

# DOCUMENTOS DE TRABAJO

## 1/2020

El concepto de discapacidad en la aplicación de los beneficios  
fiscales

ISIDORO MARTÍN DÉGANO

Universidad Nacional de Educación a Distancia



## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. CONCEPTO DE PERSONA CON DISCAPACIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO
  - 2.1. Unas cuestiones previas: la aparente ausencia de un tratamiento unitario en la normativa tributaria y su falta de adaptación terminológica
  - 2.2. La ausencia de un concepto autónomo: la definición en función del grado de discapacidad
  - 2.3. Los beneficios aumentan según el grado o tipo de discapacidad
    - 2.3.1. Grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento
    - 2.3.2. Distinción según la causa u origen de la discapacidad
    - 2.3.3. Movilidad reducida
    - 2.3.4. Ayuda de tercera persona
  - 2.4. Los beneficios no solo se refieren a la persona con discapacidad sino también a su familia
3. LA ACREDITACIÓN DE LA CONDICIÓN DE PERSONA CON DISCAPACIDAD
  - 3.1. Acreditación del grado de discapacidad
  - 3.2. Homologación automática en el IRPF y en el IVA
    - 3.2.1. Los pensionistas de la Seguridad Social por incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez
    - 3.2.2. Los pensionistas de clases pasivas por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad
    - 3.2.3. Personas incapacitadas judicialmente
  - 3.3. La homologación automática en los demás tributos
  - 3.4. La falta de homologación en la dependencia
4. EFECTOS TEMPORALES DEL RECONOCIMIENTO DE LA DISCAPACIDAD
  - 4.1. La discapacidad a la fecha del devengo
  - 4.2. El acceso a los beneficios fiscales en un momento posterior al devengo
    - 4.2.1. Beneficios que se aplican directamente por la persona con discapacidad en su autoliquidación
    - 4.2.2. Beneficios rogados que se tienen que solicitar por el contribuyente

Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años el legislador tributario viene prestando especial atención a la situación de las personas con discapacidad. Esta regulación específica consiste en el reconocimiento de una importante serie de beneficios fiscales cuyo fundamento se encuentra, por un lado, en el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución y, por otro, en la utilización del sistema tributario como medida de fomento para lograr una mayor integración social de este colectivo conforme al mandato del artículo 49 de la Constitución<sup>1</sup>.

De esta forma se ha conseguido un tratamiento sistemático y global de la discapacidad en nuestro sistema tributario<sup>2</sup>.

La práctica totalidad de estas normas son beneficios fiscales por lo que se requiere un concepto de discapacidad preciso y riguroso dada la prohibición de la analogía contemplada en el art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, (LGT en adelante). El objeto del presente trabajo será conocer y analizar quiénes son los destinatarios de este tipo de medidas a través del estudio de las menciones que a ellos se hacen en el Derecho tributario.

## 2. CONCEPTO DE PERSONA CON DISCAPACIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO

### 2.1. Unas cuestiones previas: La aparente ausencia de un tratamiento unitario en la normativa y su falta de adaptación terminológica

La legislación tributaria española no utiliza un único término para referirse a las personas con discapacidad, e incluso dentro de una misma norma, a veces, se emplean distintas expresiones para aludir a una misma realidad.

<sup>1</sup> Tal y como permite el art. 2.1, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incorporando la denominada por la doctrina función extrafiscal de los tributos:

“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

<sup>2</sup> Este nuevo tratamiento fiscal ha quedado reflejado en un aumento de la atención doctrinal sobre el tema, así, entre otros, véase AA.VV. (2002): *Las situaciones de discapacidad en el sistema tributario*, Ministerio de Asuntos Sociales, Madrid; PÉREZ HUETE, J. (2005): “Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados”, *Crónica Tributaria*, n.º 116; ALONSO-OLEA GARCÍA B., LUCAS DURÁN M., MARTÍN DÉGANO I. (2006): *La protección de las personas con discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, Aranzadi, Cizur Menor; PÉREZ LARA y LÓPEZ MARTÍNEZ J. (2006): “Impuestos y discapacidad”, Aranzadi, *Cuadernos de jurisprudencia*, n.º 39; CARBAJO VASCO D. (2005): “La situación fiscal del discapacitado: algunas reflexiones”, *Crónica Tributaria*, n.º 119; PÉREZ DE VEGA L. (2006): “Tratamiento fiscal de las personas con discapacidad en el impuesto sobre las sucesiones y donaciones”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 10; LUCAS DURÁN M., MARTÍN DÉGANO I. (2006): “Fiscalidad municipal de los vehículos utilizados por personas con discapacidad”, *Tributos Locales*, n.º 64; ALONSO-OLEA GARCÍA B., LUCAS DURÁN M., MARTÍN DÉGANO I. (2009) : *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, Editorial Thomson-Aranzadi, Cizur Menor; DELGADO GARCÍA, A. M<sup>a</sup>, OLIVER CUELLO, R., y BELTRÁN DE HEREDIA RUIZ I.(2010): *Vejez, discapacidad y dependencia: aspectos fiscales y de protección social*, Bosch, Barcelona; AA.VV. (2014): *Las medidas fiscales como instrumentos de protección de las personas con necesidades especiales*, López Martínez, J., y Pérez Lara, J.M., (Directores), Tirant Lo Blanch, Valencia; AA.VV (2014): *Discapacidad y Hacienda Pública*, Portillo Navarro, M<sup>a</sup>. J., y Millán Jiménez, A. (Coordinadoras), Aranzadi, Cizur Menor; AA.VV (2017): *Aspectos fiscales de la dependencia y la discapacidad*, Arranz de Andrés, C. (directora), Aranzadi, Cizur Menor,

Así, por ejemplo, la LGT recoge la expresión “persona con discapacidad o con movilidad reducida” (art. 151.1); la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF) menciona a las “personas con discapacidad” (art. 60.3); el art. 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se refiere a “las personas que tengan la consideración legal de minusválidos” (en adelante, LISD); el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) utiliza el término “personas con minusvalía” (arts. 20.Uno.8 y 91.dos.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en adelante LIVA) pero también la expresión “personas física o mentalmente disminuidas” (art. 45); la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades recoge en su art. 38 la expresión “trabajadores con discapacidad”; y, entre otros más, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLHL) emplea una variada terminología: “disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales” [(art. 82.1.f)], “vehículos para personas de movilidad reducida”, “vehículos matriculados a nombre de minusválidos”, “vehículos conducidos por personas con discapacidad” [art. 93.1.e)] y, finalmente, “discapacitados” [art. 103.2.e)].

Antes de pasar a analizar esta situación debemos denunciar el mantenimiento de algunos de estos términos o expresiones en el ordenamiento tributario. Las expresiones caducas, inapropiadas o directamente ofensivas deben rechazarse y sustituirse por la de “persona con discapacidad” conforme a lo previsto en la Disposición adicional octava de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia<sup>3</sup>. En consecuencia, ésta es la expresión que utilizaremos a lo largo de este estudio, salvo cuando tengamos que transcribir los términos empleados por la Ley correspondiente.

A pesar de esta falta de concreción terminológica, pensamos que la normativa tributaria se está refiriendo siempre a un mismo supuesto de hecho. Así, dentro de dos de los impuestos más importantes de nuestro sistema tributario se incluye una definición a la que desde una interpretación sistemática deberíamos recurrir para interpretar los términos que se utilizan en los demás<sup>4</sup>. Por una parte, en lo que concierne a la imposición directa, el art. 60.3 LIRPF establece que, a los efectos de este impuesto, “tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de

---

<sup>3</sup> “Disposición adicional octava. *Terminología*. Las referencias que en los textos normativos se efectúan a «minusválidos» y a «personas con minusvalía», se entenderán realizadas a «personas con discapacidad». A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, las disposiciones normativas elaboradas por las Administraciones Públicas utilizarán los términos «persona con discapacidad» o «personas con discapacidad» para denominarlas”.

<sup>4</sup> Así también lo cree CARBAJO VASCO, D. (2003): “La familia y la reforma del Impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Tribuna Fiscal*, nº 12, pág. 21, quien señala que “es importante indicar que las clasificaciones de discapacidad, conceptos, sistemas de acreditación, etc., del IRPF se trasladan *pari passu* a otros gravámenes” y en el mismo sentido “Los beneficios fiscales relacionados con la discapacidad en los tributos locales, Sucesiones y Donaciones”, *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo (Estudios en homenaje a Miguel Cruz Amorós)*, Cermi, Madrid, 2017, p. 77.

discapacidad igual o superior al 33 por 100”<sup>5</sup>. Por otra parte, en el ámbito de la imposición indirecta, el art. 91.Dos.1.4º LIVA establece “a efectos de esta Ley se considerarán personas con minusvalía aquellas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100”.

Este también es el criterio seguido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 7 de junio de 2012. Para este Tribunal en la regulación tributaria de la discapacidad no existe un régimen unitario pero “el denominador común, sobre el que existe consenso en el conjunto de la regulación es que tienen la consideración legal de personas con discapacidad las personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento. También existe consenso en que el grado de discapacidad o minusvalía determinante es el que se tiene a la fecha del devengo del impuesto”.

## 2.2. La ausencia de un concepto autónomo: la definición en función del grado de discapacidad

Como acabamos de señalar el IRPF<sup>6</sup> y el IVA son los únicos impuestos que contienen en su articulado una definición de persona con discapacidad. Ambas leyes coinciden en definirlos como quienes tienen reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.

Estas dos normas han seguido la definición utilizada por otras ramas del ordenamiento<sup>7</sup>. No existe, por tanto, un concepto autónomo propio del Derecho tributario. Al mismo tiempo, este concepto es el que emplean las normas autonómicas en sus tributos propios o en los impuestos estatales cedidos. En el caso de los tributos locales entendemos que las Ordenanzas municipales no podrán establecer un concepto distinto de persona con discapacidad en orden a conceder o no una exención destinada a ellas que ha sido establecida en el TRLHL por tratarse de un aspecto (el ámbito material de la exención) que resulta reservado a la Ley<sup>8</sup>. Por este motivo, la sentencia de 24-01-2011 del TSJ de Castilla La Mancha anuló la Ordenanza fiscal del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica por exigir en la exención de los vehículos de personas con disca-

---

<sup>5</sup> La primera vez que se utilizó esta definición en el IRPF fue en el art. 5 bis del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprobó en Reglamento de la Ley 18/1991, de 6 de junio. Dicha norma especificaba el grado de minusvalía al que se refería el art. 28.2 de la Ley, en virtud del cual se establecía en concepto de *otros gastos deducibles* “el 15 por 100 sobre el importe de los ingresos íntegros, excluidas las contribuciones que los promotores de Planes de Pensiones imputen a los partícipes, con un máximo de 600.000 pesetas, para los sujetos pasivos que sean invidentes, mutilados o inválidos, físicos o psíquicos, congénitos o sobrevenidos, en el grado reglamentariamente establecido”.

<sup>6</sup> En el ISD se utiliza esta misma definición por la remisión a la que contiene la LIRPF. Así el art. 42.2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece: “A estos efectos se considerarán personas con minusvalía con derecho a reducción, aquellas que determinan derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la legislación propia de este Impuesto”.

<sup>7</sup> Por ejemplo, la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de las personas con discapacidad; Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad o la Ley 49/2007, de 26 de diciembre, por la que se establece el régimen de infracciones y sanciones en materia de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad.

