias que no se han tenido en cuenta a la hora de calcular el Tipo de retención. Pero cuando se trata de rentas sobre las que no se ha practicado la retención a cuenta (como las pensiones compensatorias o cuando el pagador no está obligado a retener), el límite se fija en función de una cantidad a partir de la cual sí resulta cuota a ingresar; de otra forma se producirían graves injusticias, ya que por ejemplo, dos contribuyentes con el mismo nivel de renta, percibiéndola uno de un solo pagador y otro de dos; si el límite de la obligación de declarar fuera el mismo, el que la percibe de dos pagadores, al haber soportado una retención inferior, habría tributado por un importe menor”*<sup>13</sup>.

Finalmente cabe destacar que ciertas prestaciones públicas exentas en el IRPF, como pensiones y haberes pasivos recibidos de la Seguridad Social, también se incluyen en el modelo 190 y, por tanto, forman parte de la variable “Retribución”.

<sup>12</sup> La denominación “no obligados” nos plantea dudas, dado que en la muestra que hemos manejado se incluyen a perceptores no obligados a presentar declaración o autoliquidación del IRPF (un solo pagador) y a otros que, a tenor de los límites fijados para establecer la obligación de declarar, creemos que sí tuvieron obligación de presentarla (2 o más pagadores), sin perjuicio de que no llegasen a hacerlo. Por ello, calificar genéricamente a la población como no obligados creemos que no es técnicamente adecuado.

Cabe advertir que dependiendo de la naturaleza de las rentas y de si hubo más de un pagador o uno solo, se establecen unos límites de renta que determinan la obligación de declarar:

**MODIFICACIONES NORMATIVAS INTRODUCIDAS PARA 2003 (2004). LÍMITES DE RENTA QUE OBLIGAN A DECLARAR**

Limites de renta que obligan a declarar	2002	2003 y 2004
Rendimientos del trabajo cuando se cumpla alguno de los siguientes supuestos: a) Procedan de un único pagador b) Procediendo de varios pagadores, las cantidades recibidas del 2.º y sucesivos pagadores no superen los 601,01€ para el año 2002, o los 1.000€ para el 2003	> 21.035,42 €	> 22.000 €
Rendimientos del trabajo cuando se cumpla alguno de los siguientes supuestos: a) Procedan de varios pagadores, siempre que las cantidades recibidas del 2.º o sucesivos pagadores superen los 601,01€ para el año 2002, o los 1.000€ para el 2003 b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas c) Cuando el pagador no está obligado a retener (por ejemplo, renta exentas en el IRPF)	> 7.813,16 €	> 8.000 €
Rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta	1.502,53 €	1.600 €
Rendimientos del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del tesoro y subvenciones para la adquisición de vivienda de protección oficial o precio tasado	601,01 €	1.000 € (límite conjunto para ambos)
Rentas inmobiliarias imputadas	300,51€	
Reciba exclusivamente Rendimientos del Trabajo, Capital, Actividades profesionales o Ganancias patrimoniales	> 601,01	1.000 €

Fuente: *Memento Práctico Francris Lefebvre: IRPF 2003-2004*, Ed. Francris Lefebvre, 2004, pág. 997.

<sup>13</sup> AAVV, *Memento Práctico Francris Lefebvre: IRPF 2003-2004*, Ed. Francris Lefebvre, 2004, págs. 992 y 993.



### 3.2.2. Renta

El segundo indicador de renta bruta lo hemos denominado “Renta” y está definido para los contribuyentes que presentaron autoliquidación del IRPF. Esta variable está compuesta por la suma de las siguientes partidas: Rendimiento Íntegros del Trabajo (RIT), Rendimientos Íntegros del Capital Mobiliario (RICM), Rendimientos Íntegros del Capital Inmobiliario (RICI), Rendimientos Netos de Actividades Económicas (RNAE), Ganancias y Pérdidas Patrimoniales (GYPP) e Imputaciones de Renta (IR).

$$Renta = RIT + RICM + RICI + RNAE + GYPP + IR$$

En relación al cálculo de esta variable hemos utilizado los Rendimientos Íntegros del Trabajo<sup>14</sup> y del Capital, descartando para estos dos grupos de rentas los Rendimientos Netos por dos motivos:

1.º Queríamos partir de un indicador de los rendimientos brutos percibidos anualmente por cada grupo de contribuyentes. Debido a la naturaleza de cada modalidad de renta, las procedentes del Trabajo y del Capital se debían tomar en íntegro, mientras que las originadas por Actividades Económicas y las Ganancias y Pérdidas Patrimoniales debían tomarse en términos netos (beneficio obtenido o Ganancia o Pérdida que se ha manifestado, no ingresos brutos).

2.º Por otro lado, y con el ánimo de manejar indicadores comparables para los tres periodos objeto de estudio, el cambio normativo operado para 2003 hacía aconsejable tomar el RIT y no su rendimiento neto. Efectivamente, como hemos indicado, a consecuencia de esta reforma se trasladó a Base Imponible una Reducción sobre trabajadores activos discapacitados que, para el año 2002, se aplicaba sobre el Rendimiento Neto del Trabajo antes de calcular el que finalmente se integraba en base.

Por último, advertir que la variable “Renta” está formada exclusivamente por rendimientos declarados y no exentos en el IRPF, por lo que todas las rentas exentas que perciban los discapacitados no han sido tenidas en cuenta en su cálculo (no ocurre así con la variable “Retribución”).

En este sentido, la normativa del IRPF contempla diversas exenciones sobre prestaciones y pensiones públicas a favor de personas con discapacidad<sup>15</sup>, que no se incluyen en los datos extraídos de las declaraciones y autoliquidaciones del IRPF. El motivo radica en la propia naturaleza de estas rentas, que, al no quedar sometidas a tributación, no tienen que ser declaradas.

Este hecho imposibilita que, con los datos disponibles, podamos conocer la renta real que obtienen todos los contribuyentes que presentaron autoliquidación en el impuesto.

En consecuencia, los resultados que ofreceremos no se referirán al conjunto de las rentas obtenidas por los contribuyentes, discapacitados o no discapacitados, que presentaron autoliquidación en el IRPF sino, exclusivamente, a aquéllas sujetas y no exentas.

### 3.2.3. Base Liquidable

Este indicador representa la parte de renta sometida realmente a gravamen, una vez aplicados los beneficios fiscales previstos sobre la renta: Reducciones sobre Rendimientos Íntegros, Gastos Deducibles, Mínimo Personal y Familiar y Reducciones sobre la Base Imponible.

<sup>14</sup> En relación a los Rendimientos Íntegros del Trabajo, para el periodo 2004 se han excluido los rendimientos procedentes de aportaciones a patrimonios protegidos. El motivo es que se duda de la fiabilidad de los datos disponibles sobre esta variable. El análisis de los datos facilitados por el IEF/AEAT arroja que el grueso de los contribuyentes que integran estas rentas como rendimiento íntegro del trabajo son no discapacitados, lo que resulta imposible a tenor de la normativa legal vigente, que prevé este rendimiento exclusivamente para aquellos discapacitados titulares de patrimonios protegidos que reciban aportaciones de terceros.

<sup>15</sup> Entre éstas destacan:

- Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan (mutualidades de previsión social) como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- Pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de las mismas inhabilitare por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.
- A partir de 2003, ayudas a personas mayores de 65 años o a discapacitados con grado 2 para financiar estancia en residencias o centros día, siempre que sus rentas no superen el doble del Salario Mínimo Interprofesional.
- A partir de 2003, prestaciones por desempleo pago único (sin límite) que cobren discapacitados para el desarrollo de actividad empresarial o profesional como autónomos.

Teniendo en cuenta el esquema de liquidación del IRPF, tenemos una Base Liquidable General (sometida a Tarifas de tipos progresivas) y otra Especial (sometida a tipos únicos proporcionales). La variable que hemos utilizado es la suma de ambas.

$$\text{Base Liquidable} = \text{Base Liquidable General} + \text{Base Liquidable Especial}$$

Frente a la Base Imponible, hemos considerado oportuno utilizar esta variable porque nos permite comparar realmente el impacto del conjunto de los beneficios fiscales en cada grupo antes de someter la renta a gravamen.

En este sentido, el análisis debe efectuarse sobre los beneficios fiscales en conjunto y no de forma individualizada, por un triple motivo:

1.º Las reformas fiscales dificultan la comparación individualizada. Así, hay nuevas medidas que se incorporan cada año, por lo que no es posible compararlas.

2.º El sistema de agregación de los datos facilitados por la AEAT-IEF, extraídos de las autoliquidaciones del IRPF presentadas en cada periodo, nos impide la comparación de todos los beneficios fiscales específicos que recaen sobre situaciones de discapacidad.

Así, a modo de ejemplo, en el año 2004 disponemos de forma individualizada de la información referente a las casillas de la autoliquidación correspondientes a las Reducciones en Base Imponible por discapacidad del contribuyente (casilla 496), por discapacidad de ascendientes o descendientes (497), por discapacidad de trabajadores activos (498) y por gastos de asistencia de discapacitados (499).

Por el contrario, en el año 2003 la información correspondiente a esas casillas (931, 932, 933 y 934) la recibimos agrupada, dentro de la Reducción por discapacidad, por lo que no podemos compararlas individualmente.

3.º Finalmente, un tercer motivo sería el hecho de que algunos beneficios fiscales proyecten sus efectos no sólo sobre ciertas rentas obtenidas por los discapacitados, sino también por otros colectivos, como mayores de 65 años o jubilados, lo que igualmente dificulta su comparación individualizada<sup>16</sup>.

#### Cuota Líquida Estatal

Siguiendo el proceso de liquidación del IRPF, sobre la Base Liquidable general se aplicaba la Tarifa de Tipos estatal (progresiva) y sobre la Base Liquidable especial el tipo impositivo fijo estatal (proporcional). La suma de las cuantías resultantes daba lugar a la Cuota Íntegra Estatal.

La Cuota Íntegra Estatal era minorada con las deducciones estatales que resultasen aplicables (realmente un porcentaje de estas deducciones), obteniendo así la Cuota Líquida Estatal (CLE).

$$\text{Cuota Líquida Estatal} = \text{Cuota Íntegra Estatal} - \text{deducciones estatales Cuota Íntegra}$$

Por otro lado, se tomaba nuevamente la Base Liquidable General y se aplicaba la Tarifa de tipos autonómica (progresiva); sobre la Base Liquidable Especial, el tipo fijo autonómico (proporcional). La suma de las cuantías resultantes daba lugar a la Cuota Íntegra Autonómica.

Las CCAA de régimen común fueron ejerciendo gradualmente su capacidad normativa. Si bien ninguna modificó la Tarifa de tipos ni el tipo único previstos por defecto para las CCAA en la normativa estatal del impuesto, en cada periodo impositivo aprobaron normas con rango legal que contenían deducciones sobre la cuota autonómica para sus contribuyentes; deducciones distintas entre sí, de contenido heterogéneo pero que, en algunos casos, también recaían sobre situaciones de discapacidad.

Como consecuencia de lo anterior, el tratamiento en el IRPF de la discapacidad tampoco fue idéntico en todas las CCAA de régimen común. El marco normativo fue único hasta la determinación de la Cuota Íntegra Estatal y Autonómica. No obstante, sobre esta última las CCAA fueron estableciendo nuevas deducciones para los contribuyentes residentes en su territorio, conformando un régimen fiscal diferenciado en cada una de ellas.

---

<sup>16</sup> Por ejemplo, entre este tipo de beneficios fiscales se encontrarían las reducciones aplicables sobre las rentas extraordinarias (del trabajo o del capital mobiliario) obtenidas en forma de capital.



El proceso de liquidación del impuesto hace que la Cuota Líquida Estatal se determine por igual con independencia de la CCAA de residencia del contribuyente; mientras que el cálculo de la Cuota Líquida Autonómica varía dependiendo de la CCAA de residencia, según las deducciones autonómicas aprobadas en cada región.

Todo lo anterior hace que resulte recomendable utilizar como indicador la Cuota Líquida Estatal. De haber tomado la Cuota Líquida Autonómica o, en su caso, la Cuota Líquida total, como suma de las dos anteriores, hubiéramos tenido que realizar el análisis de forma diferenciada en cada CCAA.

En todo caso, advertimos que eso no impide para que se puedan obtener algunas conclusiones relevantes en relación a las deducciones autonómicas que recaen sobre la discapacidad en el IRPF.