<sup>8</sup> En el mismo sentido CHICO DE LA CÁMARA, P., ALONSO GIL, M., GALÁN RUIZ, J. (2008): “Algunos argumentos que justifican la modificación del TRLHL al objeto de incluir expresamente la exención del IVTM a personas con incapacidad permanente total o absoluta y de gran invalidez”, *Tributos Locales*, nº 84, p. 93.

pacidad que éstas tuvieran además “una reducción de la movilidad que dificultara al discapacitado la asistencia al trabajo y asuntos sanitarios”.

Es importante recalcar que el legislador tributario ha optado por calificar a estas personas en función del grado de discapacidad y no de otros criterios como el utilizado en numerosas ocasiones por el Derecho del Trabajo y referido a la incapacidad -temporal o permanente- para desarrollar un empleo. Sin perjuicio de que algunas normas tributarias también prevean estas situaciones específicas<sup>9</sup>.

Esta opción nos parece lógica, pues la discapacidad, a efectos tributarios, no sólo ha de estar constreñida a una limitación en el ámbito laboral, sino que debe abarcar otros aspectos de la vida social (por ejemplo obras de adecuación de la vivienda habitual, adquisición de un vehículo adaptado, etc.).

Tampoco se han tenido en cuenta las posibles limitaciones en las actividades básicas de la vida diaria (dependencia) o en la capacidad jurídica de obrar (incapacitación judicial) aunque, en ocasiones, la normativa tributaria también se refiera a ellas en forma de beneficios fiscales<sup>10</sup>.

Por otro lado, no se distingue en esta definición si la discapacidad es física, síquica o sensorial como ocurre con otras normas, tributarias o no. No obstante, sí se utiliza esta distinción en función del origen o causa de la discapacidad a la hora de aplicar determinados beneficios fiscales como señalaremos más adelante.

El art. 72 RIRPF y el art. 26 Bis RIVA aclaran que el grado discapacidad se acreditará mediante certificado o resolución expedidos por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) o el órgano competente de las comunidades autónomas, lo cual será el supuesto habitual pues, salvo en Ceuta y Melilla, esta competencia se encuentra transferida. Por lo que implícitamente se están refiriendo al procedimiento establecido por Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, al que *infra* nos referiremos detenidamente<sup>11</sup>.

Conviene hacer una aclaración sobre el término utilizado para medir el citado grado por algunas normas tributarias. El Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, distinguía en su redacción original entre el grado de minusvalía y el de discapacidad. El primero comprendía al segundo, pudiendo, por tanto, no ser iguales. En efecto, el *grado de discapacidad*, era sólo la valoración de las deficiencias permanentes que concurren en una persona y que determina uno de los paráme-

---

<sup>9</sup> Por ejemplo, la exención del art. 7 f) LIRPF de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

<sup>10</sup> Por ejemplo, las exenciones de la LIRFP relativas a las prestaciones económicas de la Ley de Dependencia (art. 7.x) o de la ganancia derivada de la transmisión de la vivienda habitual por personas dependientes [art. 33.4.b)].

<sup>11</sup> La consideración de persona con discapacidad obliga a su reconocimiento formal a través de una actuación administrativa de carácter técnico pues la resolución por la que se declara se basa en un informe emitido por un Equipo multidisciplinar de especialistas (compuesto por un médico, un psicólogo y un trabajador social). Sobre este procedimiento véase SALAZAR MURILLO, J. (2007): “Reconocimiento legal de la discapacidad”, *Los derechos de las personas con discapacidad*, Vol. I, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, p. 735.

tros para fijar el grado de minusvalía, junto o además, en su caso, el de los factores sociales complementarios. El *grado de minusvalía* era el resultado de la valoración de la(s) discapacidad(es) –grado de discapacidad– más, en su caso, de los factores sociales complementarios relativos, entre otros, a su entorno familiar y situación laboral, educativa y cultural, que dificulten su integración social<sup>12</sup>. Por tanto, una persona podía tener un grado de discapacidad más reducido que el grado de minusvalía<sup>13</sup>.

Sin embargo, esta situación cambió a raíz de la modificación del Real Decreto 1971/1999 por el Real Decreto 1856/2009, de 4 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

Esta última norma adapta la terminología sobre minusvalía y discapacidad a la Ley de 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (en adelante, Ley de Dependencia) y a la Clasificación Internacional del Funcionamiento, de la Discapacidad y de la Salud de la Organización Mundial de la Salud.

El término genérico utilizado en el Real Decreto 1971/1999, para describir la situación global de la persona, era el de “minusvalía”. Con el nuevo Real Decreto aprobado se realiza una adecuación terminológica y conceptual, sustituyendo el término “minusvalía” por el de “discapacidad”.

Asimismo, las referencias que, en el Real Decreto 1971/1999, se hacían a la “discapacidad” son sustituidas por “limitaciones en la actividad”. En definitiva, la expresión “grado de minusvalía” es sustituida por la de “grado de discapacidad” y, a su vez, la expresión “grado de discapacidad” se substituye por “grado de las limitaciones en la actividad”<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> La calificación del grado de discapacidad responde a criterios técnicos unificados, fijados mediante los baremos descritos en el Anexo 1 del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre. Esta norma establece que serán objeto de valoración tanto las discapacidades que presente la persona, como, en su caso, los factores sociales complementarios relativos, entre otros, a su entorno familiar y situación laboral, educativa y cultural, que dificulten su integración social.

<sup>13</sup> La valoración de la discapacidad, se expresa en porcentaje, mientras que la de los factores sociales complementarios, se refleja por medio de un sistema de puntuación. Conforme al art. 5 Real Decreto 1971/1999 el grado de minusvalía se obtiene tras modificar el porcentaje conseguido en la valoración de la discapacidad al sumarse la puntuación que resulta de aplicar el baremo de los factores sociales complementarios, con dos reglas recogidas en el apartado 3º del citado precepto:

- 1.) Para que opere esta adición, es necesario haber obtenido un grado de discapacidad, como mínimo, del 25 por 100;
- 2.) La puntuación por factores sociales complementarios en ningún caso puede superar los 15 puntos (art. 5.3 RPM).

La valoración de los factores sociales complementarios se obtiene a través de la aplicación del baremo contenido en el Anexo I apartado B, “relativo, entre otros factores, a entorno familiar, situación laboral y profesional, niveles educativos y culturales, así como a otras situaciones del entorno habitual de la persona con discapacidad” (art. 5.2 Real Decreto 1971/1999).

Como indica el propio Anexo I.B, se trata de establecer la relación de la persona con el medio, los obstáculos culturales, materiales o sociales que le impiden una integración adecuada en la sociedad, produciéndola una desventaja social. Por ello, el baremo valora los siguientes factores que, se considera, pueden limitar dicha integración, a saber: el familiar, el económico, el laboral, el cultural y el entorno.

<sup>14</sup> Para evitar posibles equívocos nos parece sumamente acertado lo dispuesto en la Disposición adicional primera del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la



A pesar de las distintas consecuencias que se derivan de medir el porcentaje según un grado u otro, la normativa tributaria los ha utilizado de manera indistinta. En unas ocasiones, hacía referencia (y lo sigue haciendo después de la modificación del 2009) al grado de minusvalía y en otras al de discapacidad. Por poner un ejemplo significativo el art. 60.3 LIRPF recoge la expresión vigente “grado de discapacidad” mientras que el art. 72 RIRPF que lo desarrolla mantiene la de “grado de minusvalía”.

En nuestra opinión esta utilización indistinta del término “discapacidad” y “minusvalía” se explica por un defecto de técnica legislativa. No había, ni hay, intencionalidad alguna en diferenciar entre uno y otro. El legislador tributario siempre ha querido referirse al porcentaje final que se recoge en la resolución del IMSERSO o de la consejería autonómica correspondiente.

En definitiva, los porcentajes del 33 por ciento (o del 65 por ciento que algunas normas también exigen) deben entenderse referidos al grado de discapacidad (el grado de limitaciones en la actividad más, en su caso, los factores sociales complementarios)<sup>15</sup>.

No existen estadísticas que reflejen la incidencia de este concepto en el conjunto de beneficios fiscales que se refieren a la discapacidad. Tan solo tenemos datos desde el 2013 del peso de la discapacidad en el IRPF (impuesto con más beneficios fiscales) pero, aun así, resultan reveladores<sup>16</sup>, tanto en lo que se refieren al número de personas con discapacidad como al gasto fiscal. La AEAT recibió en la campaña de la Renta 2017 un total de 2.140.765 autoliquidaciones con alguna situación familiar de discapacidad, ya fuera el propio contribuyente, el cónyuge o algún descendiente o ascendiente. Esta cifra representa el 10,75 por ciento de las presentadas.

El número total de personas con discapacidad contabilizadas en las autoliquidaciones del 2017 fue de 2.228.842, un 6,5 por ciento más respecto al año anterior.

---

Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado. Esta disposición (titulada Grados de discapacidad) dispone en su primer apartado:

“Todas las referencias del presente texto refundido a los grados de minusvalía deben entenderse efectuadas a los grados de discapacidad, de acuerdo con la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia”.

<sup>15</sup> DE PABLO VARONA, C., también es partidario que se tengan en cuenta los factores sociales complementarios pues “dificultan a la persona la superación de barreras que impiden su participación plena en la sociedad” (“La protección patrimonial de las personas con discapacidad. Consideraciones fiscales”, *Aspectos fiscales de la dependencia y de la discapacidad*, Aranzadi, 2017, p. 31).

<sup>16</sup> Estos datos pueden consultarse en:

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica\\_sobre\\_discapacidad\\_de\\_claraciones\\_IRPF.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_sobre_discapacidad_de_claraciones_IRPF.shtml)

El objetivo de esta estadística es conocer las características personales y familiares del conjunto de declarantes en las que, o bien el titular, o bien alguna de las personas dependientes del mismo (ascendiente o descendiente) tienen alguna discapacidad reconocida que proporcione al declarante la posibilidad de aplicar alguna de las medidas contempladas en la normativa del impuesto para minorar la carga impositiva del colectivo afectado. Para un análisis de estos datos y de su importancia *cfr.* CARBAJO VASCO, D. y MARTÍN DÉGANO, I. (2016): *La discapacidad en las estadísticas del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Cinca, Madrid.



Además, de esas 2.140.765 autoliquidaciones, 1.532.676 contaban con 1.662.078 personas con discapacidad entre sus titulares, mientras que 605.731 declaraciones eran de personas sin discapacidad con familiares con discapacidad a su cargo<sup>17</sup>.

Pese a la aparente contundencia de estos datos debemos tener presente que no estamos ante un censo de personas con discapacidad, ni siquiera en el ámbito del IRPF. En estas estadísticas faltan los no declarantes de IRPF, tampoco están los que no hayan hecho uso de sus beneficios fiscales, así como todas las personas residentes en País Vasco y Navarra que quedan fuera del ámbito territorial del impuesto.

### 2.3 Los beneficios aumentan según el grado o tipo de discapacidad

Como ya hemos adelantado algunas normas tributarias incrementan los beneficios si el porcentaje de discapacidad es el 65 por ciento y otras distinguen en función del grado o del origen de la discapacidad. Otras hacen lo mismo, partiendo del grado genérico del 33 por ciento pero, además, exigen otras circunstancias.

Así, existen normas dedicadas a:

1. *Las personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.* Por ejemplo, el art. 38 LIS regula la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad. En ella, la cuantía de la deducción aumenta si se contrata a una persona con el 65 por ciento, en vez del 33. En el IRPF, la reducción en los rendimientos íntegros del trabajo varía también según el grado sea del 33 o del 65 por ciento (art. 19.2 LIRPF) y lo mismo ocurre en la reducción de la base imponible del ISD para los herederos con discapacidad (art. 20. 2 LISD).
2. *Las personas con un grado de discapacidad psíquica igual o superior al 33 por 100.* Este es el caso de las exenciones (art. 7 w LIRPF) de las prestaciones derivadas de aportaciones a planes de pensiones y al patrimonio protegido y de las reducciones en la base imponible (art. 53 y 54 LIRPF). Para el resto de discapacidades (sensorial o física) se exigen, en estos beneficios fiscales, el 65 por ciento.
3. *Las personas con discapacidad que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida.* Por ejemplo, la reducción en los rendimientos de las actividades

---

<sup>17</sup> En concreto, 253.564 declaraciones eran de personas con cónyuges con discapacidad a su cargo, 293.407 declaraciones eran con descendientes con discapacidad a cargo, y 46.616 fueron declaraciones que incluían ascendientes con discapacidad a cargo.

Por género, entre las 2.228.842 personas con discapacidad recogidas en las declaraciones, 1.187.958 (53,3%) eran varones, mientras que 1.040.884 (46,7%) eran mujeres. En todos los tramos de edad los varones superaron al número de mujeres con discapacidad, salvo en el caso de los mayores de 65 años.

En cuanto a la edad, los mayores de 65 años suponen el tramo con más personas con discapacidad, con 919.792, de los cuales 464.706 eran mujeres y 455.086 varones. En concreto, los mayores de 65 años suponían el 41,2% de las personas con discapacidad reconocidas en las declaraciones de IRPF, mientras que los mayores de 56 años acumulan el 63,4%.

económicas o el mínimo por discapacidad del IRPF (arts. 32 y 60 LIRPF); el tipo superreducido del 4 por ciento en el IVA para la adquisición o adaptación de vehículos para el transporte habitual de personas con discapacidad (art. 91.Dos.1.4º LIVA) o la exención del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica para los vehículos para personas de movilidad reducida [art. 93.1 e) TRLHL].

Vamos a ir comentando cada una de estas situaciones.

### 2.3.1. Grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento

Una vez que se ha alcanzado la condición de persona con discapacidad con el 33 por ciento se tiene acceso a los beneficios previstos. No obstante, en algunos de ellos se aumenta la cuantía cuando se tiene el grado del 65 por ciento. Pero no existe referencia alguna a cualquier otro porcentaje, ya sea intermedio o superior como el 75 por ciento<sup>18</sup>.

Sin ser expertos en la materia -esto es, ser médico, psicólogo o trabajador social (especialistas que forman parte de los denominados EVOS, Equipos de Valoración y Orientación que valoran el grado de discapacidad)- llama la atención la diferencia de porcentaje que existe entre el 33 y el 65 por 100 en orden a poder generar derecho a determinados beneficios fiscales.

Probablemente, la existencia de un margen porcentual tan amplio como el actual pueda dar lugar a situaciones injustas al haber personas con una discapacidad cercana a cada uno de ambos límites produciéndose un efecto escalón<sup>19</sup>. Esta situación podría generar una discriminación contraria a los principios de igualdad y capacidad económica. Para paliar esta situación sería interesante introducir algún grado de discapacidad más a tener en consideración en la cuantificación del beneficio, de tal forma que el margen entre el 33 y el 65 por ciento no sea tan amplio y pueda dar lugar a las diferencias citadas. Otra solución es la de establecer un sistema de cuantificación variable en el beneficio fiscal por el que se multiplique la cuantía de la reducción por el grado de discapacidad que se acredite<sup>20</sup>.

### 2.3.2. Distinción según la causa u origen de la discapacidad

La Ley 35/2006 introdujo la diferenciación en función del tipo de discapacidad en el régimen especial de los planes de pensiones distinguiendo entre la *síquica* de la *física o sensorial*<sup>21</sup>, exi-

---

<sup>18</sup> El 75 por ciento de discapacidad se tiene en cuenta en algunas prestaciones de la Seguridad Social como la asignación económica por hijo o menor a cargo del art. 351 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

<sup>19</sup> En el mismo sentido, DAMAS SERRANO, A. (2014): "El régimen tributario de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad", *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, Tirant lo Blanch, p. 496. Como señala este autor "pequeñas diferencias (de tan solo un punto porcentual) en el grado de discapacidad resultan determinantes de un trato fiscal diferenciado y absolutamente desproporcionado; y en cambio, grandes diferencias (en nuestro ejemplo, de hasta treinta y cuatro puntos porcentuales) en el grado de discapacidad no son tenidas en cuenta".

<sup>20</sup> MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2002): *Las situaciones de discapacidad en el sistema tributario*, Ministerio de Asuntos Sociales, Madrid, pp. 109-110 y 216. Esta propuesta la vemos difícilmente factible pues complicaría demasiado la gestión tributaria.

<sup>21</sup> DE PABLO VARONA, C., pone de relieve que el legislador se ha olvidado de la discapacidad cognitiva o intelectual que debería encuadrarse en la discapacidad síquica junto a la enfermedad mental. El legislador fiscal no ha actualizado su

giendo a la primera el 33 por ciento y a la segunda el 65 por ciento. Lo mismo ocurre en los patrimonios protegidos, cuyos titulares tienen que acreditar tales requisitos subjetivos. Hasta ese momento se requería tener un grado del 65 por ciento sin especificar nada acerca del factor que ocasiona la discapacidad<sup>22</sup>.

Se requiere, por tanto, que la resolución administrativa -que determina la condición de persona con discapacidad- aclare el origen de la misma. El dictamen técnico facultativo que emite el EVO “deberá contener necesariamente el diagnóstico, tipo y grado de la minusvalía y, en su caso, las puntuaciones de los baremos para determinar la necesidad del concurso de otra persona y la existencia de dificultades de movilidad para utilizar transportes públicos colectivos” (art. 9.3 del Real Decreto 1971/1999). Sin embargo, desde el 12 de octubre de 2012 no todos los datos que contiene este dictamen del EVO se incorporan a la resolución que finalmente resuelve el expediente. En concreto, entre ellos, no debe figurar el tipo de discapacidad. La razón es proteger la privacidad de la información personal y relativa a la salud y a la rehabilitación de la persona con discapacidad<sup>23</sup>. Por tanto, la única forma que tiene el interesado de acreditar el origen de su discapacidad a efectos de los beneficios fiscales será solicitando expresamente que se le notifique en otra resolución conforme a lo previsto en la Disposición adicional primera del Real Decreto 1971/1999<sup>24</sup>.

---

terminología al lenguaje más preciso que se utiliza en la actualidad para definir los distintos tipos de discapacidad (“La protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *op. cit.*, p.33).

<sup>22</sup> Esta distinción fue introducida por la Ley 35/2006 (vigente LIRPF) y es la que se sigue manteniendo hasta hoy. El art. 12 Real Decreto 304/2004, de 20 de enero, que aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones sí contemplaba esta distinción incluyendo a los discapacitados con una minusvalía superior al 65 por 100, a los que tengan una minusvalía psíquica igual o superior al 33 por 100, así como a discapacitados que tengan una incapacidad declarada judicialmente, independientemente de su grado. Probablemente esta norma incurría en un exceso reglamentario pues en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones (Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre) no se contemplaba a los discapacitados síquicos.

<sup>23</sup> La Disposición adicional primera fue modificada por el Real Decreto 1364/2012, de 27 de septiembre. En su Exposición de Motivos se señala: “la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad, ONU 2006, reconoce que la discapacidad es un concepto que evoluciona y que resulta de la interacción entre las personas con deficiencias y las barreras debidas a la actitud y al entorno que evitan su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás.

Los Estados Partes de la citada Convención protegerán la privacidad de la información personal y relativa a la salud y a la rehabilitación de las personas con discapacidad en igualdad de condiciones con las demás.

*Es por ello, por lo que se estima necesario suprimir la obligatoriedad de señalar el tipo o los tipos de deficiencia o deficiencias en la resolución de reconocimiento de la situación de discapacidad, incluidas en la disposición adicional primera del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, y proteger la privacidad de la información personal que, a instancia de la persona interesada o de su representante, hay que incluir en el certificado de la situación de discapacidad; evitando connotaciones peyorativas innecesarias y promoviendo la autonomía individual de las personas con discapacidad”* (la cursiva es nuestra).

<sup>24</sup> De acuerdo con la Disposición adicional primera del Real Decreto 1971/1999:

“1. A instancia de la persona interesada o de quien ostente su representación, se certificará por el organismo competente el tipo o los tipos de deficiencia o deficiencias que determinan el grado de discapacidad reconocida, conforme a la información que conste en el expediente, a los efectos que requiera la acreditación para la que se solicita.

2. El organismo competente emitirá el certificado a que se refiere el apartado anterior en el plazo máximo de 15 días naturales siguientes al de la presentación de la solicitud”.

De Pablo Varona pone de relieve que en ocasiones la discapacidad no solo tiene un origen sino que deriva de una “pluridiscapacidad”. El Real Decreto 1971/1999 prevé esta posibilidad y al regular las normas de carácter general para proceder a la determinación de la discapacidad establece que cuando coexistan dos o más “deficiencias” en una misma persona podrán combinarse (que no sumarse) los porcentajes utilizando para ello la tabla de valores dando lugar a un grado de discapacidad superior al que origina cada uno de ellas por separados. En estos casos los dictámenes técnicos no siempre incorporan el porcentaje de discapacidad que se ha asignado a cada tipo de discapacidad sino que se limitan a recoger el porcentaje global. Por ello, este autor recomienda que para conocer si estamos ante el 33 por ciento de discapacidad síquica – exigido por algunas normas fiscales- se solicite una revisión del dictamen que discrimine y gradúe las diferentes limitaciones<sup>25</sup>.

### 2.3.3. Movilidad reducida

Como ya hemos señalado en determinados beneficios fiscales se exige a las personas con discapacidad tener “movilidad reducida”. Esta condición añadida nos obliga a interpretar su significado. Son dos las posibilidades, acudir al concepto usual del término o al técnico.

La LGT parece utilizar el primero en su art. 151.6 cuando se refiere al lugar más apropiado para realizar actuaciones de comprobación sobre las “personas con discapacidad o con movilidad reducida”. La dificultad que pueden tener ciertas personas en desplazarse es tenida en cuenta por el legislador y permite que la inspección se realice en el lugar que cause menos molestias. Ambos términos son utilizados de forma indistinta como supuestos en los que existen problemas

---

Esta es la situación que se recoge, por ejemplo, en la contestación de 20-04-2017 a la consulta n.º V0987-17. En ella se pregunta sobre la posible constitución de un patrimonio protegido para un niño que tiene el síndrome de Asperger y reconocido un 33 por ciento de discapacidad sin especificar si es síquica. La DGT entiende que solo se podrá constituir si se acredita la discapacidad síquica.

Una situación similar se produce en la consulta n.º V0270-19. En ella, el consultante tiene un grado de discapacidad del 65 por ciento por lo que pretende aplicarse el régimen especial de los planes de pensiones para personas con discapacidad pero la resolución no especifica si la causa es síquica, sensorial o física. La DGT en la contestación de 12-02-2019 señala que no es el órgano competente para determinar si el consultante se encuentra entre las personas que pueden acogerse a este régimen especial. No obstante lo anterior, a título informativo, se traslada el criterio que sustenta la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones del Ministerio de Economía y Empresa:

“Sin perjuicio de la valoración de las situaciones particulares por parte de las entidades gestoras de fondos de pensiones, este Centro Directivo considera admisibles, en principio, a efectos del régimen especial de planes de pensiones para personas con discapacidad, los certificados en los que conste únicamente el grado de discapacidad, siempre que sea igual o superior al 65%, aunque no se especifique el tipo o tipos de minusvalía, atendiendo a la finalidad de dicho régimen especial de favorecer la previsión social complementaria de personas con discapacidad”.