### 3.2.5. *Tipo Medio de Gravamen Estatal Real*

Tomando el porcentaje de la Cuota Líquida Estatal sobre nuestra variable Renta, obtenemos lo que denominamos “Tipo Medio de Gravamen Estatal Real”. Este indicador nos facilitará el análisis del impacto económico de las medidas comentadas.

$$\textit{Tipo Medio de Gravamen Estatal Real} = \frac{\textit{Cuota Líquida Estatal}}{\textit{Renta}} \times 100$$

## 3.3. METODOLOGÍA

El análisis estadístico ha sido realizado conforme a los datos proporcionados por la AEAT-IEF, tal y como se comenta anteriormente. Los documentos de trabajo del IEF que versan sobre estas bases de datos profundizan en las principales propiedades estadísticas de la muestra (estratificación, errores de muestreo, etc.)<sup>17</sup>. Por tanto, nuestro cometido en esta parte será especificar algunas características metodológicas específicas de este trabajo, dejando al margen ciertos aspectos ya analizados en dichos documentos.

- Muestra. Tamaños muestrales por periodo.
  - No declarantes:
    - 2002: 58.143 declaraciones.
    - 2003: 61.110 declaraciones.
    - 2004: 65.529 declaraciones.
  - Sujetos pasivos. Declaraciones individuales:
    - 2002: 577.062 declaraciones.
    - 2003: 611.725 declaraciones.
    - 2004: 615.652 declaraciones.
- Población. Tamaños poblacionales por periodo.
  - No declarantes:
    - 2002: 2.256.673 declaraciones.
    - 2003: 2.575.391 declaraciones.
    - 2004: 2.770.220 declaraciones.
  - Sujetos pasivos. Declaraciones individuales:
    - 2002: 10.481.419 declaraciones.
    - 2003: 10.987.527 declaraciones.
    - 2004: 11.500.354 declaraciones.

<sup>17</sup> Véase la nota a pie número 11.



Como indicamos anteriormente, la población de “No declarantes” está formada por personas físicas que obtuvieron rentas cuya suma, en términos de Retribuciones, se encuentra entre 7.813,16 y 21.035,42 euros brutos para el año 2002 y entre 8.000 y 22.000 para los años 2003 y 2004, que no presentaron declaración o autoliquidación del IRPF durante el periodo impositivo correspondiente.

Por el contrario, no existe ningún límite de este tipo para la incorporación de Sujetos Pasivos a la población cuya Renta, Base Liquidable y Cuota Líquida Estatal es objeto de estudio.

El muestreo estratificado aleatorio que se ha empleado para la recolección y composición de los datos que se ofrecen permite que los errores estadísticos sean muy reducidos y que los estimadores de las variables mantengan un buen comportamiento, incluso cuando se trabaja con un número de observaciones reducido.

Los indicadores económicos utilizados se han determinado para cada uno de los tres grupos de contribuyentes, definidos en términos de discapacidad. A partir de ahí, hemos efectuado comparaciones por:

- Medias totales.
- Medias por quintilas de declaraciones.

Las quintilas se han construido conforme a la distribución estadística de la variable Retribución –caso de contribuyentes no declarantes– o de la variable Renta –para contribuyentes que presentaron su declaración/autoliquidación del IRPF– de cada grupo, de manera que cada uno de ellos presenta diferentes quintiles. La razón de ser de esta particularidad metodológica es que si se utilizan quintiles idénticos para cada grupo (los resultantes de la distribución estadística de la población total), esto daría lugar a una pérdida en la información relativa a cómo se distribuyen, efectivamente, las rentas brutas dentro de cada grupo.

Para la variable “Retribución”, cada quintila agrupa a un 20 por 100 de las Retribuciones de los perceptores no declarantes en cada uno de los grupos.

Esto es debido a que el análisis sobre los no declarantes que hemos elaborado no pretende hacer comparaciones entre contribuyentes –que se deja para el estudio de las declaraciones individuales del IRPF– sino entre las distintas Retribuciones percibidas por uno u otro grupo de contribuyentes. Dada la caracterización de los datos para la muestra de no declarantes, que presenta límites, inferiores y superiores, a las Retribuciones totales percibidas por los contribuyentes incluidos, carece totalmente de interés la valoración y análisis de éstos individualmente.

Cuando se trata de sujetos pasivos que presentaron autoliquidación, cada quintila recoge a un 20 por 100 de contribuyentes; la población y la muestra no excluyen a nadie que no obtenga un límite mínimo de ingresos, correspondiéndole a cada contribuyente un único valor del indicador “Renta” que se desprende de su declaración/autoliquidación.

Siguiendo con los sujetos pasivos que presentaron autoliquidación, la comparación de las Bases Liquidables nos permitirá saber el impacto de los beneficios fiscales aplicados antes de someter las rentas a gravamen para cada grupo y quintila de contribuyentes.

Finalmente, las Cuotas Líquidas Estatales de cada grupo nos ofrecerán información sobre el impacto de las deducciones en cuota y sobre quiénes son o, más concretamente, a qué altura de la distribución se encuentran los que se benefician en mayor medida de ellas.

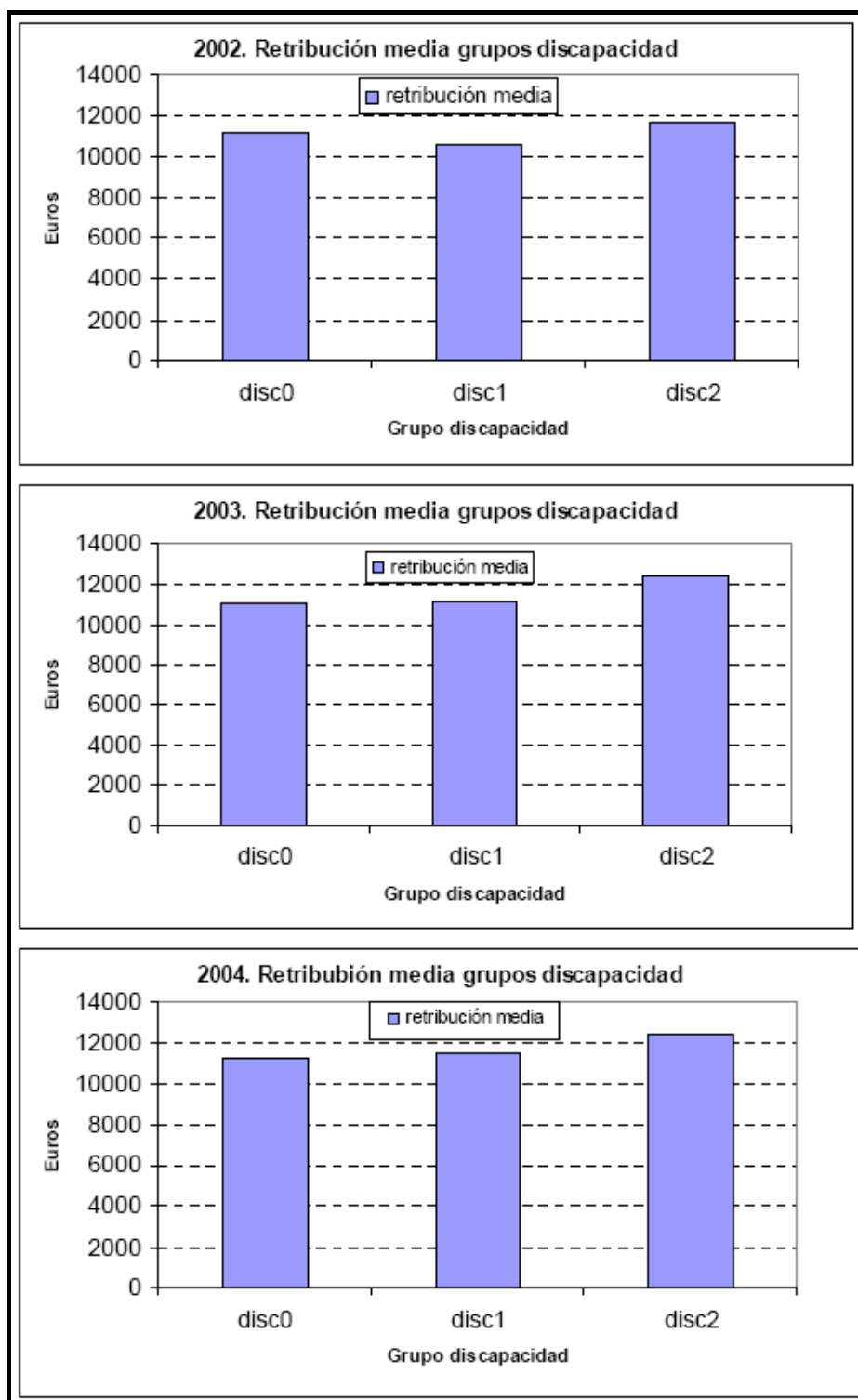
## **4. ANÁLISIS ECONÓMICO**

### **4.1. No declarantes**

Pasamos entonces a introducirnos en el estudio de las liquidaciones del modelo 190 presentadas por los pagadores de aquellos contribuyentes que no presentaron declaración en el IRPF en los distintos periodos analizados.

Como se aprecia en el Gráfico 1 y en la Tabla 5, entre los no declarantes, las Retribuciones medias obtenidas por los discapacitados grupo 2 son mayores que las de los dos grupos restantes para los tres periodos analizados. En el año 2002, les siguen las recibidas por no discapacitados, mientras que en 2003 y 2004 quienes ocupan la segunda posición son las de discapacitados grupo 1.

**GRÁFICO 1**  
**RETRIBUCIONES MEDIAS**



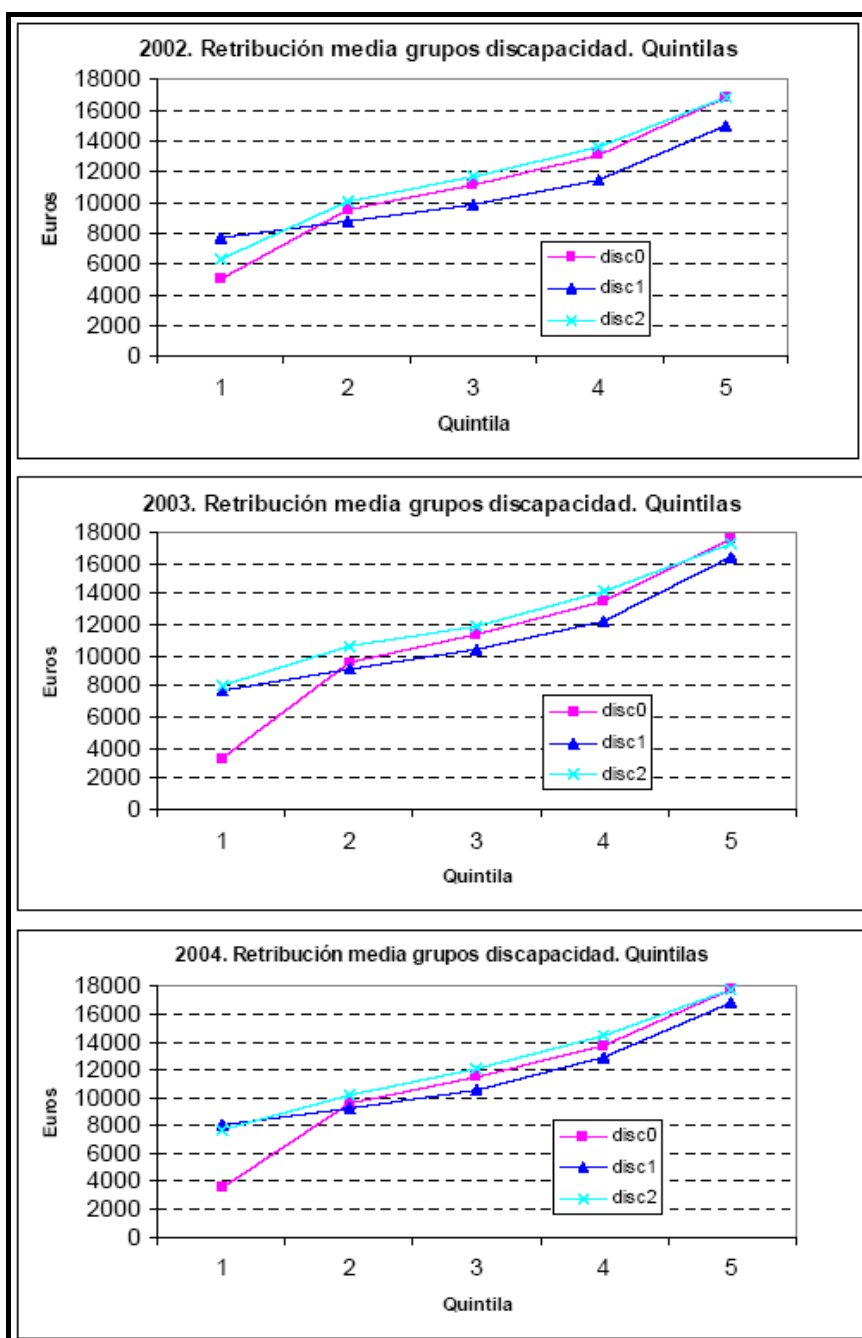
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.

**TABLA 5**  
**RETRIBUCIÓN MEDIA GRUPOS DISCAPACIDAD (euros)**

	disc0	disc1	disc2
2002	11.127,45	10.572,71	11.690,94
2003	11.071,34	11.173,96	12.406,15
2004	11.211,75	11.512,07	12.411,60

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.

**GRÁFICO 2**  
**RETRIBUCIONES MEDIAS POR QUINTILA**



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.



El comportamiento comparado de los tres grupos muestra una clara diferenciación entre la primera quintila y las cuatro restantes.

En la primera quintila las Retribuciones medias de los dos grupos de discapacitados declaradas por cada pagador son mayores que las de los no discapacitados, siendo la diferencia de cierta consideración. Destaca que las cantidades, sobre todo las correspondientes a no discapacitados, en esta quintila se sitúan por debajo de los límites mínimos de Retribuciones fijados para incorporar a no declarantes a la población y la muestra objeto de estudio (7.813,16 € para 2002 y 8.000€ para 2003). El motivo es que se toma la Retribución declarada por cada pagador en el modelo 190, no las Retribuciones totales obtenidas por cada perceptor, que podrá tener varios pagadores y, por tanto, varias retribuciones<sup>18</sup>.

Mientras, en las quintilas siguientes la Retribución de los tres grupos se comporta en términos similares, si bien, los no discapacitados van incrementando en mayor medida sus retribuciones medias en relación a los discapacitados, hasta superarlos en la última quintila.

Este comportamiento manifiesta una mayor desigualdad en las retribuciones de los no discapacitados, más acentuada en los años 2003 y 2004 que en el año 2002, respecto a los dos grupos de discapacitados.

Un sencillo indicador de concentración, que se presenta en la Tabla 6, sería el cociente resultante de la Retribución media de la quinta y de la primera quintila de cada grupo (20 por 100 de las retribuciones declaradas por cada pagador correspondientes a no declarantes con mayor y menor retribución, respectivamente), que confirma la conclusión anterior.

**TABLA 6**  
**COCIENTE RETRIBUCIÓN MEDIA 5.ª Y 1.ª QUINTILA**

	<b>disc0</b>	<b>disc1</b>	<b>disc2</b>
2002	3,38	1,94	2,66
2003	5,25	2,11	2,13
2004	5,06	2,11	2,31

*Fuente:* Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.

Como cabía esperar, las Retribuciones procedentes de pensiones y haberes pasivos de regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas (clave B) representan un elevado porcentaje en el total de las obtenidas por el conjunto de los discapacitados, tanto del primer como del segundo grupo.

De igual modo, el número de discapacitados que tienen como fuente de retribución este tipo de prestaciones (clave B) representa un porcentaje abrumadoramente mayoritario respecto al conjunto de los discapacitados (véase Gráfico 3 para el porcentaje de declaraciones).

En ambos casos, los porcentajes para los tres periodos objeto de estudio se sitúan entre el 72 por 100 y el 88 por 100.

Por el contrario, el grueso de los no discapacitados obtienen ingresos que proceden de retribuciones por cuenta ajena distintas a las anteriores (clave A). Al igual que en el caso de los discapacitados, el porcentaje de las retribuciones de esta naturaleza sobre el total es muy similar al del número de declaraciones.

Debe resaltarse que la proporción de declaraciones del modelo 190 que presentan retribuciones procedentes de prestaciones por desempleo (clave C) sólo es ligeramente significativa para los no discapacitados.

<sup>18</sup> Así, cuando un perceptor tenga varios pagadores podrá formar parte de la población objeto de estudio. Bastará que sus retribuciones en conjunto superen el límite mínimo indicado y que no presentase declaración (aunque estuviese obligado a hacerlo ya que dichos límites coinciden con los fijados para el nacimiento de la obligación). Sin embargo, es posible que tales retribuciones individualmente consideradas sean inferiores a esos límites.

Profundizando en el análisis de las remuneraciones originadas por relaciones laborales dependientes, mostramos la siguiente tabla, cuyos datos resultan reveladores.

Estos resultados arrojan dos conclusiones:

1.<sup>a</sup> Parece desprenderse que las Retribuciones de los discapacitados, especialmente los del grupo 2, son más estables que las que perciben los no discapacitados. Apoyamos esta conclusión en tres hechos:

- a) En el Gráfico 2 se observa una Retribución media más alta para los discapacitados en la primera quintila. Parece intuirse que hay un porcentaje significativo de no discapacitados que obtienen Retribuciones muy bajas, reduciéndose notablemente esa proporción para los discapacitados. Esta intuición se confirma al analizar en mayor profundidad la composición de esa primera quintila. Así, para los años 2003 y 2004, en términos aproximados, el 11 por 100 de las Retribuciones obtenidas por personas sin discapacidad de pagadores independientes fueron inferiores a 1.000€, mientras que ese porcentaje desciende hasta el 1-2 por 100 para las recibidas por los discapacitados de ambos grupos, evidenciándose una diferencia significativa entre discapacitados y no discapacitados. Estas distancias son un poco menos acentuadas para el año 2002 como, por otra parte, también se vislumbra observando los datos de la primera quintila en dicho ejercicio.

En consecuencia, un importante porcentaje de los no discapacitados obtuvieron Retribuciones muy bajas, posiblemente porque no tuvieron un puesto de trabajo estable. Esta hipótesis se confirma con los datos que arroja la Tabla 7, que muestra cómo un porcentaje similar de las Retribuciones obtenidas por los no discapacitados proceden de relaciones laborales inferiores a 1 año. En contraposición, esa proporción resulta casi irrelevante para los discapacitados.

**TABLA 7**

**PORCENTAJE DE RETRIBUCIONES OBTENIDAS MEDIANTE RELACIONES LABORALES DE DURACIÓN INFERIOR AL AÑO SOBRE EL TOTAL DE RETRIBUCIONES**

2002			2003			2004		
disc0	disc1	disc2	disc0	disc1	disc2	disc0	disc1	disc2
11.96	1.21	1.01	13.36	1.36	1.67	12.84	0.74	1.69

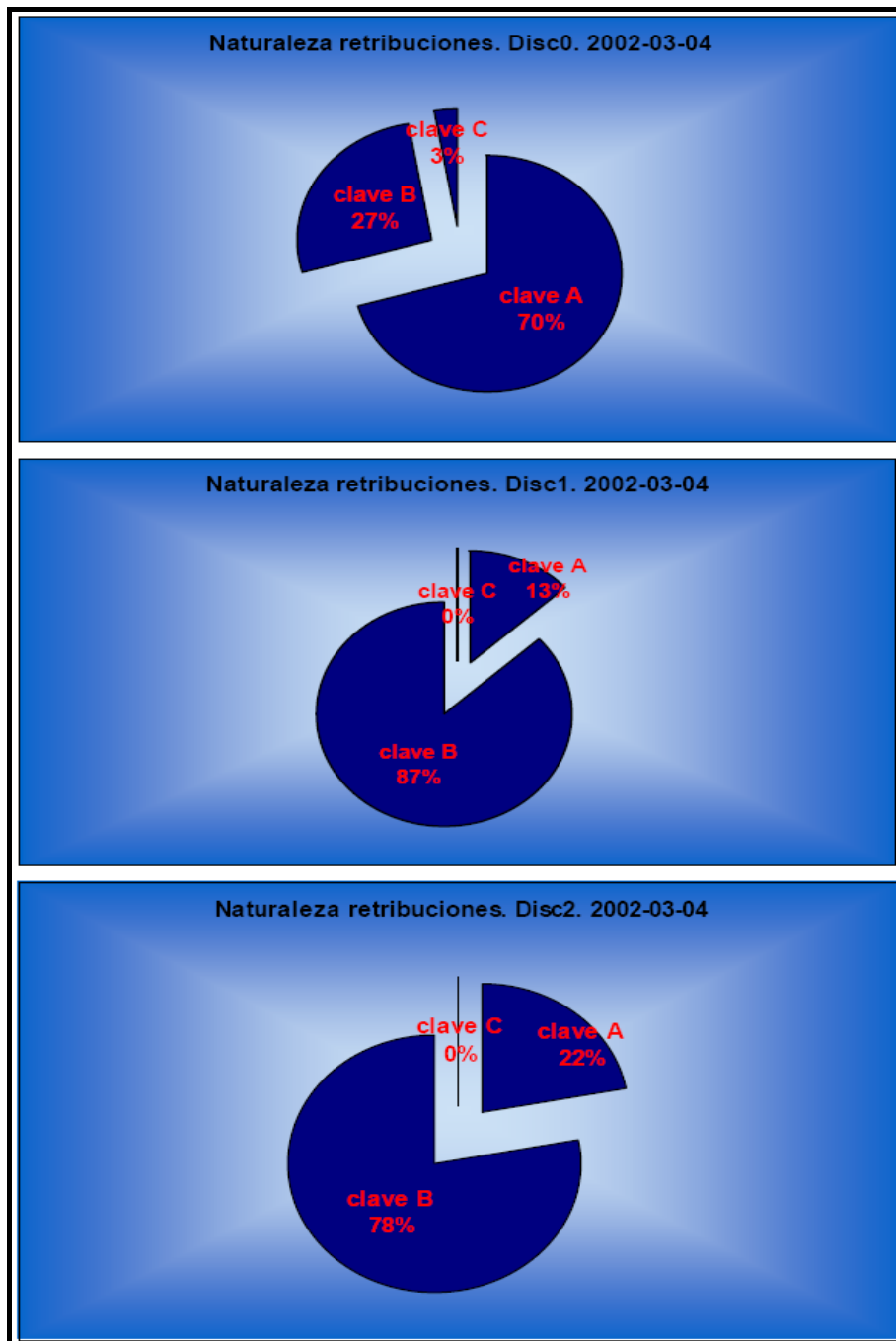
*Fuente:* Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.

- b) El Gráfico 3 muestra cómo el grueso de las Retribuciones y de las personas discapacitadas que las obtienen proceden de pensiones y haberes pasivos de regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas (clave B), que por su propia naturaleza son estables a lo largo del periodo impositivo.
- c) Igualmente, en el Gráfico 3 se constata que el número de discapacitados que obtienen prestaciones por desempleo (clave C) es prácticamente nulo. Lo que nos lleva a considerar que aquellos que obtienen Retribuciones laborales desempeñan trabajos estables, de poca volatilidad (funcionarios públicos y contratos indefinidos).

2.<sup>a</sup> Existe una importante brecha entre discapacitados y no discapacitados en relación a la integración laboral de éstos últimos. Así cabe manifestarlo a tenor del análisis de la naturaleza de las Retribuciones por grupos contenida en el Gráfico 3, que evidencia cómo el grueso de las mismas para los discapacitados procede de pensiones y haberes pasivos de regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas (clave B); mientras que para los no discapacitados, la mayor parte de éstas tiene su origen en relaciones laborales por cuenta ajena.

GRÁFICO 3

NATURALEZA DE LAS RETRIBUCIONES (porcentaje de declaraciones). PROMEDIO 2002, 2003 Y 2004<sup>19</sup>



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.