<sup>25</sup> DE PABLO VARONA, C., “La protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *op. cit.*, pp. 30-31. Y en el mismo sentido en *Los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. Régimen fiscal*, Aranzadi, 2018, pp. 42-43. En todo caso, en estas situaciones de pluridiscapacidad, en los que concurre una discapacidad síquica debería darse preferencia a éste si es el factor principal o más determinante para saber si se alcanza el 33 por ciento exigido.

En la consulta n.º V-0393-19 se plantea este problema: “El consultante tiene reconocida una discapacidad con un grado de minusvalía del 39 por ciento que corresponde, según consta en el certificado, a una minusvalía física y psíquica”. Pero en su contestación de 25-02-2019 la DGT no se pronuncia por no ser el órgano competente.

de desplazamiento para los obligados tributarios. Por ello, entendemos que dicha dificultad se podría acreditar de cualquier forma, ya sea con el grado de discapacidad del 33 por ciento o por un informe médico. Pensemos, por ejemplo, en una persona que tiene problemas transitorios de movilidad por estar convaleciente de una operación o por haberse roto una pierna.

No ocurre lo mismo, en nuestra opinión, cuando la legislación establece beneficios fiscales en los que una de las condiciones es tener movilidad reducida. Esto ocurre en el IRPF y en el IVA. En el primero se exige, por ejemplo, en los gastos aplicables sobre el rendimiento íntegro para determinar el rendimiento neto del trabajo (art. 19.2 LIRPF), sobre el rendimiento neto de las actividades económicas en estimación directa (art. 32.2.1º LIRPF) o en el mínimo por discapacidad (art. 60.1 LIRPF).

También se exige en el tipo superreducido del IVA que se aplica a los vehículos que “deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida”. En este caso concreto, Blázquez Lidoy<sup>26</sup>, apoyándose en una resolución del TEAC de 12 de marzo de 2008, parece optar también por el significado usual del término. En su opinión, por una parte estarían las personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento que vayan en silla de ruedas y por otra quienes tengan movilidad reducida. Estos últimos serían en palabras del TEAC “las personas cuya movilidad se encuentra disminuida debido a causas físicas (sensoriales o motrices), deficiencias intelectuales, edad, o cualquier otra causa de discapacidad manifiesta para utilizar un medio de transporte y cuya situación requiera atención especial o adaptación de los servicios disponibles habitualmente a los pasajeros en general”.

Pero, en nuestra opinión, no es correcta esta interpretación de la expresión “movilidad reducida” en estos casos de beneficios fiscales. Tanto el art. 72 RIFPF como el art. 26 bis RIVA establecen que dicha circunstancia deberá acreditarse mediante certificado o resolución del IMSERSO o del órgano competente de las comunidades autónomas. Con ello se están refiriendo implícitamente a las personas con discapacidad que tienen, además, reconocida la movilidad reducida según el baremo previsto en el vigente Anexo 2 del Real Decreto 1971/1999<sup>27</sup>. La movilidad reducida es

---

<sup>26</sup> “Vehículos para personas con movilidad reducida y tipo del 4 por 100 en el IVA, ¿sólo uno cada cuatro años?”, *Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2010, pp. 17-18.

<sup>27</sup> Este baremo está dividido en los ocho siguientes apartados: A) Usuario confinado en silla de ruedas; B) Depende absolutamente de dos bastones para deambular; C) Puede deambular, pero presenta conductas agresivas o molestas de difícil control, a causa de graves deficiencias intelectuales que dificultan la utilización de medios normalizados de transporte; D) Deambular en un terreno llano; E) Deambular en terreno con obstáculos; F) Subir o bajar un tramo de escaleras; G) Sobrepasar un escalón de 40 cm; H) Sostenerse en pie en una plataforma de un medio normalizado de transporte.

En su aplicación, se considera la existencia de dificultades de movilidad siempre que el presunto beneficiario se encuentre en alguna de las situaciones descritas en los apartados A, B y C, si bien, si el solicitante no se halla en ninguna de estas situaciones (A, B o C), pero obtiene en los apartados D, E, F, G y H un mínimo de siete puntos, también se entiende que existe esta dificultad.

PÉREZ HUETE está de acuerdo en que la movilidad reducida se tenga que declarar conforme al Real Decreto 1971/1999. Pero, en su opinión, en el IRPF “no se indica nada de un mínimo, bastará con tenerla reconocida aunque se bareme con un punto. En el caso de otros tributos, como el IVA para la aplicación del tipo reducido en la adquisición

una condición añadida a la discapacidad que debe reconocerse mediante el oportuno procedimiento. El mismo criterio debería seguirse en aquellos impuestos en los que se alude a la movilidad reducida sin hacer referencia a la forma de acreditarla [por ejemplo, la exención del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica del art. 93.1.e) TRLHL]. En nuestra opinión, una interpretación sistemática del ordenamiento tributario avalaría este criterio. Otra cosa distinta es que el art. 26 RIVA haya considerado que, además de quienes acrediten la movilidad reducida por la resolución del IMSERSO, también la tendrán:

- a) Las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado.
- b) Los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las Corporaciones Locales o, en su caso, por las Comunidades Autónomas, quienes en todo caso, deberán contar con el certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente, acreditativo de la movilidad reducida”.

En estos dos supuestos, podríamos considerar que se ha establecido una homologación automática con la movilidad reducida a efectos del IVA. Pero, la DGT no ha aceptado que esta clase homologación prevista en la LIVA tenga efectos en otro impuesto, como el IRPF<sup>28</sup>.

#### 2.3.4. Ayuda de tercera persona

La LIRPF no define esta expresión pero debe también interpretarse en el sentido técnico (no usual) del término al igual que hemos defendido en la interpretación de la “movilidad reducida”<sup>29</sup>. El art. 72.2 del RIRPF establece que la ayuda debe acreditarse mediante resolución del IMSERSO o del órgano autonómico competente, basándose en el dictamen del EVO. En consecuencia se están remitiendo implícitamente al dictamen previsto en el ya citado Real Decreto 1971/1999. En el antiguo Anexo 2 de esta última norma (el vigente está dedicado a la movilidad reducida) se establecía un baremo para determinar la necesidad de asistencia de otra persona, que creemos que sería el aplicable en este caso concreto. Esta clasificación, por sí misma, suponía la dependencia de otras personas para realizar las actividades más esenciales de la vida

---

de vehículos se exige un número de 7 puntos en este apartado o estar en determinadas situaciones especiales debidamente certificadas”. No nos parece correcta esta interpretación pues solo con la puntuación requerida se puede considerar que una persona tiene movilidad reducida (“Discapacidad e IRPF: un estudio de la regulación de los beneficios, requisitos y otras medidas fiscales de protección de las personas con discapacidad y sus familias”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 415, 2017, p. 110).

<sup>28</sup> Contestación de 8-10-2012 a la consulta n.º V1937-12. En ella se plantea el supuesto una persona con grado de discapacidad del 56 por ciento que pierde agudeza visual y por ello puede inscribirse en la ONCE acreditando la pertenencia a dicha Organización.

<sup>29</sup> Por el contrario, C. RUIZ DE VELASCO PUNÍN, parece dar a entender que bastaría con que la persona con discapacidad precise ayuda, profesional o de un familiar, sin necesidad de tener reconocida tal situación por el Anexo 2 del Real Decreto 1971/1999 (“La discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades”, *Aspectos fiscales de la dependencia y discapacidad*, *op. cit.*, p. 117).



diaria, demostrado mediante la obtención de 15 o más puntos en el citado baremo. Tras la aprobación de la Ley de Dependencia (Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia) este Anexo 2 fue derogado por lo que ya no se puede obtener la certificación de la ayuda de tercera persona<sup>30</sup>. Sin embargo, no han sido derogados los beneficios que hacen referencia a la misma y continúan aplicándose según establece la Disposición adicional única del Real Decreto 504/2007. Por ello, debe entenderse que solo podrían disfrutar de ellos quienes tuviesen reconocida la necesidad de ayuda según el Real Decreto 1971/1999. En nuestra opinión sería conveniente que el legislador adaptase las referencias a la “ayuda de terceras persona” a la regulación actual sustituyéndolas por la de “situación de dependencia” en las que se requiere la ayuda de un tercero para las actividades básicas de la vida diaria. Sobre la falta de equiparación entre discapacidad y dependencia ver *infra*.

#### 2.4. Los beneficios no solo se refieren a la persona con discapacidad sino también a su familia

En numerosas ocasiones las personas con discapacidad carecen de rentas suficientes para vivir y dependen económicamente de otros. Para que las medidas fiscales resulten efectivas no solo pueden centrarse en la persona con discapacidad sino que también deben afectar a las personas de su entorno, particularmente, a sus familiares. Como destaca Carbajo Vasco sería más correcto “hablar del tratamiento fiscal de la discapacidad que de la situación tributaria del discapacitado, trasladando el tema de la persona al conjunto de relaciones ligadas entre sí por la cualificación de sujeto discapacitado”<sup>31</sup>.

El legislador ha tenido en cuenta estas circunstancias y ha previsto diferentes medidas con las que, en nuestra opinión, se pretende:

- a) Compensar el gasto que para los familiares supone la dependencia económica de la persona con discapacidad, en particular cuando conviven juntos<sup>32</sup>. Por ejemplo, los mínimos por discapacidad de ascendientes o descendientes (art. 60.2 LIRPF). En estos casos se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable (art. 58.1 LIRPF).
- b) Estimular medidas de ahorro para prever, fundamentalmente, la muerte de los familiares que sustentan a la persona con discapacidad. Es el caso de las aportaciones de familiares a los planes de pensiones y patrimonios protegidos de personas con discapacidad que les permiten reducir su base imponible (arts. 53 y 54 LIRPF). Estas personas son

---

<sup>30</sup> Este anexo ha sido derogado por el Real Decreto 504/2007, de 20 de abril, por el que se aprueba el baremo de la Ley de Dependencia.

<sup>31</sup> “La situación fiscal de la discapacidad: algunas reflexiones”, *Crónica Tributaria*, nº 119, 2006, p. 84

<sup>32</sup> No obstante, no siempre se requiere la cohabitación sino que basta con la dependencia económica. Así, a efectos del mínimo por descendientes del IRPF se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados (art. 59.1 LIRPF).



quienes tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge de la persona con discapacidad o aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

- c) Favorecer la movilidad de las personas con discapacidad aplicando un beneficio fiscal al vehículo que los desplaza habitualmente, ya esté matriculado a su nombre o al de un familiar. Ejemplos del primer supuesto son la exención del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (art. 93.1.e. TRLHL) o del Impuesto especial de matriculación (art. 66.1.d LIIIE) de “los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo”. Un ejemplo del segundo supuesto es el tipo superreducido del 4 por ciento en el IVA en la adquisición o reparación de vehículos destinados a este fin (art. 91.dos.1.4. ° LIVA). En ellos se admite que la persona con discapacidad no conduzca el vehículo, sino que puede ser un familiar o un tercero quien le traslade.

Los familiares a los que se refieren estas normas son: el cónyuge, los parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive y los supuestos de tutela o acogimiento.