#### 4.2. Declarantes

Como se expone con anterioridad, el análisis de las declaraciones de IRPF para los periodos objeto de estudio parte esencialmente de datos referentes a declaraciones individuales<sup>20</sup>. Al

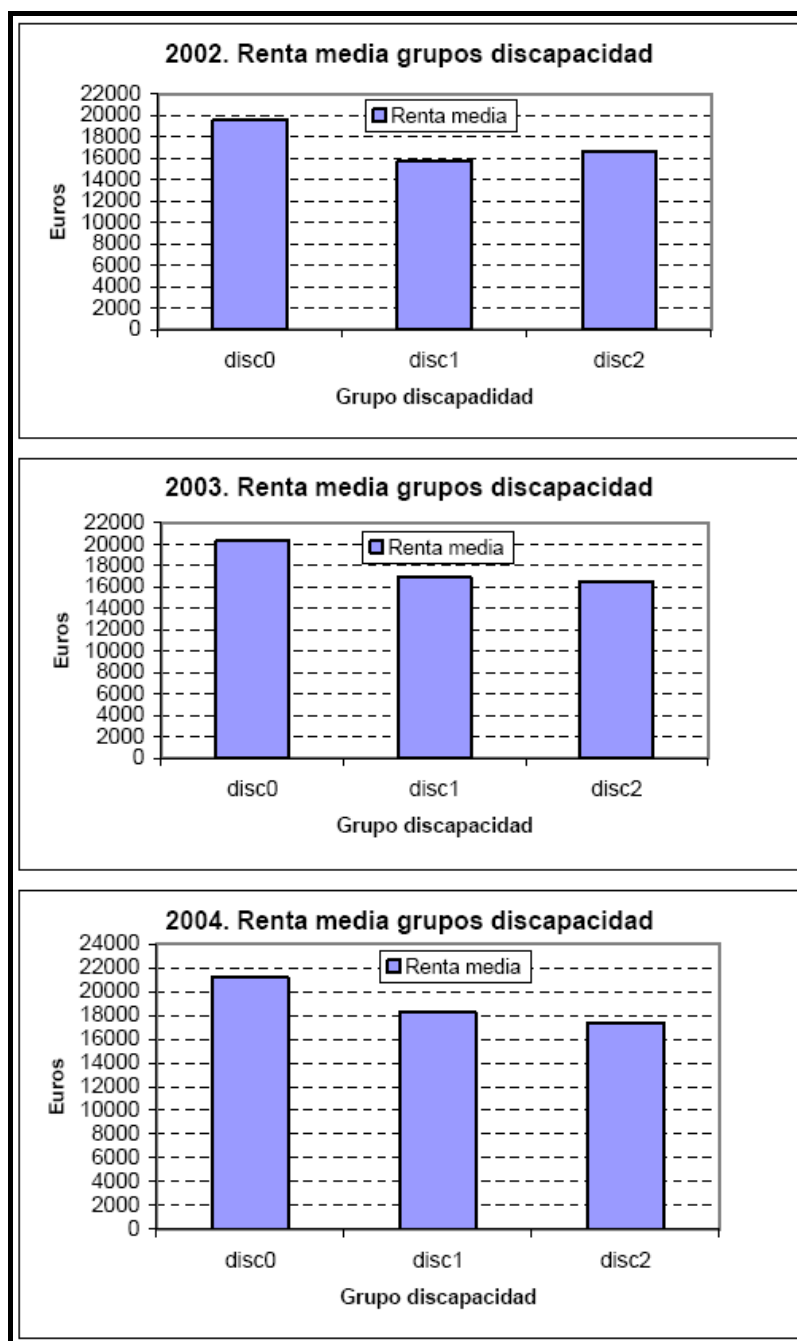
<sup>19</sup> Se emplea el promedio de los tres ejercicios debido a que el comportamiento es muy similar entre los mismos. Las variaciones de un ejercicio a otro no presentan tendencia alguna en ningún grupo, además de ser de escasa consideración, sobretudo para no discapacitados y discapacitados grupo 1. Por tanto la desagregación por años, en este caso, carece de interés.

<sup>20</sup> A excepción del último gráfico, referente a declaraciones conjuntas.

escoger este tipo de declaraciones y excluir las conjuntas, se pretende eliminar los ruidos que, sin lugar a dudas, provocaría en el análisis la inclusión de declaraciones con más de un contribuyente a la hora de medir el impacto de las medidas a estudiar, dada la metodología empleada.

Al contrario que en el caso de los no declarantes, para los que se analizan para cada grupo las Retribuciones percibidas de pagadores distintos (declaradas en el modelo 190), independientemente de cuántas obtenga un mismo perceptor, en esta parte se va a comparar el comportamiento de los distintos indicadores para contribuyentes declarantes en el IRPF individualmente considerados. Por tanto, con una única Renta, Base Liquidable, Cuota Líquida Estatal y Tipo de Gravamen Estatal Real por contribuyente.

**GRÁFICO 4**  
**RENTAS MEDIAS**



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.



Tal y como muestra el Gráfico 4, los no discapacitados ocupan la primera posición, con un diferencial situado entre el 15 por 100 y el 25 por 100 para los años objeto de estudio. Estos resultados difieren de los obtenidos para las Retribuciones de no declarantes, donde los discapacitados del grupo 2 presentaban mayores rentas medias.

También llama la atención que entre los discapacitados, los del grupo 1 y 2 se comportan de forma distinta en 2002 (mayor Renta media de disc2) respecto a 2003 y 2004 (mayor Renta media de disc1), como se aprecia tanto en el gráfico anterior como en la siguiente tabla.

**TABLA 8**  
**RENTA MEDIA GRUPOS DISCAPACIDAD (euros)**

	disc0	disc1	Disc2
2002	19.573,10	15.712,57	16.670,00
2003	20.320,00	16.899,26	16.564,36
2004	21.223,43	18.281,18	17.396,12

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.

Inicialmente nos planteamos si la variación sufrida en 2003 y 2004 estaba provocada por la no incorporación entre los discapacitados de grupo 1 de aquéllos con movilidad reducida o que necesitan ayuda de terceras personas que tengan reconocido un grado de minusvalía inferior al 65 por 100<sup>21</sup>. Comprobamos que la Renta media de este grupo de discapacitados para 2003 y 2004 –que son los únicos ejercicios para los que los datos nos permiten su diferenciación– no difiere sensiblemente de la de los discapacitados del grupo 1, por lo que se descarta esta causa.

Entre las causas que pueden influir en este cambio podríamos apuntar la modificación normativa introducida por la ley 46/2002, de 18 de diciembre, en la ley 40/1998 del IRPF. Entre los cambios, se recogió una nueva exención en el punto i) del art.7 LIRPF, que recae sobre *“Las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con minusvalía o mayores de sesenta y cinco años y las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 o mayores de sesenta y cinco años para financiar su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del salario mínimo interprofesional”*.

Evidentemente, el efecto directo que provocaría esta nueva exención sería la disminución de la Renta media de los beneficiados por la misma, entre ellos, los discapacitados del grupo 2; si bien, también es cierto que podría dar lugar a un efecto indirecto que afectaría a su Renta media<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> Recuérdese que, dada la construcción de la base de datos proporcionada, en el ejercicio 2002 este grupo de discapacitados se encuentra incluido dentro de los discapacitados grupo 1.

<sup>22</sup> La introducción de esta exención también pudo provocar un efecto indirecto que afectase a la Renta media de los discapacitados grupo 2.

En este sentido debemos recordar el criterio marcado por la Dirección General de Tributos en su Resolución con fecha de 07/06/2001, como respuesta a la consulta 1130-01, *“(…) En el ámbito de la Administración Pública, se consideran pagadores distintos cuando tienen distinta personalidad jurídica, por lo que debe distinguirse entre la Administración General del Estado, la de las CCAA, las Entidades Locales y las entidades y entes públicos con personalidad jurídica propia (...)”*.

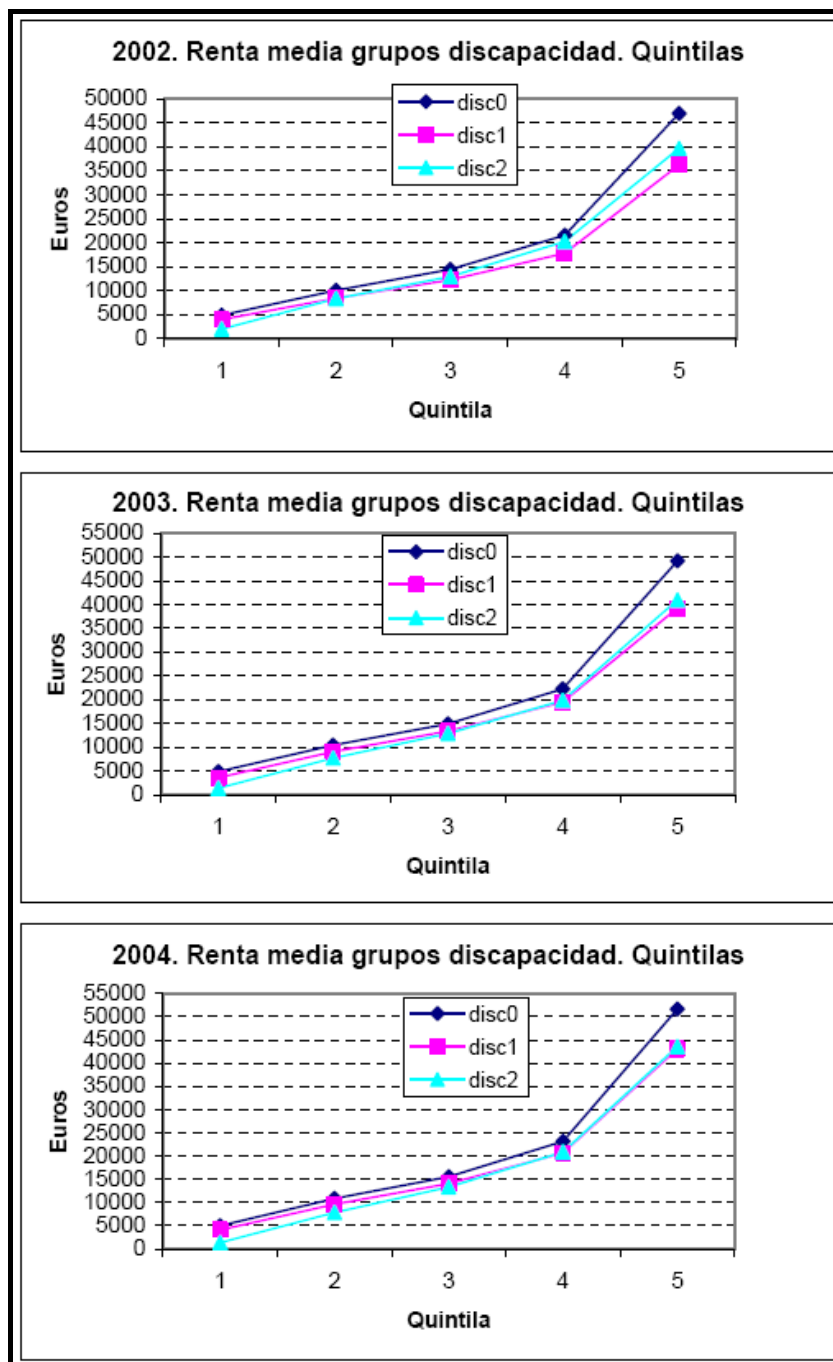
Por tanto, cuando los discapacitados con un grado igual o superior al 65 por 100 obtuviesen en 2002 una ayuda autonómica para financiar su estancia en residencias o centros de día y otro tipo de rendimientos del trabajo no autonómicos (prestación de la Seguridad Social no exenta) tuvieron, a efectos del impuesto, dos pagadores y, en consecuencia, obligación de presentar autoliquidación del IRPF cuando superaran los 7.813€.

Sin embargo, a partir de 2003 y como consecuencia de esta nueva exención sólo se consideraría que tendrían un pagador, elevándose el límite anterior hasta los 22.000 €.

Así, algunos discapacitados del grupo 2 pasarían a tener un único pagador de rendimientos del trabajo, elevando el límite cuantitativo del nacimiento de su obligación de declarar hasta los 22.000 €. Por ello, algunos de los que en el año 2002 quedaron obligados a declarar no lo estarían en 2003 y 2004, y en consecuencia, puede que no presentasen autoliquidación, lo que pudo afectar a la Renta media de los discapacitados del grupo 2, tal y como la hemos calculado.



**GRÁFICO 5**  
**RENTAS MEDIAS POR QUINTILA**



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.

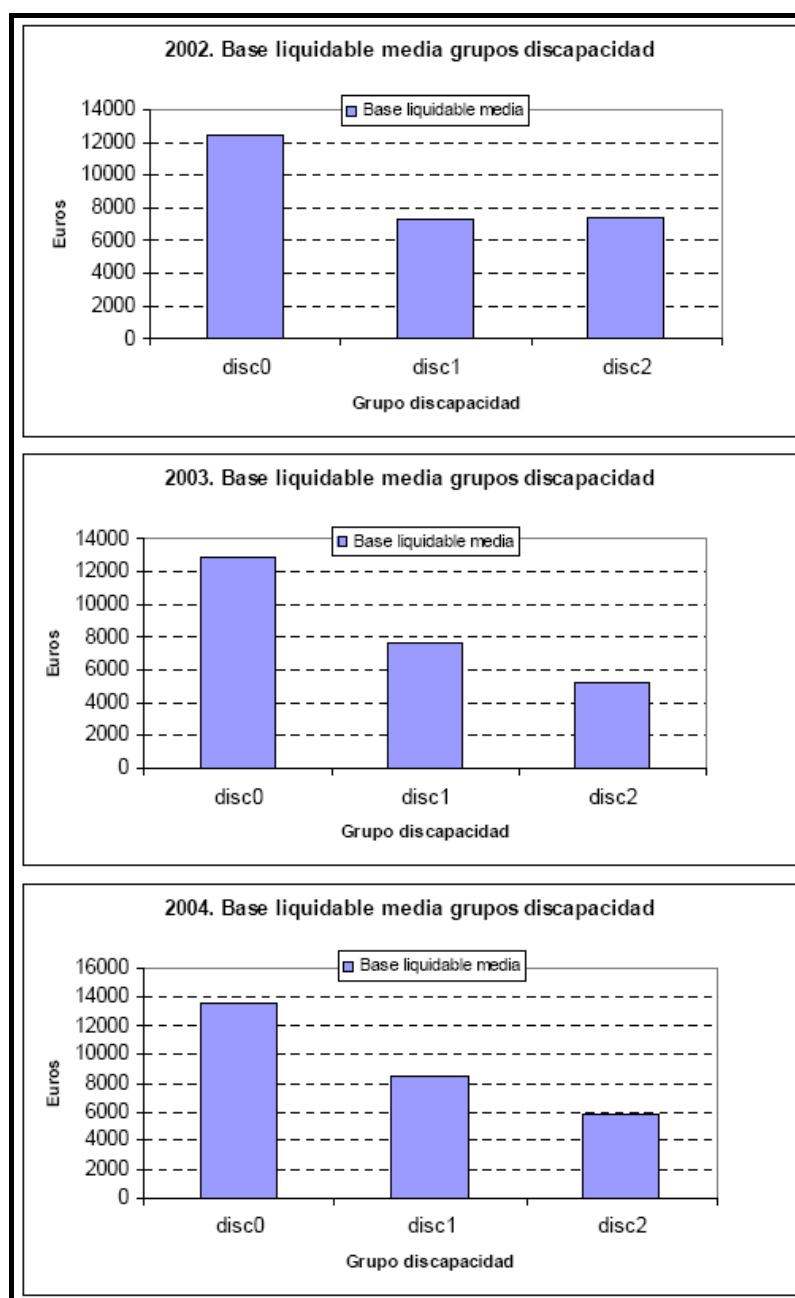
En los tres grupos se produce una evolución al alza similar de la renta media por quintila. No obstante, en la primera quintila se observa cómo los discapacitados del grupo 2 tienen una Renta media significativamente más baja que los otros dos grupos, circunstancia que puede estar nuevamente influenciada por la caracterización de la variable Renta para los contribuyentes que presentaron autoliquidación, que excluye cualquier exención percibida. Evidentemente, los discapacitados grupo 2 reciben mayor cuantía de prestaciones exentas que los otros dos grupos, por lo que a efectos del IRPF pueden presentar autoliquidaciones con una Renta (no exenta) baja.

También debemos reparar en la última quintila, donde encontramos un importante incremento de la diferencia en la Renta media de los no discapacitados respecto a los discapacitados, con un diferencial entre el 18 por 100 y el 30 por 100 para los años objeto de estudio, muy superior al de las otras quintilas.

Por tanto, vemos cómo la Renta media del 20 por 100 de los contribuyentes con mayor renta declarada en el IRPF en cada uno de esos grupos difiere significativamente. Es aquí donde la discapacidad se presenta como una clara limitación para obtener Rentas elevadas.

En el Gráfico 6 cabe destacar el descenso significativo de la Base Liquidable de los discapacitados del grupo 2 del año 2002 (7.427 €) a 2003 (5.208 €). Si comparamos este descenso con la evolución sufrida por la Renta media en ambos periodos (16.670 € a 16.564 € - Véanse Gráfico 4 y Tabla 8), observamos cómo no hay una correlación directa.

**GRÁFICO 6**  
**BASE LIQUIDABLE MEDIA**



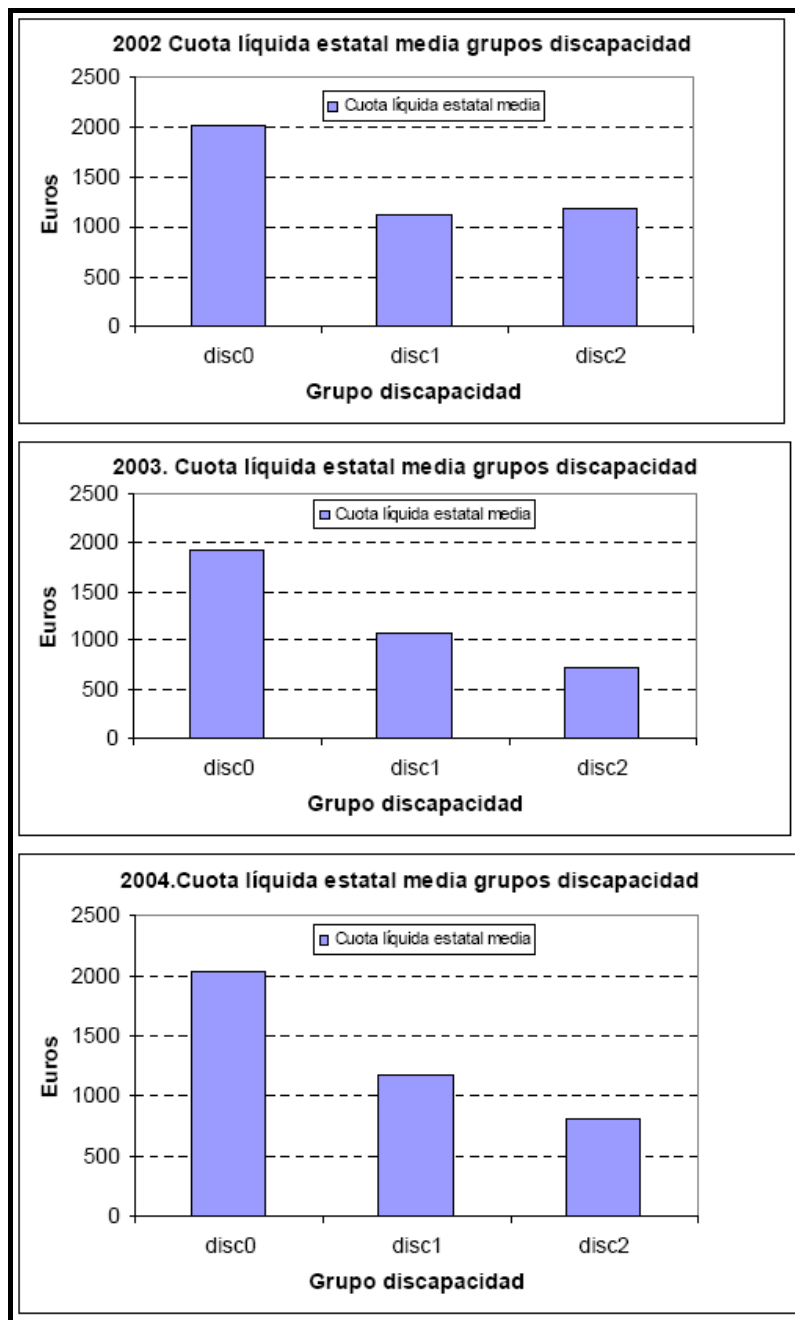
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.

Eso denota que el cambio legislativo que operó para 2003 aumentó de forma notoria las reducciones fiscales que recaían sobre los discapacitados del grupo 2.

Por el contrario, los discapacitados del grupo 1 no se benefician de igual modo. De hecho, la evolución de su Base Liquidable media durante esos tres años presenta una tendencia al alza continua, muy similar a la de los no discapacitados. Este análisis resulta extrapolable a la Cuota Líquida Estatal, tal y como vemos en el Gráfico 7.

**GRÁFICO 7**

**CUOTA LÍQUIDA ESTATAL MEDIA GRUPOS DISCAPACIDAD**



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.

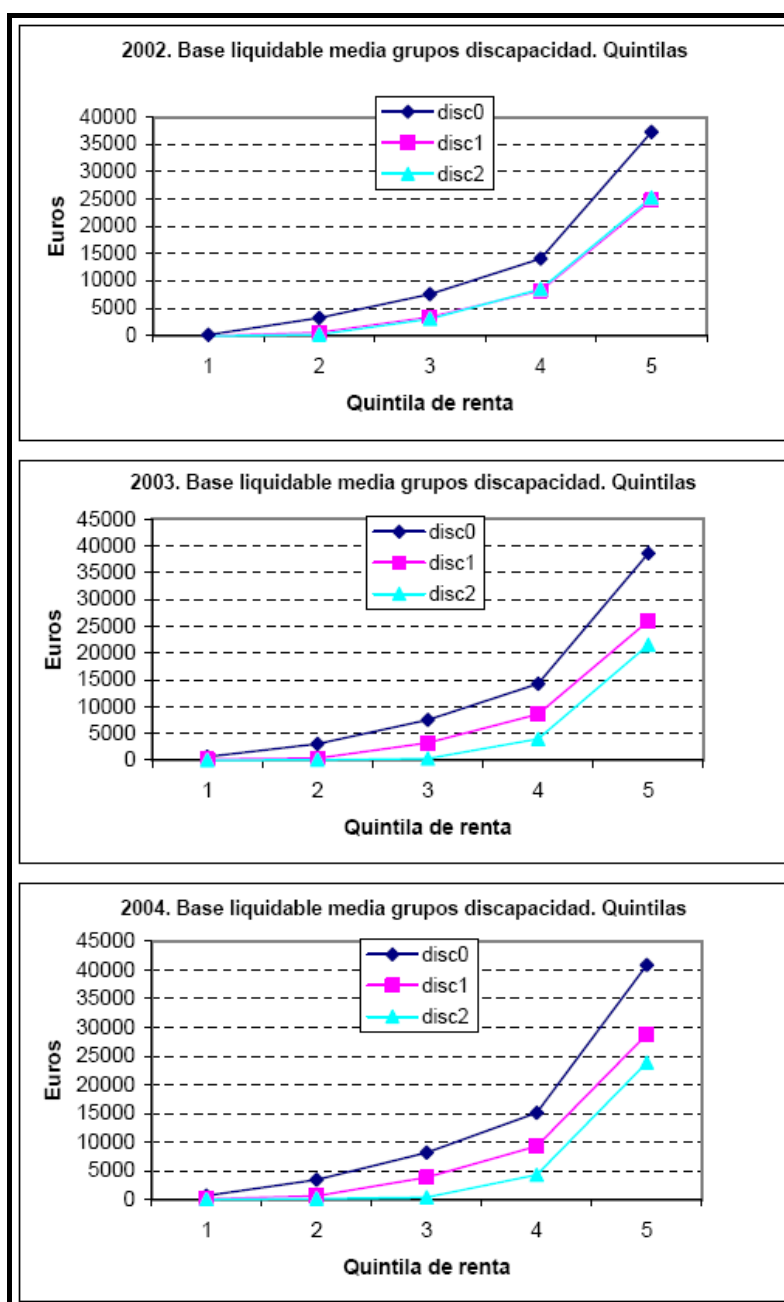
Recordemos que nuestra variable Base Liquidable resulta de la suma de la Base Liquidable General y la Base Liquidable Especial. Debido a las normas de integración y compensación del impuesto y a su diseño dual, coexistiendo dos modalidades de Base Imponible que siguen regímenes

diferentes, es posible que nos encontremos con algunos contribuyentes, sobre todo en la primera quintila, que obtengan una Base Liquidable (total) negativa pero que, sin embargo, queden sometidos a tributación por la parte de la Base Liquidable que sea positiva, obteniendo igualmente una cuota positiva.