Los conceptos empleados por estas normas para definir a los familiares son fáciles de delimitar acudiendo a las normas civiles; tan sólo conviene realizar puntualizaciones sobre las parejas de hecho, la afinidad del pariente y la curatela.

En relación con la primera, la normativa tributaria no contempla la pareja de hecho, salvo en el tipo superreducido del IVA por adquisición o adaptación de vehículos dedicados al transporte habitual de personas con discapacidad en el que se ha incluido expresamente (art. 26 bis RIVA). En estos casos, se presume que el vehículo se destina al transporte habitual cuando el adquirente es la pareja de hecho de la persona con discapacidad y está inscrita en el Registro de parejas o uniones de hecho de la comunidad autónoma de residencia. Esa norma constituye una excepción en esta materia y rompe de la regla de limitar los beneficios a los familiares directos. En este sentido, es significativo que en la misma se llega a admitir como medio de prueba -para acreditar que la habitualidad en el transporte- que el adquirente esté empadronado o tenga el domicilio fiscal en la misma vivienda que la persona con discapacidad sin que medie parentesco alguno.

La segunda es que las normas no aclaran si la referencia al parentesco debe entenderse que comprende también la afinidad. La DGT ha excluido de este concepto a los descendientes por afinidad al entender que cuando la ley menciona el parentesco, sin mayor especificación, debe comprender únicamente el parentesco por consanguinidad y queda exceptuado el de afinidad<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Consultas de 10-2-2000 (n.º 0204-00), de 19-11-2001 (n.º 2054-01), de 19-02-2002, (n.º 0278-02) y de 29-11-2004 (n.º 2033-04). A tenor de la primera de las resoluciones citadas “por lo que se refiere a los parientes por afinidad de la persona con minusvalía, debe aludirse a la doctrina del Tribunal Supremo, expresada en la sentencia de 20 de junio de 1905 en virtud de la cual cuando la ley habla de parentesco, sin mayor especificación, debe entenderse que se refiere exclusivamente al parentesco por consanguinidad y queda excluido el de afinidad”.

Se trata, en nuestra opinión, de una interpretación administrativa desafortunada por la restricción que supone. Ello es así porque lo que es válido para las normas civiles en materia sucesoria, no tiene que resultar necesariamente adecuado para las normas tributarias, al ser distintos los principios que informan unas y otras<sup>34</sup>. Así, en la legislación civil, la distinción entre diversos tipos de parentesco obedece probablemente a otras motivaciones: puesto que se trata de un derecho privado, que tiende a defender el patrimonio de la persona, una interpretación laxa de las relaciones de parentesco puede derivar en mayores obligaciones del sujeto (v. gr. alimentos) o bien suponer una minoración de sus derechos (v. gr. hereditarios).

Sin embargo, en el ámbito de la normativa tributaria, los principios exegéticos han de ser otros bien distintos: capacidad económica y no discriminación en la exacción del tributo. Y puesto que la misma merma en la capacidad económica se pone de manifiesto por el mantenimiento de un pariente por afinidad a cargo del contribuyente, debería entenderse que el término descendiente también ha de extenderse a estos últimos, pues lo que justifica el tratamiento distinto (posibilidad de minoración de la base imponible del aportante) es la especial relación afectiva que pueden tener dos personas, lo cual pudiera darse tanto en la afinidad como en la consanguinidad o, incluso, sin relación de parentesco alguna (v.gr. amigo) siempre y cuando se cumplan los otros requisitos exigidos (convivencia, etc.). Ello resulta, además, incongruente con la política legislativa seguida por el propio IRPF: supone una falta de sentido conceder, en ocasiones, beneficios a las actuaciones destinadas a favorecer a los parientes en línea directa o colateral por afinidad hasta tercer grado [como en la antigua deducción por obras de adecuación de la vivienda habitual (art. 68.1.4º.b LIRPF<sup>35</sup>)], y en otras no.

En definitiva, entendemos que para que el término “parentesco” excluya la afinidad debería haberse hecho una mención expresa a los consanguíneos en las normas correspondientes. Si no se ha hecho debería aplicarse el aforismo *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*.

Por último, se incluye dentro de los “familiares” a los que nos estamos refiriendo los supuestos de tutela de las personas que carecen de capacidad de obrar y el acogimiento de menores “en los términos previstos en la legislación civil aplicable”. Lo que nos planteamos en este momento es si dicho término incluiría también la curatela que, propiamente, no supe la capacidad de obrar sino que la complementa según el grado de discernimiento del incapacitado (art. 287 del Código civil). La DGT no lo ha admitido en la aplicación del mínimo por descendientes y por discapacidad con una interpretación literal pues la curatela no se contempla en la “legislación civil aplicable” a la tutela<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> La misma idea sostiene DE PABLO VARONA, “La protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *op. cit.*, pp. 65-66 y ya la habíamos defendido antes con LUCAS DURÁN en *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, *op. cit.*, p. 343.

<sup>35</sup> Esta norma permitía la deducción cuando la discapacidad era “del propio contribuyente, de su cónyuge, o de un pariente en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el tercer grado inclusive que conviva con él”.

<sup>36</sup> Contestaciones de 30-01-2012, n.º V0180-12, en relación con la aplicación del mínimo por descendientes o ascendientes del IRPF y de 31-01-2013, n.º V0285-13, respecto de la posibilidad de incluir la curatela en uno de los supuestos de tributación conjunta.

Como señala De Pablo Varona esta conclusión no debería ser la correcta<sup>37</sup>. Es cierto que el Código civil regula separadamente la tutela, la curatela y el acogimiento pero una interpretación sistemática y finalista del beneficio fiscal debería llevar a la solución contraria. En muchas ocasiones el Código civil utiliza los vocablos tutela o función tutelar en un sentido genérico (arts. 216, 217, 220 o 221), comprensivo de todas las funciones de apoyo a quienes tienen modificada su capacidad de obrar. Lo mismo ocurre en el art. 53 de la LIRPF que permite realizar aportaciones a los planes de pensiones de personas con discapacidad a quienes tengan una relación de “tutoría o parentesco” sin mayor concreción. Por otra parte, no tiene sentido que se permita realizar aportaciones a quien tenga a una persona en régimen de acogimiento (que supone un vínculo temporal) y no a un curador. Del mismo modo, añadimos nosotros, tampoco lo tiene que se permita constituir y realizar aportaciones a un patrimonio protegido a los padres, tutores o curadores (art. 3.1 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad) y solo se excluya del correspondiente beneficio fiscal a los curadores.

Si lo que se pretende con estas medidas fiscales es que quienes apoyen a las personas sin capacidad de obrar suficiente también se beneficien del incentivo por la reducción de su capacidad económica, no debe ser determinante la falta total o parcial de discernimiento del incapacitado. En ambos casos hay una sentencia de incapacitación, solo que en uno es total (tutela) y en el otro parcial (curatela). El fundamento del beneficio es la menor capacidad económica de quien ayuda al incapacitado y no si éste no tiene capacidad de obrar o no la tiene suficiente y necesita un complemento. De hecho en el Anteproyecto de Ley de reforma de la legislación civil y procesal en materia de discapacidad se suprime la tutela en los casos de incapacitación siendo sustituida, con carácter general, por la curatela<sup>38</sup>. Esta reforma deriva de lo dispuesto en el art. 12 de la Convención Internacional de la ONU de 13 de diciembre de 2006 –que desde el 3 de mayo de 2008 forma parte de nuestro ordenamiento- sobre los derechos de las personas con discapacidad que exige pasar de los modelos vigentes de sustitución de la voluntad a modelos de apoyo a la capacidad jurídica de la persona, en los que pueda tomar sus propias decisiones con los apoyos y salvaguardas que necesite. Como afirma De Pablo Varona sería absurdo que la curatela quede excluida de los sistemas de protección social de las personas con discapacidad cuando dicha Convención -y la normativa española que se aprobará para implementarla- la prefieren a la tutela<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> DE PABLO VARONA, “La protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *op. cit.*, pp. 42-43.

<sup>38</sup> El Consejo de Ministros lo informó el 21 de septiembre de 2018. Como señala A. PAU PEDRÓN uno de los principios de la reforma es la “Prestación de las medidas de apoyo establecidas judicialmente a través una sola institución jurídica, la curatela, que por su propia naturaleza es graduable, flexible y adaptable a cada caso concreto” (“De la incapacitación al apoyo: el nuevo régimen de la discapacidad intelectual en el Código civil”, *Revista de Derecho Civil*, Vol. V, nº 3, 2018, p. 13).

<sup>39</sup> DE PABLO VARONA, “La protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *op. cit.*, p. 35.

### 3. LA ACREDITACIÓN DE LA CONDICIÓN DE PERSONA CON DISCAPACIDAD

#### 3.1. Acreditación del grado de discapacidad

Una vez que hemos identificado a la persona con discapacidad en el ámbito tributario como aquella con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100, debemos estudiar la forma en que se acredita esta condición ante la Administración tributaria.

La única norma que se pronuncia, con carácter general, al respecto es la LIRPF, remitiéndose, en su art. 60.3, al desarrollo reglamentario. El art. 72.1 RIRPF declara que el grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO o el órgano competente de las comunidades autónomas. Por su parte, el art. 26 Bis RIVA contiene esta misma forma de acreditar la discapacidad pero solo para la aplicación del tipo superreducido del 4 por ciento en la adquisición o adaptación de vehículos para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida.

La forma de determinar el grado de discapacidad exigido será aplicando el citado Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad. En consecuencia, la acreditación -en su caso- se llevará a cabo, presentado la resolución de los Directores Provinciales del IMSERSO en Ceuta y Melilla o del Director General de Servicios Sociales (existen distintas denominaciones) de la Consejería autonómica correspondiente.

Como es lógico, la citada transferencia a las comunidades autónomas no obsta para que la valoración y calificación del grado de discapacidad sea uniforme en todo el territorio del Estado. Es decir, está garantizada en este punto la igualdad de condiciones para el acceso de todo ciudadano a los beneficios, derechos económicos y servicios que los organismos públicos otorguen.

En nuestra opinión, aunque no estén expresamente citados en el art. 72 RIRPF ni en el art. 26 Bis RIVA, el grado de discapacidad también podrá certificarse mediante:

- a) La “tarjeta acreditativa del grado de minusvalía” que algunas comunidades autónomas han creado. En puridad, no se trata más que de una suerte de réplica plastificada de la resolución emanada por los propios órganos autonómicos con competencia en materia de calificación del grado de discapacidad, y con el único objetivo de instaurar una acreditación más adecuada a las circunstancias de transporte y conservación que habrá de realizar la persona con discapacidad (dado que tiene un tamaño más reducido y una textura más sólida que las citadas resoluciones). En otras palabras: es la misma comunidad autónoma la que resuelve sobre el grado de discapacidad, lo comunica por medio de una resolución en papel al interesado y, al mismo tiempo, traslada a un documento que presenta mejores condiciones para su transporte y conservación todos los datos más significativos recogidos en la resolución citada (por lo general: nombre y apellidos, DNI, grado

de discapacidad, movilidad reducida y/o necesidad de terceras personas –en su caso- y fecha de caducidad)<sup>40</sup>.

- b) La resolución de la reclamación previa interpuesta ante los Directores Provinciales del IMSERSO u organismos autonómicos, o presentando la sentencia del orden social que declare el grado de discapacidad requerido cuando éste haya sido impugnado.