El motivo es que una modalidad de la Base resulte negativa y la otra positiva, siendo la primera mayor que la segunda. En estos casos, el contribuyente no puede compensar entre sí ambas modalidades de Base. Tributará por la parte de la Base que resulte positiva; y aquella que sea negativa podrá ser compensada en los cuatro periodos siguientes con Bases positivas de la misma naturaleza.

Esto explica también por qué pueden aparecer algunos contribuyentes que tengan derecho a Reducciones superiores a su Base Imponible total, lo que nos daría una Base Liquidable total negativa, que sin embargo arrojen cuotas impositivas mayores que cero.

**GRÁFICO 8**  
**BASE LIQUIDABLE MEDIA POR QUINTILA DE RENTA**

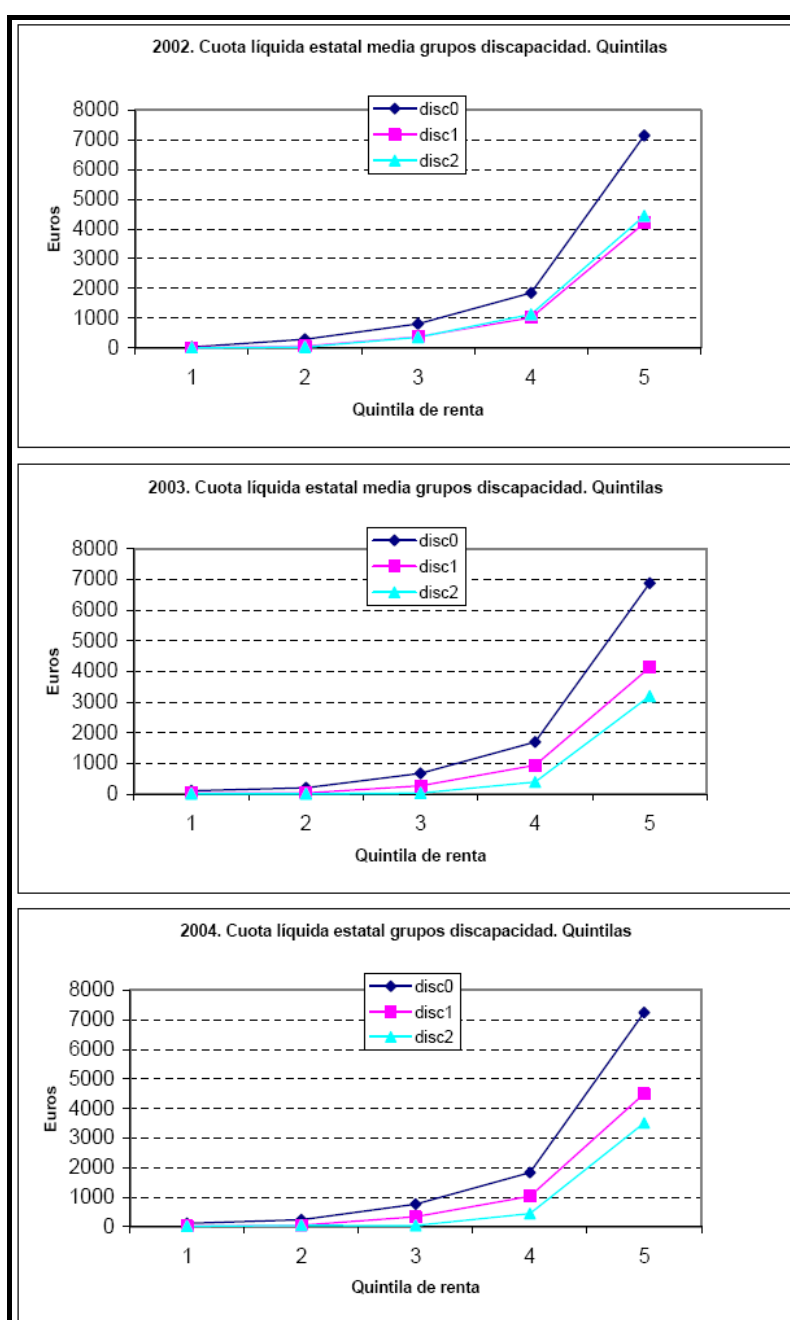


Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.

Examinado el Gráfico 8, observamos cómo los discapacitados del grupo 2 incluidos en las dos primeras quintilas, esto es, los que obtuvieron una Renta inferior a 10.670 €, tuvieron una Base Liquidable ínfima en el año 2002

También resulta revelador en este gráfico cómo el incremento de las Reducciones en el año 2003 y 2004 amplía hasta la tercera quintila el porcentaje de discapacitados del grupo 2 que prácticamente carecen de Base Liquidable (total). Se puede afirmar que al menos el 60 por 100 de los contribuyentes de este colectivo, aquéllos con menor renta (hasta 15.900 € en 2003 y 16.250 € en 2004), no tributaron en el IRPF o, en su caso, y por las razones expuestas relacionadas con el diseño del tributo, lo hicieron de forma irrelevante; y todo ello sin aplicar las deducciones en Base, estatales y autonómicas, que correspondan, tal y como se confirma en el Gráfico 9.

**GRÁFICO 9**  
**CUOTA LÍQUIDA ESTATAL MEDIA POR QUINTILA DE RENTA**



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.



Por otro lado, los discapacitados grupo 1 mantienen el mismo comportamiento a lo largo de los tres años. Durante este periodo, las dos primeras quintilas tienen una Base Liquidable irrelevante (Renta hasta 10.250 € en 2002, 11.100 € en 2003 y 11.640 € en 2004) y son los contribuyentes incluidos en las tres restantes los que quedan sometidos a tributación de forma progresiva.

Por tanto, los beneficios fiscales que se presenten posteriormente en el proceso de liquidación del impuesto y que tengan como destinatarios exclusivos a discapacitados, esto es, deducción en cuota por adecuación de vivienda habitual y ciertas deducciones autonómicas, solo alcanzaran a:

- 2002: el 60 por 100 de los discapacitados de ambos grupos con mayor Renta.
- 2003 y 2004: tras la modificación normativa introducida para 2003, el porcentaje anterior se mantiene para los discapacitados grupo 1, mientras que se reduce al 40 por 100 de los discapacitados 2 (mayor Renta).

En consecuencia, los discapacitados con menor Renta normalmente no se beneficiarán de las deducciones en cuota, dado que previamente su Base Liquidable será nula. Este hecho debe ser tenido en cuenta por el legislador, estatal y autonómico, de cara a reconsiderar la conveniencia de mantener las deducciones en cuota que se dirigen especialmente a discapacitados.

Esa diferencia en el comportamiento de ambos grupos de discapacitados en la tercera quintila para los años 2003 y 2004 se mantiene en las dos siguientes, donde se visualiza con claridad cómo a consecuencia de la reforma indicada los discapacitados grupo 2 soportan una menor carga tributaria.

Destaquemos el efecto paradójico que presentan las deducciones en cuota. Por definición, en un impuesto que somete la base a una Tarifa de Tipos progresiva, como sucede con las Rentas que se integran en la parte general del IRPF, la deducción en cuota será, en términos porcentuales, más beneficiosa para aquellos que obtienen una renta baja. Sin embargo, en el caso de los discapacitados grupo 2, dado que no tributan aquellos con menor renta (hasta 10.670 € en 2002, 15.900 € en 2003 y 16.250 € en 2004), el efecto de las deducciones sobre discapacitados grupo 2 se desplegará, especialmente a partir de la reforma operada para 2003, sobre aquellos que obtienen Rentas medias y altas.

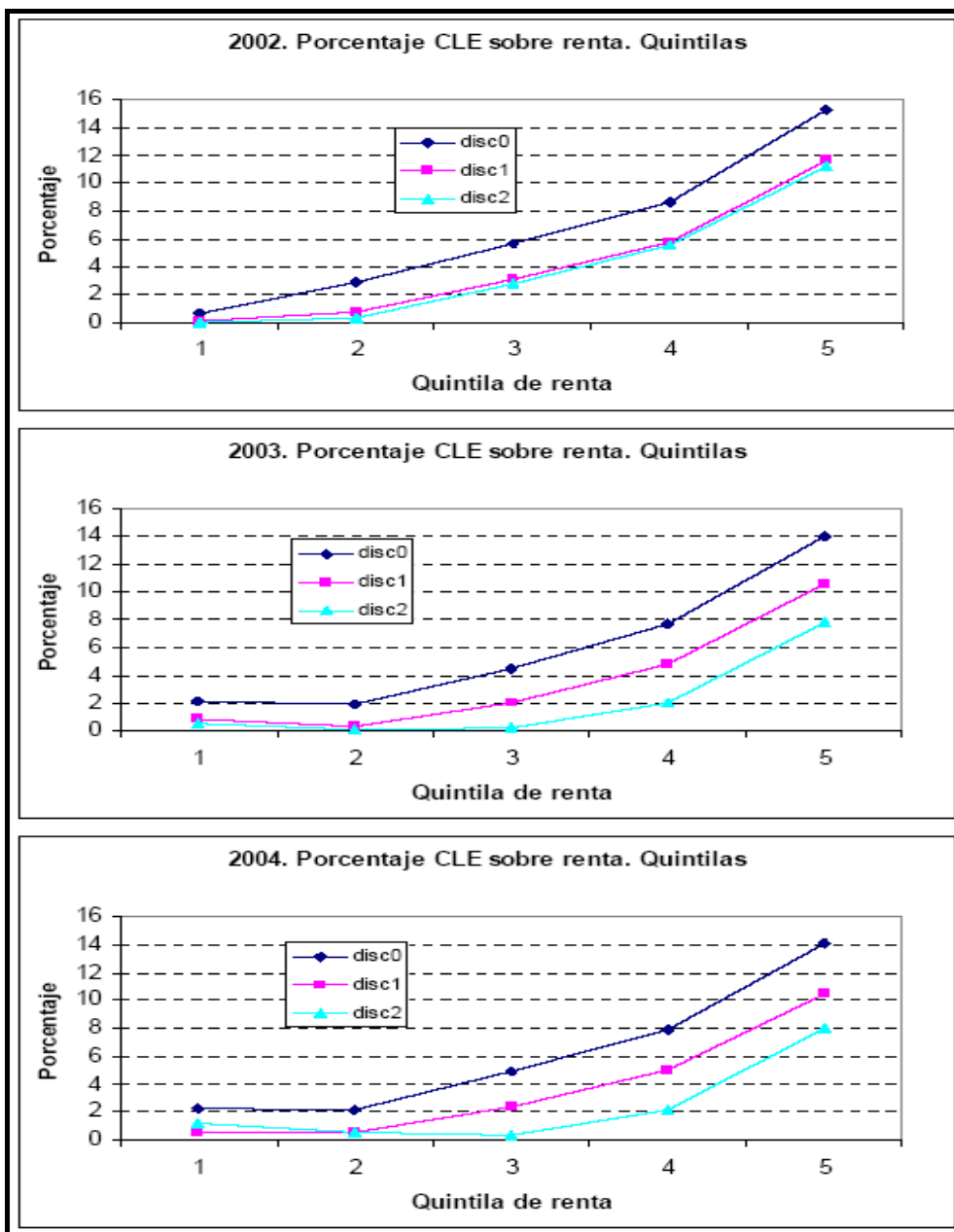
Es por ello que muchas CCAA han acotado cuantitativamente los destinatarios de la deducción autonómica previstas para la discapacidad, de manera que cuando su Renta o su Base Imponible exceda de una determinada cuantía, pierdan el derecho a la deducción.

Mediante el examen del Tipo Medio de Gravamen Estatal Real, representado en el Gráfico 10 para cada una de las quintilas, se observa cómo para los discapacitados, el impuesto desplegaba especialmente su efecto recaudador y progresivo en 2002 a partir de la segunda quintila; mientras que en 2003 y 2004, para los discapacitados grupo 2 ese efecto se inicia a partir de la tercera.

A partir de ahí, la progresión del Tipo Medio de Gravamen Estatal Real en todos los grupos, incluidos los no discapacitados, presenta un comportamiento similar, si bien resulta más elevado para los no discapacitados, sobre todo en la última quintila; seguidos de los discapacitados grupo 1 y, finalmente, de los del grupo 2, como por otro lado cabía esperar.

GRÁFICO 10

TIPO MEDIO DE GRAVAMEN ESTATAL REAL POR QUINTILA. DECLARACIONES INDIVIDUALES



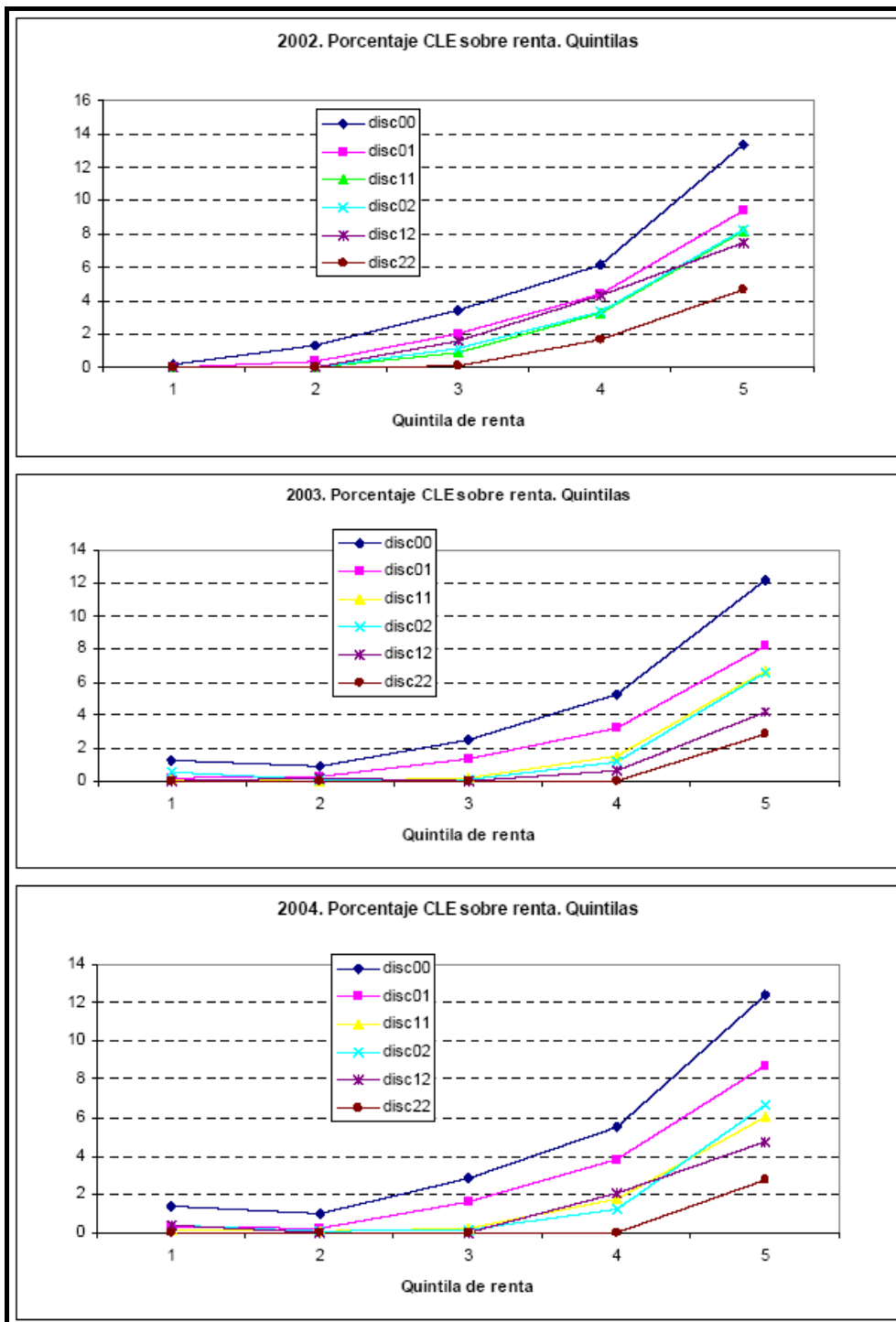
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.

Finalmente, y como única excepción al análisis de las declaraciones individuales presentadas, en Gráfico 11 se presenta el Tipo Medio de Gravamen Estatal Real por quintila para las declaraciones conjuntas. Las peculiaridades de este tipo de declaraciones, donde aproximadamente el 90 por 100 de las mismas incluye ambos cónyuges (familia biparental<sup>23</sup>), nos ha llevado a definir seis grupos, resultantes de la combinación de los tres anteriores para cada uno de los cónyuges:

<sup>23</sup> En el análisis solo hemos teniendo en cuenta este tipo de familias.

GRÁFICO 11

TIPO MEDIO GRAVAMEN ESTATAL REAL POR QUINTILA. DECLARACIONES CONJUNTAS



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de AEAT-IEF.

- disc00: Ninguno de los cónyuges es discapacitado.
- disc01: Uno de los cónyuges es discapacitado de grado 1 y el otro es no discapacitado.
- disc11: Ambos cónyuges son discapacitados de grado 1.



- disc20: Uno de los cónyuges es discapacitado de grado 2 y el otro es no discapacitado.
- disc12: Uno de los cónyuges es discapacitado grado 1 y el otro discapacitado grado 2.
- disc22: Ambos cónyuges son discapacitados de grado 2.

En 2002 y en líneas generales, observamos cómo a mayor discapacidad, en grado y número de miembros en la pareja, menor Tipo Medio de Gravamen Estatal Real<sup>24</sup>. Tras la modificación normativa para 2003, este hecho se clarifica y se acentúa, llegando a ser el citado Tipo Medio mayor que cero sólo para la última quintila de declaraciones que comprenden parejas en las que ambos cónyuges tienen discapacidad grado 2.

## 5. CONCLUSIONES

1.<sup>a</sup> Tras el análisis de los datos de los no declarantes, parece desprenderse que las Retribuciones de los discapacitados, especialmente los del grupo 2, son más estables que las que perciben los no discapacitados. Apoyamos esta conclusión en tres hechos:

- a) En el *Gráfico 2* se observa una retribución media más alta para los discapacitados en la primera quintila. Parece intuirse que hay un porcentaje significativo de no discapacitados que obtienen Retribuciones muy bajas, reduciéndose notablemente esa proporción para los discapacitados. Esta intuición se confirma al analizar en mayor profundidad la composición de esa primera quintila. Así, para los años 2003 y 2004, en términos aproximados, el 11 por 100 de las Retribuciones obtenidas por personas sin discapacidad de pagadores independientes fueron inferiores a 1.000€, mientras que ese porcentaje desciende hasta el 1-2 por 100 para las recibidas por los discapacitados de ambos grupos, evidenciándose una diferencia significativa entre discapacitados y no discapacitados. Estas distancias son un poco menos acentuadas para el año 2002 como, por otra parte, también se vislumbra observando los datos de la primera quintila en dicho ejercicio.

En consecuencia, un importante porcentaje de los no discapacitados obtuvieron Retribuciones muy bajas, posiblemente porque no tuvieron un puesto de trabajo estable. Esta hipótesis se confirma con los datos que arroja la *Tabla 7*, que muestra cómo un porcentaje similar de las Retribuciones obtenidas por los no discapacitados proceden de relaciones laborales inferiores a 1 año. En contraposición, esa proporción resulta casi irrelevante para los discapacitados.

- b) El *Gráfico 3* muestra cómo el grueso de las Retribuciones y de las personas discapacitadas que las obtienen proceden de pensiones y haberes pasivos de regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas (clave B), que por su propia naturaleza son estables a lo largo del periodo impositivo.
- c) Igualmente, en el *Gráfico 3* se constata que el número de discapacitados que obtienen prestaciones por desempleo (clave C) es prácticamente nulo. Lo que nos lleva a considerar que aquellos que obtienen Retribuciones laborales desempeñan trabajos estables, de poca volatilidad (funcionarios públicos y contratos indefinidos).

2.<sup>a</sup> Siguiendo con el análisis de los no declarantes, durante los años 2002, 2003 y 2004 existía una importante brecha entre discapacitados y no discapacitados en relación a la integración laboral. Así cabe manifestarlo a tenor del análisis de la naturaleza de las Retribuciones por grupos contenida en el *Gráfico 3*, que evidencia cómo el grueso de las mismas para los discapacitados proceden de pensiones y haberes pasivos de regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas (clave B); mientras que para los no discapacitados, la mayor parte de éstas tienen su origen en relaciones laborales por cuenta ajena.

---

<sup>24</sup> Llama la atención que los resultados muestran un tratamiento en el impuesto similar para las parejas formadas por dos discapacitados grupo 1 con aquellas otras en las que un cónyuge no es discapacitado y el otro es discapacitado grado 2.

3.<sup>a</sup> Respecto a los contribuyentes que presentaron declaración-autoliquidación individual, cabe destacar que la Renta media (sujeta y no exenta) de los no discapacitados, en términos totales o analizada por quintilas –*Gráficos 4 y 5*–, siempre es mayor para éstos que para los discapacitados; si bien es entre los contribuyentes con Rentas más altas de cada grupo (última quintila) donde esa diferencia se hace más notable.

4.<sup>a</sup> La reforma sobre el IRPF que se produjo para el periodo impositivo 2003, destacando especialmente los cambios introducidos por la ley 46/2002, provocó importantes beneficios fiscales para ciertos discapacitados grupo 2, en concreto los que se encontraban en las tres últimas quintilas de Renta.

5.<sup>a</sup> Para el año 2003, la Renta media (sujeta y no exenta) de los discapacitados grupo 2 pasó a ser inferior a la de los de grupo 1, manteniéndose esta circunstancia para 2004. Este cambio respecto a 2002, entre otras causas, pudo estar relacionado con la introducción de una nueva exención para el periodo 2003, que recayó sobre ciertas Rentas obtenidas por discapacitados grupo 2.

6.<sup>a</sup> Sin embargo, los efectos de la citada reforma se dejaron sentir con mayor intensidad en los beneficios fiscales que minoran la Renta (especialmente las Reducciones para trabajadores activos discapacitados, Mínimo Personal y Reducciones por circunstancias familiares, discapacidad y gastos de asistencia) para calcular finalmente aquella que se somete a gravamen: la Base Liquidable.

Se observa en el *Gráfico 8* cómo el incremento de las Reducciones en el año 2003 y 2004 amplía hasta la tercera quintila el porcentaje de discapacitados del grupo 2 que prácticamente carecen de Base Liquidable (en 2002, llegaba a la segunda quintila). Se puede afirmar que al menos el 60 por 100 de los contribuyentes de este colectivo, aquéllos con menor renta (hasta 15.900 € en 2003 y 16.250 € en 2004), no tributaron en el IRPF o, en su caso, y por las razones expuestas relacionadas con el diseño del tributo, lo hicieron de forma irrelevante; y todo ello sin aplicar las deducciones en Base, estatales y autonómicas, que correspondan, tal y como se confirma en el *Gráfico 9*.

Por otro lado, los discapacitados grupo 1 mantienen el mismo comportamiento a lo largo de los tres años. Durante este periodo, las dos primeras quintilas tienen una Base Liquidable irrelevante (Renta hasta 10.250 € en 2002, 11.100 € en 2003 y 11.640 € en 2004) y son los contribuyentes incluidos en las tres restantes los que quedan sometidos a tributación de forma progresiva.

7.<sup>a</sup> Como consecuencia de lo anterior, las deducciones en cuota diseñadas para beneficiar exclusivamente a discapacitados, esto es, deducción en cuota por adecuación de vivienda habitual y ciertas deducciones autonómicas, alcanzaron:

- Año 2002: al 60 por 100 de los discapacitados de ambos grupos con mayor Renta.
- Años 2003 y 2004: se mantiene el 60 por 100 para los discapacitados grupo 1, mientras que se reduce al 40 por 100 de los discapacitados 2 con mayor Renta.

Por tanto, los discapacitados con menor Renta normalmente no se beneficiarán de las deducciones en cuota, dado que previamente su Base Liquidable será nula. Este hecho debe ser tenido en cuenta por el legislador, estatal y autonómico, de cara a reconsiderar los términos en los que se aplican las deducciones en cuota que se dirigen especialmente a discapacitados. Es por ello que muchas CC.AA. han acotado cuantitativamente los destinatarios de la deducción autonómica previstas para la discapacidad, de manera que cuando su renta o su Base Imponible excedan de una determinada cuantía, pierdan el derecho a la deducción.