Para García Díez<sup>41</sup> estamos ante un sistema de prueba tasado en el que no existe libertad de medios probatorios. Así no deberían considerarse prueba suficiente los meros dictámenes técnico-facultativos emitidos por médicos: es preciso una intervención del poder público que tiene reconocida dicha competencia, ya sea en primera instancia o en vía de recurso administrativo o judicial<sup>42</sup>. No obstante, no cabe duda de que dichos dictámenes serán un importante medio de prueba para hacerlos valer ante cualquiera de esos organismos públicos que declaran el grado de discapacidad<sup>43</sup> (sobre ello incidiremos más adelante).

Esta afirmación sobre la existencia de una prueba tasada nos plantea dos cuestiones. La primera, si es posible la acreditación mediante documentos administrativos en los que para su emisión sea necesaria la previa condición de persona con discapacidad. La segunda, analizar una jurisprudencia en la que admite la libertad de medios de prueba –exclusivamente para el ISD- para acreditar la citada condición.

---

<sup>40</sup> En ese sentido se ha pronunciado la DGT en la contestación de 22-02-2018 a la consulta n.º V0460-18. En ella se señala que “a efectos de obtener el reconocimiento previo de la exención contemplada en el art. 66.1.d) de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, el grado de minusvalía podrá acreditarse por medio de la presentación de la tarjeta acreditativa del grado de discapacidad expedida por la Xunta de Galicia, puesto que dicha tarjeta sirve de documento sustitutivo, a todos los efectos, de la resolución por la que se reconoce dicho grado, teniendo validez en todo el territorio del Estado, tal y como establece la citada Orden de 20 de julio de 2016”.

<sup>41</sup> GARCÍA DIEZ, C.(2014): “La discapacidad en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Gaceta fiscal*, n.º 344, p.45. Realmente, como señala DEL AGUILA J., no se está refiriendo a una prueba tasada, sino al único medio probatorio admisible, dado que prueba tasada supone determinar por ley cómo ha de valorar el juez la prueba (“Incidencia de la discapacidad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *European Journal of Health Research*, Vol. 2, n.º 2, 2016, p. 43).

<sup>42</sup> Sobre este particular, la Administración tributaria es estricta en cuanto a las posibilidades probatorias del grado de discapacidad. Así la consulta de 26-3-2001 (n.º 0626-01) niega la validez de un certificado clínico expedido por la Fundación Instituto Valenciano de Oncología, centro donde se trató la grave enfermedad de la mujer del consultante, y que le impidió acudir a pasar la oportuna revisión en el órgano competente de la comunidad autónoma antes de fallecer. También son significativas las contestaciones de la DGT de 7-4-2005 y de 24-10-2018 (n.º V0577-05 y V2766-18), las cuales admiten como único documento probatorio al certificado del IMSERSO o entidad autonómica competente. En este mismo sentido, se ha pronunciado la resolución del TEAC de 17 de febrero de 2005, en resolución de recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, al acordar que «el grado de minusvalía únicamente puede acreditarse mediante certificado o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas», añadiendo dicho tribunal «sin que, a efectos de este impuesto puedan reputarse válidos reconocimientos de minusvalía efectuados por otros facultativos u organismos realizados, incluso, en el ejercicio de competencias públicas».

<sup>43</sup> En este sentido, la consulta DGT de 11-9-2008 (n.º V1654-08) reconoce que los informes médicos serán un importante medio de prueba a tener en cuenta por el órgano competente para resolver el expediente por lo que se sugiere que se traslade a la Consejería autonómica de Economía y Hacienda para sea objeto de valoración.

En relación con la primera cuestión, nos preguntamos qué ocurre cuándo para obtener una determinada prestación, ayuda o un beneficio se requiere la previa consideración de persona con discapacidad. Por ejemplo, la tarjeta de estacionamiento de vehículos<sup>44</sup>. Dado que para su obtención se necesita tener reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento no vemos problema en que pueda sustituir al dictamen de la Consejería autonómica o del IMSERSO en caso de no poder presentarlos ante la Administración tributaria.

También habría que plantearse qué pasa cuando el legislador homologa automáticamente situaciones de incapacidad para el trabajo a un determinado grado de minusvalía sin aplicar baremo alguno. Nos estamos refiriendo a la Disposición adicional tercera del Real Decreto 357/1991, de 15 de marzo, por el que se desarrolla en materia de pensiones no contributivas la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establece en la Seguridad Social las prestaciones no contributivas por la que presume una: 1) minusvalía igual del 65 por 100 a quien se le haya reconocido una incapacidad permanente absoluta y 2) minusvalía del 75 por 100 al que hubiese sido declarado en situación de gran invalidez. Se trata de trabajadores que, por no tener los años de cotización suficientes, no pueden alcanzar la pensión contributiva y a los que la ley reconoce automáticamente uno de los requisitos (el del grado de minusvalía) exigidos para tener derecho a la pensión no contributiva. En estos casos el INSS remite de oficio el expediente al IMSERSO -o al organismo autonómico correspondiente- para que éstos se pronuncien sobre el resto de los requisitos. Podría defenderse que estos trabajadores ya tienen acreditado el grado del 65 por 100 exigido por algunas normas tributarias y no tendrían que acudir al IMSERSO o al oportuno órgano autonómico para que se pronuncien al respecto. Sin embargo, no nos parece correcta esta interpretación. En primer lugar, porque la disposición adicional transitoria tercera del Real Decreto 357/1991 concede esa atribución a los solos efectos de conseguir la pensión no contributiva. En segundo lugar, porque se generaría una desigualdad carente de justificación ya que las personas con una pensión contributiva por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez tendrían que acudir al IMSERSO o al órgano autonómico para conseguir el grado del 65 por 100, mientras que las personas con esa misma incapacidad -pero recibiendo una pensión no contributiva- ya tendrían reconocido legalmente un grado de minusvalía del 65 por 100. En definitiva, toda persona que no esté incapacitada judicialmente deberá recurrir al reconocimiento del IMSERSO o del órgano autonómico correspondiente si quiere disfrutar de los beneficios fiscales que exigen un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. En todo caso, y dada la cuantía de estas pensiones no contributivas, lo más probable es que no exista obligación de declarar en el IRPF por los contribuyentes que las obtengan, por lo que las apreciaciones anteriores no tienen una relevancia práctica significativa. No obstante, la cuestión si se ha planteado en alguna ocasión. Así, la contestación de la DGT de 21-12-2016 a la consulta núm. V5390-16 ha señalado expresamente que “el hecho de percibir una prestación no contributiva

---

<sup>44</sup> Esta tarjeta la emiten los Ayuntamientos conforme al Real Decreto 1056/2014, de 12 de diciembre, por el que se regulan las condiciones básicas de emisión y uso de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad.

Las tarjetas de estacionamiento concedidas por las administraciones públicas competentes tendrán validez en todo el territorio español sin perjuicio de su utilización en los Estados miembros de la Unión Europea, en los términos que los respectivos órganos competentes tengan establecido en materia de ordenación y circulación de vehículos.



de invalidez liquidada por el IMSERSO (Instituto de Mayores y Servicios Sociales), no acredita a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento”. En todo caso sí podría afectar al ISD pues también contempla una reducción en la base imponible para quienes tengan un 65 por ciento de discapacidad [art. 20.2.a) LISD].

La segunda cuestión planteada está en relación con la admisión en el ISD de la libertad de medios de prueba para acreditar la condición de persona con discapacidad reconocida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 7 de junio de 2012. De acuerdo con ella en este impuesto existiría un sistema alternativo de valoración de la discapacidad al margen de la resolución del Real Decreto 1971/1999. En concreto, serían válidos los dictámenes médicos que acrediten una situación de discapacidad anterior al devengo aunque en ese momento no se tenga la resolución de la Consejería autonómica (o del IMSERSO) o ésta sea posterior al citado informe. Es decir, son supuestos en los que hay una discapacidad preexistente al devengo o a la resolución administrativa del Real Decreto 1971/1999 probada por un informe médico<sup>45</sup>. En estos casos, estamos ante lesiones progresivas e irreversibles reconocidas por un facultativo que van a presentar gran similitud al cuadro de patologías que, posteriormente, se reconoce en la resolución dictada siguiendo el procedimiento del Real Decreto 1971/1999. Todavía no existe una segunda sentencia del Tribunal Supremo que confirme la primera para poder considerarla jurisprudencia pero sí se ha abierto una vía interpretativa que están siguiendo numerosos Tribunales de Justicia<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> A esta idea de adelantar los efectos del reconocimiento de la discapacidad a la resolución que la declarase ya nos habíamos referido en una obra anterior. En ella afirmábamos: “creemos que algunos supuestos más o menos excepcionales –o acaso, bastante comunes- requieren de otra solución más acorde con los principios constitucionales ya mencionados. Estamos pensando en enfermedades o accidentes que generan una minusvalía evidente antes de que se produzca la solicitud. Es el caso del nacimiento de un niño con síndrome de Down o de una tetraplejia por accidente de tráfico. En definitiva, deficiencias objetivas, irreversibles y de carácter permanente en las que no es complicado determinar y probar (con los medios de prueba admitidos en Derecho –art. 106 LGT-) cuándo acontecen. En estas situaciones, retrotraer la condición de persona con discapacidad sólo al momento de la solicitud del dictamen de los EVOS no nos parece adecuado. En nuestra opinión, sería más acertado atender a la fecha en que se produjo el hecho indubitado causante que originó la minusvalía (v.gr. accidente, intervención quirúrgica, nacimiento, etc.) y establecer desde ella los efectos de la declaración de persona con discapacidad. Y ello desde una interpretación finalista, de acuerdo con los principios constitucionales que inspiran tales disposiciones tributarias: es a partir de ese momento cuando la menor capacidad económica o la necesidad de integración se ponen de manifiesto, y justifican el beneficio fiscal que establece la norma. Sin duda, la fijación de esa fecha será un problema de prueba (los dictámenes médicos presentados ante el EVO deberían ser la fundamental), pero una vez que se haya solventado habría de conducir a la solución que acabamos de proponer. Para ello sería necesario que el dictamen del EVO se pronunciase expresamente sobre esa fecha a lo que no está obligado en la actualidad conforme a lo previsto por el artículo 4 de la Orden Ministerial de 2 de noviembre de 2000. La falta de previsión de esta situación obliga a recurrir ante los tribunales, los cuales a la vista del expediente podrán pronunciarse al respecto. Por ello, de *lege ferenda* sería recomendable una modificación legislativa que obligue a los EVOS a fijar la fecha en que acontece la deficiencia”. (ALONSO-OLEA GARCÍA B., LUCAS DURÁN M., MARTÍN DÉGANO I.: *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia...*, op. cit., pp. 240-242).

<sup>46</sup> Sentencias del TSJ Madrid de 30-04-2013 y 23-10-14; Asturias de 7-07-2016; Galicia de 4-06-2012; 1-10-2012 y 30-04-2014; Granada de 7-11-2016 y 19-06-2017; Castilla La Mancha de 30-07-2015 y 23-11-2017.

La libertad de medios de prueba no siempre hace que el dictamen médico sea concluyente pues, en ocasiones, no prueba el grado de discapacidad exigido como ocurre en la sentencia de Asturias citada.



El razonamiento que sigue el Tribunal Supremo es que no existe un régimen unitario a la hora de acreditar la condición de persona con discapacidad en el sistema tributario. Así en el IRPF, los medios de prueba están restringidos legalmente: resolución de la Consejería autonómica conforme al Real Decreto 1971/1999 o las situaciones homologables a las que nos referiremos más adelante (pensionistas con incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez). Pero, sin embargo, en el ISD no existe esta restricción. Para el TS: “En el impuesto que nos ocupa, si bien en un principio se remitía a la regulación que sobre la cuestión se hacía al IRPF<sup>47</sup>, y por tanto habría que acogerse a dicho régimen, tras la modificación introducida por el artº 61 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que da nueva redacción al artº 20.2.a), sólo se precisa que el grado de minusvalía esté <<de acuerdo>> con el baremo del art. 148 TRLGS<sup>48</sup>, nada más, ni se exige que se haya declarado por el organismo competente al efecto, ni se limitan los medios de prueba para acreditar la condición legal de minusválido”.