8.<sup>a</sup> Destaquemos el efecto paradójico que presentan las deducciones en cuota destinadas a discapacitados, especialmente los del grupo 2. Por definición, en un impuesto que somete la Base a una tarifa de tipos progresiva, como sucede con las Rentas que se integran en la parte general del IRPF, la deducción en cuota será, en términos porcentuales, más beneficiosa para aquellos que obtienen una Renta baja. Sin embargo, en el caso de los discapacitados grupo 2, dado que no tributan aquellos con menor renta (hasta 10.670 € en 2002, 15.900 € en 2003 y 16.250 € en 2004), a partir de la reforma operada para 2003 el efecto de las deducciones se desplegará sobre aquellos que obtienen rentas medias y altas.

9.<sup>a</sup> Salvo en la primera quintila de contribuyentes, la reforma del impuesto que entró en vigor para el periodo 2003 supuso una bajada del Tipo Medio de Gravamen Estatal Real de todas las quintilas y grupos de contribuyentes. No obstante, son de nuevo los discapacitados grupo 2 integra-

dos en la tercera, cuarta y quinta quintila los que obtienen la mayor rebaja, atenuando en mayor medida la progresividad del impuesto para este colectivo (*Gráfico 10*).

10. Tras la modificación normativa para 2003, observamos cómo a mayor discapacidad, en grado y número de cónyuges (declaraciones conjuntas), menor Tipo Medio de Gravamen Estatal Real. Efectivamente, a partir de ese año, este hecho se clarifica y se acentúa, llegando a ser el citado Tipo Medio mayor que cero sólo para la última quintila de declaraciones que comprenden parejas en las que ambos cónyuges tienen discapacidad grado 2 (*Gráfico 11*), quedando clara la senda marcada por el legislador.



**ANEXO I. DECLARACIONES INDIVIDUALES**

**NÚMERO DE DECLARACIONES INDIVIDUALES. TOTALES POBLACIONALES**

2002			2003			2004		
disc0	disc1	disc2	disc0	disc1	disc2	disc0	disc1	disc2
10079952	283648	117818	10523331	282742	121175	11053258	310699	121209

**PORCENTAJE DE RENTA REPRESENTADO POR CADA UNO DE SUS COMPONENTES**

	2002			2003			2004		
	disc0	disc1	disc2	disc0	disc1	disc2	disc0	disc1	disc2
RIT	79.40	76.31	72.37	80.50	77.67	71.13	80.32	78.07	68.49
RICM	4.22	7.67	10.56	3.88	6.96	10.58	3.78	6.02	8.74
RICI	3.46	6.87	7.58	3.24	5.27	8.03	3.35	5.67	11.56
RNAE	8.67	5.05	3.34	7.56	4.65	2.33	7.30	3.67	2.22
GYPP	3.25	3.29	4.51	3.87	4.67	6.90	4.85	5.96	8.24
IR	1.00	0.82	1.64	0.94	0.78	1.02	0.40	0.61	0.76

**RENDA, BASE LIQUIDABLE Y CUOTA LÍQUIDA ESTATAL. PROMEDIOS**

	disc0	disc1	disc2
<b>2002</b>			
Renta media	19573.10	15712.57	16670.00
Base Liquidable media	12475.30	7379.37	7426.61
Cuota Líquida Estatal media	2024.06	1128.75	1194.72
<b>2003</b>			
Renta media	20320.00	16899.26	16564.36
Base Liquidable media	12834.97	7648.31	5207.97
Cuota Líquida Estatal media	1910.96	1074.40	730.70
<b>2004</b>			
Renta media	21223.43	18281.18	17396.12
Base Liquidable media	13644.81	8509.85	5760.50
Cuota Líquida Estatal media	2035.65	1183.53	811.46



## ANEXO II. DECLARACIONES CONJUNTAS

Se incluye información relativa exclusivamente a las declaraciones conjuntas presentadas por casados, representando alrededor del 90 por 100 del total de las declaraciones conjuntas.

Los grupos que se definen en torno a la discapacidad son (los grupos son mutuamente excluyentes):

Disc00: ninguno de los cónyuges es discapacitado

Disc01: uno de los cónyuges es discapacitado de grado 1 y el otro es no discapacitado

Disc11: ambos cónyuges son discapacitados de grado 1

Disc02: uno de los cónyuges es discapacitado de grado 2 y el otro es no discapacitado

Disc12: uno de los cónyuges es discapacitado grado 1 y el otro discapacitado grado 2

Disc22: ambos cónyuges son discapacitados de grado 2

### NÚMERO DE DECLARACIONES CONJUNTAS (familias biparentales). TOTALES POBLACIONALES

	Disc00	Disc01	Disc11	Disc02	Disc12	Disc22
2002	4049317	311537	28201	131157	17948	7617
2003	4030723	315817	26334	127226	16705	7317
2004	3952307	316598	29236	139108	16358	7974

### RENTA, BASE LIQUIDABLE Y CUOTA LÍQUIDA ESTATAL. PROMEDIOS

	Disc00	Disc01	Disc11	Disc02	Disc12	Disc22
<b>2002</b>						
Renta media	21267.10	17847.82	15869.10	17323.10	20176.07	16403.90
Base Liquidable media	10259.44	6487.67	4749.89	5311.97	6150.08	3113.27
Cuota Líquida Estatal media	1718.53	954.37	676.57	782.44	896.34	380.94
<b>2003</b>						
Renta media	22311.17	18780.89	16876.81	18923.60	18773.07	18292.40
Base Liquidable media	10596.32	6220.16	4083.03	4456.96	2791.88	1718.35
Cuota Líquida Estatal media	1616.25	823.44	542.85	615.26	335.25	224.81
<b>2004</b>						
Renta media	23052.96	19880.36	17235.27	19788.93	20751.64	18741.24
Base Liquidable media	11259.94	7237.47	4062.91	4739.88	4066.19	2165.86
Cuota Líquida Estatal media	1732.27	968.15	508.64	650.47	505.83	237.51

## BIBLIOGRAFÍA

- AAVV (2004): *Memento Práctico Francis Lefebvre: IRPF 2003-2004*, Ed. Francis Lefebvre.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J.M. (2006): en “Derecho Tributario”, dentro de la obra colectiva *Régimen Jurídico de las personas con discapacidad en España y en la Unión Europea*, Ed. Comares.
- PICOS SÁNCHEZ, F.; ANTIQUEIRA PÉREZ, M.; PÉREZ LÓPEZ, C.; MORENO SÁEZ, A.; MARCOS GARCÍA, C. y DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S. (2005): “La muestra de declarantes de IRPF de 2002: Descripción general y principales magnitudes”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 15/05.
- PICOS SÁNCHEZ, F.; ANTIQUEIRA PÉREZ, M.; PÉREZ LÓPEZ, C.; MORENO PÉREZ, A. y DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S. (2006): “La muestra de declarantes de IRPF de 2003: Descripción general y principales magnitudes”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 29/06.
- PICOS SÁNCHEZ, F.; PÉREZ LÓPEZ, C.; MORENO PÉREZ, A. y DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S. (2007): “La muestra de declarantes de IRPF de 2004: Descripción general y principales magnitudes”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 25/07.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y RUÍZ HIDALGO, C. (2004): *La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid.
- RODRÍGUEZ RAMOS, A.M.: “Estudio de la situación tributaria de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de los ejercicios 2002, 2003 y 2004” Pendiente de publicación.
- TRIGUEROS MARTÍN, M.J. (2005): “El patrimonio protegido de las personas con discapacidad desde una perspectiva fiscal, tras la Ley 41/2003 de 18 de noviembre”, dentro de obra colectiva *La familia ante el Derecho Tributario*, Ed. Comares.





**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autores:* M.ª Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.ª Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.<sup>a</sup> José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)  
*Autor:* Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.  
*Autores:* José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

## 2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.  
*Autor:* Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.  
*Autor:* Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.  
*Autor:* Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.  
*Autora:* Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.  
*Autores:* Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.  
*Autores:* Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.  
*Autora:* M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.  
*Autora:* María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.  
*Autores:* José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.  
*Autor:* Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.  
*Autores:* Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.  
*Autor:* Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.  
*Autores:* Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.  
*Autor:* Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.  
*Autora:* Roberta Poza Cid.

## 2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.  
*Autor:* Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.  
*Autor:* Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autoras:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.  
*Autor:* Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.  
*Autor:* John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.  
*Autora:* Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.  
*Autora:* Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.  
*Autor:* Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.  
*Autor:* Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autora:* Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.  
*Autores:* Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.  
*Autores:* Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.  
*Autora:* María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.  
*Autor:* Teodoro Cordón Ezquerro.

## 2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.  
*Autora:* María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.  
*Autora:* María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.  
*Autor:* César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.  
*Autores:* José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.  
*Autores:* Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.  
*Autor:* Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.  
*Autores:* J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.  
*Autora:* María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.  
*Autor:* Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.  
*Autores:* Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las "economías de opción" en un contexto globalizado.  
*Autor:* José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.  
*Autor:* José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.  
*Autor:* José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autores:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.  
*Autores:* Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antigueira Pérez.
- 30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.  
*Autores:* Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

## 2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.  
*Autor:* Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.  
*Autor:* Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.  
*Autor:* José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.  
*Autor:* Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.  
*Autores:* Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.  
*Autor:* Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.  
*Autor:* Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?.  
*Autora:* Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.  
*Autores:* Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.  
*Autora:* Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.  
*Autores:* Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.  
*Autora:* Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions.  
*Autora:* Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.  
*Autor:* Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>.  
*Autores:* Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.  
*Autora:* María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.  
*Autora:* Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.  
*Autores:* Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

## 2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª)  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.  
*Autor:* Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros, así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.  
*Autores:* Myrian de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.  
*Autora:* Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre Casa Central y Establecimientos Permanentes.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.  
*Autor:* Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.  
*Autores:* Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.  
*Autor:* Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la dirección general de tributos.  
*Autor:* José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.



- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?.  
*Autores:* Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.  
*Autor:* J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.  
*Autora:* Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).  
*Autor:* J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.  
*Autor:* Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.  
*Autor:* Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.  
*Autor:* Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.  
*Autora:* Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.  
*Autora:* Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.  
*Autores:* Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.  
*Autores:* Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

## 2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda:* Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.  
*Autor:* Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.  
*Autor:* Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.  
*Autor:* Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.  
*Autor:* Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 8/09 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea
- 9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.
- 10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o expareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.  
*Autora:* María Naredo Molero.

- 11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.  
*Autores:* Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.
- 12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.  
*Autor:* Vicente Enciso de Yzaguirre.
- 13/09 La experiencia educativa de la Administración Tributaria española.  
*Autor:* Varios autores. Fernando Díaz Yubero (coord.).
- 14/09 Fiscalidad de los Recursos Naturales en América Latina.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 15/09 Opiniones y actitudes de los españoles en 2008.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/09 Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2009 y deuda en circulación en 2008.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 17/09 Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes.  
*Autores:* Alfredo Iglesias Suárez, M.<sup>a</sup> Gabriela Lagos Rodríguez, Cristina García Nicolás y Raquel del Álamo Cerrillo.
- 18/09 La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española.  
*Autor:* Jesús Eduardo Camarena Gutiérrez.
- 19/09 Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido.  
*Autoras:* Mónica Arribas León y Montserrat Hermeros Álvarez.
- 20/09 El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios.  
*Autor:* Jesús Félix García de Pablos.
- 21/09 El cierre del sistema: la articulación de la Hacienda Local en el sistema de financiación territorial.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Consuelo Fuster Asencio.
- 22/09 El peaje en sombra y el IBI: ¿gratuidad del servicio?.  
*Autor:* Álvaro Jesús del Blanco García.
- 23/09 Impacto de género de las políticas públicas.  
*Autora:* María Pazos Morán.
- 24/09 La fiscalidad de las *nonprofit organizations* en Estados Unidos: el disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales.  
*Autora:* Marta Montero Simó.
- 25/09 El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la directiva 2008/8/CE a la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido).  
*Autora:* Mercedes Núñez Grañón.
- 26/09 La coordinación de los Convenios para evitar la Doble Imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro.  
*Autor:* Francisco J. Magraner Moreno.
- 27/09 Análisis económico-tributario sobre la discapacidad en el IRPF. Periodos impositivos 2002,2003 y 2004.  
*Autores:* Juan Jesús Martos y Antonio M. Espín Martín.