Entendemos que esta interpretación jurisprudencial también sería aplicable a la normativa autonómica sobre tributos cedidos en la que no se hace una expresa referencia a la resolución de la Consejería autonómica o al IMSERSO sino tan solo a acreditar la discapacidad conforme al TRLGSS. Así, por ejemplo en Extremadura, el art. 11 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, establece que para la aplicación de las deducciones: “El grado de discapacidad será el determinado conforme al baremo establecido en el art. 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio o normativa que la sustituya”. También ha defendido este criterio la sentencia de 13 de mayo de 2015 del TSJ Aragón en relación con la reducción autonómica para personas con discapacidad en el ISD.

En conclusión, nos parece correcta la prevalencia que se otorga legalmente a las distintas formas de acreditar la discapacidad pues ofrecen una certeza y seguridad que facilitan la gestión tributaria. Pero, en nuestra opinión, en algunos casos muy concretos –en virtud del principio de libertad de prueba- deberían admitirse los dictámenes emitidos por especialistas que aporten elementos de juicio concluyentes para acreditar el grado de discapacidad requerido. Se trataría de supuestos en los que el hecho causante de una discapacidad (permanente e irreversible) puede probarse que se produjo con anterioridad al inicio del procedimiento previsto en el Real Decreto

---

<sup>47</sup> En la redacción original de esta norma la discapacidad se acreditaba según lo previsto en el IRPF en la que existía la restricción de medios de prueba comentados:

“En las adquisiciones por personas con minusvalía física, psíquica o sensorial, se aplicará una reducción de seis millones de pesetas independiente de la que pudiera corresponder en función del grado de parentesco con el causante. A estos efectos se considerarán personas con minusvalía con derecho a la reducción aquellas que determinan derecho a deducción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas según la legislación propia de este impuesto”.

<sup>48</sup> El art. 148 del TRLGSS (en ese momento regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social y en la actualidad por el art. 367 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre) estaba dedicado a la calificación de la pensión de invalidez no contributiva y establecía: “1. El grado de minusvalía o de la enfermedad crónica padecida, a efectos del reconocimiento de la pensión en su modalidad no contributiva, se determinará mediante la aplicación de un baremo, en el que serán objeto de valoración tanto los factores físicos, psíquicos o sensoriales del presunto minusválido, como los factores sociales complementarios, y que será aprobado por el Gobierno”.

1971/1999. Sobre esta cuestión volveremos en el último epígrafe al analizar el momento en que la declaración de discapacidad surte efectos.

### 3.2. Homologación automática en el IRPF y en el IVA

A pesar de exigirse la acreditación a través del IMSERSO o de las comunidades autónomas, tanto el art. 60.3 LIRPF como el 72.1 RIRPRF admiten que, en determinados supuestos, la condición de persona con discapacidad no tenga que acreditarse de ese modo, pues se entiende que ya se tiene reconocida por otros medios. En el mismo sentido se establece en el art. 26 bis RIVA para la aplicación del tipo superreducido del 4 por ciento en la adquisición de vehículos para transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. En estos supuestos se atribuye el grado del 33 o del 65 por ciento a personas que no han pasado por el baremo del Real Decreto 1971/1999<sup>49</sup>.

La asimilación u homologación legal a la discapacidad en el ámbito tributario se produce en los siguientes supuestos<sup>50</sup>: determinados pensionistas de la Seguridad Social y de Clases Pasivas y cuando se ha incapacitado judicialmente a una persona. Los dos primeros están relacionados con la imposibilidad de realizar un trabajo (quienes tengan incapacidad absoluta, total o gran invalidez) y el tercero con la falta de capacidad jurídica de obrar.

Estamos ante tres supuestos en los que subyace una economía procesal que favorece a la persona con discapacidad, por la reducción de burocracia que puede suponer y la pronta aplicación de los efectos que le son propios en la disciplina fiscal.

Estas asimilaciones automáticas en realidad suponen, en nuestra opinión, una presunción *iuris et de iure*<sup>51</sup>. De tal forma que, por ejemplo, la condición de pensionista por incapacidad perma-

---

<sup>49</sup> No existen datos en las Estadísticas sobre discapacidad del IRPF sobre el número de personas equiparadas al 33 por ciento pero sí en otros ámbitos. La nota de prensa del año 2016 del INE sobre “El Empleo de las Personas con Discapacidad” referida al año 2015 incluye por primera vez a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez, y a los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o de retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad, y determina que los datos de 2014 recalculados con la nueva metodología conlleva a una diferencia de 407.100 personas, entre los 1.335.100 calculados sin asimilaciones y los 1.742.200 calculados con los que se asimilaban según el literal de la norma. Véanse los datos de personas con discapacidad del año 2014 expuestos en la nota de prensa de dicho año <https://www-ine-es.ezproxy.uned.es/prensa/np956.pdf> y en los referidos a ese mismo año, pero en la nota de prensa del año 2015 <https://www-ine-es.ezproxy.uned.es/prensa/np1012.pdf>.

<sup>50</sup> Esta asimilación existe en otros ámbitos normativos pero no puede considerarse de aplicación general si no está expresamente prevista. Así los pensionistas solo pueden equipararse a las personas con discapacidad a los efectos de la Ley que contemple dicha homologación. Por eso el Tribunal Supremo -en la sentencia de 29-01-2008 en un recurso de casación para unificación de doctrina- ha considerado que los pensionistas por incapacidad permanente total, absoluta, o gran invalidez, no ostentan automáticamente a todos los efectos (no sólo asistenciales, sino también laborales) tal condición de minusválidos (a efectos de la Ley 13/1982) o de personas con discapacidad con los derechos y ventajas de distinta naturaleza que ello comporta. Sobre el particular *cfr.* GARCÍA SABATER, A. (2019): “El Tribunal Supremo vuelve a establecer la necesaria distinción entre discapacidad e incapacidad permanente laboral”, *Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 221.

<sup>51</sup> GARCÍA DÍEZ, C. (2014): “La discapacidad en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Gaceta fiscal*, nº 344, p.43, la califica de ficción jurídica que, a efectos probatorios, es *iuris et de iure*. En nuestra opinión, la norma es más

nente implica la acreditación automática de la condición de persona con discapacidad aunque exista una valoración conforme al Real Decreto 1971/1999 inferior al 33 por ciento<sup>52</sup>. Lógicamente todos estos pensionistas a los que se les atribuye el grado del 33 por ciento de discapacidad podrán acreditar uno mayor pasando por el procedimiento del Real Decreto 1971/1999 a efectos de acceder a mayores beneficios como los reconocidos para el 65 por ciento.

Por último, estas asimilaciones son unidireccionales. Es decir, a determinados pensionistas se les atribuye un grado de discapacidad pero a las personas con discapacidad no se les considera pensionistas a efectos de las normas fiscales. Por ejemplo, en relación con la reducción en la base imponible por la donación de participaciones en una empresa individual (art. 20.6 LISD). Entre los requisitos exigidos por esta norma está que el donante tenga sesenta y cinco o más años o tenga declarada la incapacidad permanente absoluta o la gran invalidez. Pues bien, no se puede considerar que cumple este requisito quien siendo más joven tiene reconocido un grado de discapacidad del 45 por ciento pero no la incapacidad laboral requerida<sup>53</sup>.

La asimilación u homologación legal a la discapacidad en el ámbito tributario se produce en los siguientes supuestos: determinados pensionistas de la Seguridad Social y de Clases Pasivas y cuando se ha incapacitado judicialmente a una persona, que comentamos a continuación.

### 3.2.1. *Los pensionistas de la Seguridad Social por incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez*

Se trata de personas que no pueden seguir desarrollando su profesión o ninguna otra y, además, pueden requerir la ayuda de una tercera persona<sup>54</sup>.

A este respecto debemos señalar que el único grado de incapacidad permanente en el que se requiere la acreditación del IMSERSO – o, como será más habitual, del órgano competente autonómico- es el de la incapacidad permanente parcial.

---

una presunción pues responde o tiene un fundamento en la lógica o en la experiencia. En la mayoría de los casos estos pensionistas alcanzaría el grado del 33 por ciento si se valorase su discapacidad.

<sup>52</sup> Así lo ha entendido también la DGT en la contestación de 15-10-2014 a la consulta n.º V2783-14 en la que se reconoce como persona con discapacidad a un pensionista con incapacidad permanente absoluta que tenía, previamente, reconocido un grado de discapacidad del 29 por ciento.

<sup>53</sup> Este es la cuestión que se planteó en la contestación de 22-02-10 a la consulta n.º V0331. La DGT entendió que los supuestos de discapacidad no pueden ser considerados como “de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez”.

<sup>54</sup> De acuerdo con el art. 137 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (en adelante LGSS), la *incapacidad permanente total* es la que inhabilita al trabajador para la realización de todas o, al menos, de las fundamentales tareas de su profesión habitual, siempre que le permitan dedicarse a otra distinta; La *incapacidad permanente absoluta* es la que inhabilita por completo al trabajador para la realización de toda profesión u oficio y no sólo de la suya propia; y la *gran invalidez* es la de quien, además de sufrir incapacidad permanente, necesita la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida como consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales.

En una interpretación excesivamente rigorista y literal ha venido entendiendo que se perdería esta asimilación legal en el caso del pensionista por incapacidad permanente total que, al cumplir los 65 años, opta por la pensión de jubilación como permite el art. 272.1 del TRLGSS. Son supuestos en los que se ha compatibilizado dicha pensión con el ejercicio de una profesión distinta a la habitual (art. 198 TRLGSS) pero que al llegar a la jubilación se tiene que optar la pensión por incapacidad o la de jubilación al ser incompatibles. En estos casos tendría que acreditar su discapacidad por la resolución autonómica o del IMSERSO<sup>55</sup>. En nuestra opinión carece de sentido exigir este reconocimiento cuando ya se le ha considerado anteriormente como persona con discapacidad por ser pensionista por incapacidad permanente total.

En relación con tales grados de incapacidad laboral es preciso tener en cuenta la posibilidad de que los mismos hayan sido declarados por una normativa distinta a la española. En particular, el tema se ha planteado con los pensionistas extranjeros que quieren hacer valer el derecho a la exención prevista en el art. 7 f) LIRPF y, al mismo, tiempo su condición de persona con discapacidad por ser pensionistas<sup>56</sup>. En relación con la primera cuestión la DGT (consulta núm. V1537-15 de 22-05-2015 y núm. V3189-16 de 8-07-2016) ha aceptado la posibilidad de aplicar la exención en la pensión extranjera<sup>57</sup> con los siguientes condicionantes:

- 1º Que el grado de incapacidad reconocido pueda equipararse en sus características a la incapacidad absoluta o gran invalidez<sup>58</sup>.

---

<sup>55</sup> Entre otras muchas, las contestaciones de 26-03-2003, 1-08-2013, 17-09-2015, 12-06-2017 y de 21-03-2019, núms. 0282-03, V2554-13, V2690-15, V1487-17 y V0546-19.

<sup>56</sup> La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 24 de octubre de 2019, asunto C-35/19 se ha pronunciado sobre un supuesto previsto en la normativa belga que podría tener incidencia en esta exención española por la similitud entre ambas. La normativa belga controvertida establece expresamente que solo las prestaciones para personas con discapacidad pagadas por el Tesoro Público estarán exentas de impuestos, excluyendo de dicha exención las prestaciones para personas con discapacidad pagadas por un Estado miembro distinto del Estado belga, estableciendo una diferencia de trato entre los residentes belgas en función del origen de sus rendimientos, que puede obstaculizar el ejercicio por estos de su derecho a la libre circulación de los trabajadores recogido en el art. 45 TFUE.

<sup>57</sup> También la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía/Granada de 5-9-2000 (JT 2000\1623), en su Fundamento Jurídico acepta la equiparación de grados en la forma que sigue: “[...] teniendo en cuenta la homogeneización en materia de Seguridad Social entre los diversos países de la Comunidad Europea (Reglamento 1408/1971) y los efectos del Convenio Hispano Alemán de Seguridad Social, hemos de concluir que la definición de incapacidad de ganancia del Derecho alemán es equiparable a la invalidez permanente absoluta regulada en el art. 135.5.º del Decreto 2065/1974, Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social como aquella que inhabilite por completo al trabajador para toda profesión y oficio; pues la incapacidad de ganancia del Derecho alemán, reconocida a don José Sierra, está basada en la práctica incapacidad para todo trabajo a diferencia de la incapacidad profesional (referida a la incapacidad para igual o similar profesión a la que se desempeñaba); y en segundo lugar, se trata de una incapacidad que inhabilita al trabajador hasta el punto de impedirle obtener ingresos por cualquier trabajo, o que los mismos sean insignificantes, lo cual coincide sustancialmente con los requisitos de la invalidez permanente absoluta del Derecho español”.

<sup>58</sup> Esto dependerá de lo previsto en la normativa de cada país para ver si las situaciones son iguales a la española. Así la sentencia del Tribunal Supremo de 14-03-2019 rechaza la exención de una pensión reconocida por la Seguridad Social suiza: “El reconocimiento de una pensión de invalidez en Suiza con un nivel del cien por cien no basta, por sí solo, para equiparar dicha pensión con una prestación de incapacidad permanente absoluta del sistema español de Seguridad Social; porque en aquel Estado, a diferencia de lo que acontece en España, no se distingue entre un grado

2º Que la entidad que satisface la prestación goce del carácter de sustitutoria de la Seguridad Social.

Requisitos que deberán poderse acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, conforme dispone el art. 106 de la LTG, ante los órganos de gestión e inspección a quienes corresponderá, en su caso, la valoración de las pruebas aportadas.

Sin embargo, para estos pensionistas extranjeros no queda acreditada la discapacidad de la que deriva su pensión por lo que tendrán que pasar por el baremo del Real Decreto 1971/1999. En nuestra opinión, la DGT interpreta la norma con un excesivo rigor pues no tiene mucho sentido que la pensión extranjera esté exenta por ser equiparable a la española y no sean equiparados a los efectos de tener la condición de persona con discapacidad.

### 3.2.2. *Los pensionistas de clases pasivas por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad*

Esta es una posibilidad que fue introducida por el Real Decreto 27/2003, de 10 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero de 1999. Antes de dicha norma, dado que en el régimen de clases pasivas no existe graduación de la discapacidad para reconocer la concesión de estas pensiones, los funcionarios tenían que acudir a la acreditación del IMSERSO u órgano autonómico competente.

En la actualidad el grado del 33 por ciento de discapacidad se atribuye a los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

El juicio que merece dicha disposición es que tiene un carácter de justicia innegable, puesto que pretende tratar de igual forma a personas reguladas por distintos regímenes jurídicos (Seguridad Social y Clases Pasivas) cuando se presenta una identidad de hecho. Por el mismo motivo pensamos que la homologación también alcanzaría a quienes tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad por el Ministerio de Economía y Hacienda o del Ministerio de Defensa. Así lo ha dispuesto el art. 1.2 del Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre, por el que se determina la consideración de persona con discapacidad a los efectos de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de Igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad. Y, en esa norma se basan la contestaciones de 9-05-2007 y 1-04-2019 de la DGT a la consultas núms. V0930-07 y V0726-19 para considerar acreditada la discapacidad en la exención de la primera matriculación del Impuesto especial de determinados medios de transporte de un vehículo a nombre de persona con discapacidad (art. 66.1 Ley 38/1992, de 28 de diciembre).

---

de incapacidad que está referida sólo a la profesión que ejercía el interesado (aunque la impida en la totalidad de los cometidos de esa profesión) y otro grado superior que se proyecta también sobre otras profesiones”.

### 3.2.3. Personas incapacitadas judicialmente

Esta asimilación fue introducida en nuestro Derecho por la Disposición adicional duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social<sup>59</sup>.

El art. 60 de la LIRPF, atribuye –a los solos efectos de este impuesto– un 65 por ciento de discapacidad a las “personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, *aunque no alcance dicho grado*” (la cursiva es nuestra). Como señala De Pablo Varona esta norma puede tener una doble lectura<sup>60</sup>. Podría entenderse que la mención al *grado* se refiere al grado de incapacidad (ya sea total o parcial, es decir, se haya declarado la tutela o la curatela) o al grado de discapacidad (se presume que tienen el 65 por ciento, aunque pudieran tener reconocido un grado menor). El art. 72 del RIRPF no lo aclara del todo aunque parece optar por la segunda hipótesis al señalar “se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado”<sup>61</sup>. Como ya hemos defendido anteriormente debería entenderse que esta incapacitación puede ser total (tutela) o parcial (curatela) pues el fundamento final de la norma es proteger la menor capacidad económica. Lo importante es que exista una sentencia de incapacitación con independencia de los apoyos que precise la persona para el ejercicio de su capacidad jurídica<sup>62</sup>.

En lo que no cabe duda alguna es que se requiere una resolución judicial que declare la incapacidad. Al respecto, es preciso señalar que la DGT ha entendido que la “*incapacidad declarada judicialmente*” corresponde únicamente a la regulada por el art. 199 del Código Civil, que establece que nadie puede ser declarado incapaz sino por sentencia judicial en virtud de las causas establecidas en el art. 200 del mismo texto legal (las enfermedades o deficiencias persistentes de carácter físico o psíquico que impidan a la persona gobernarse por sí misma), y bajo el procedimiento previsto en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (arts. 756 a 763),

---

<sup>59</sup> Este último párrafo fue introducido por la enmienda 316 del Grupo parlamentario vasco en el Congreso. Su justificación fue: “Para la aplicación de cualesquiera de las ventajas y beneficios fiscales previstos en la normativa vigente, ésta parte de la base del grado de minusvalía de cada discapacitado. Sin embargo, debería considerarse que tales beneficios no parecen tener en consideración factores tales como el hecho de que una persona, como consecuencia de su minusvalía, sea declarada incapaz (Síndrome de Down, retraso mental y esquizofrénicos). En consecuencia, se hace necesario, con fines tributarios al menos, una equiparación a la situación de discapacitados con minusvalía superior al 65 por 100 de aquellos declarados incapacitados judicialmente”, BOCG. Congreso de los Diputados N.º A-187-3 de 05/11/1999, Enmiendas p. 172.

MORIES JIMÉNEZ, M<sup>a</sup> T. (2003): “Beneficios fiscales de las personas con discapacidad”, *Revista de Información fiscal*, n.º 57, pág. 16, entiende que tal equiparación ha tenido gran trascendencia al extender el régimen fiscal más favorable de las personas con un grado de discapacidad más alto a todos los incapacitados judiciales ya que, en ocasiones, estos últimos no alcanzan –pese a que no pueden regirse por sí mismos– el grado del 65 por 100.

<sup>60</sup> DE PABLO VARONA, “La protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *op. cit.*, p. 35.

<sup>61</sup> La contestación de la DGT de 27-05-2009 (n.º V1252-09) reconoce la condición de persona con discapacidad con grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento a una persona en situación de incapacidad parcial declarada en sentencia judicial. Por lo que podría entenderse que se está refiriendo a una curatela y no a una tutela.

<sup>62</sup> En el mismo sentido DE PABLO VARONA, “La protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *op. cit.*, pp. 34 y 35.



pues sólo en dichas normativas puede hablarse propiamente de “declaraciones judiciales de incapacitación de las personas”<sup>63</sup>.

Por tanto, según esta interpretación administrativa –que estimamos correcta– quedarían excluidas de este ámbito las resoluciones de los tribunales del orden social o de cualquier otro orden jurisdiccional que conozcan de los recursos en materia de “*incapacidades para el trabajo*”.

Por último, hay que tener presente que en el mencionado Anteproyecto de Ley de reforma de la legislación civil y procesal en materia de discapacidad se suprime la tutela en los casos de incapacitación siendo sustituida, con carácter general, por la curatela. En esta reforma no se contempla cuál sería la situación en que quedaría la asimilación tributaria que estamos comentando. Si finalmente fuese aprobada, tal y como está, entendemos que dejaría de aplicarse esta asimilación a efectos tributarios por lo que las personas que obtengan posteriormente una sentencia en la que se declare la curatela tendrían que pasar por el procedimiento del Real Decreto 1971/1999 para obtener el grado de discapacidad a efectos de aplicarse los beneficios fiscales. Salvo que, expresamente, se contemple en la nueva Ley un grado del 65 por ciento para la curatela representativa que sería la equivalente a la actual tutela.

### 3.3. La homologación automática en los demás tributos

Una vez señalados los supuestos de homologación automática nos queda plantearnos si los mismos son aplicables a otras normas distintas del IRPF o del IVA, ya sean otros tributos estatales o locales o en el ejercicio de las competencias autonómicas.

En relación con los impuestos estatales, la DGT (en concreto la Subdirección General de Impuestos especiales y de tributos sobre el comercio exterior) lo ha admitido en las contestaciones de 9-05-2007 y de 1-04-2019 a la consultas núms. V0930-07 y V0726-19. En estos casos, la DGT permite a un pensionista por incapacidad permanente disfrutar de la exención del Impuesto sobre determinados medios de transporte ya que lo considera asimilado al grado del 33 por ciento que requiere el art. 66.1 d) de la Ley 38/1992.

Sin embargo, no ha sido esta la solución adoptada en los impuestos locales. La DGT (en este caso la Subdirección General de las Haciendas Territoriales) ha considerado que la homologación automática no es aplicable en estos impuestos basándose en una interpretación literal de la norma en tanto no está expresamente prevista en el TRLHL<sup>64</sup>. Si bien es cierto que las contestaciones se remiten a lo que pueda establecer al respecto la correspondiente Ordenanza Municipal. Al mismo tiempo, la DGT rechaza en el ámbito tributario la homologación automática contenida

---

<sup>63</sup> Cfr. contestaciones de la DGT de 12-07-2001 (n.º 1459-01); de 9-08-2004 (n.º 1629-04) y de 1-03-2013 (n.º V0637-13).

<sup>64</sup> La consulta DGT de 4-3-2004 (n.º 0508-04) considera que la acreditación regulada en el art. 67 del Reglamento aprobado por Real Decreto 214/1999 es a los efectos del IRPF, de tal manera que la acreditación reseñada no está prevista en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. En el mismo sentido, y sobre el mismo impuesto local, las contestaciones de 29-01-2007 y de 6-04-2011 a las consultas núms. V0203-07 y V0921-11.



en la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de Igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad por no ser aplicable en materia tributaria<sup>65</sup>. De acuerdo con esta doctrina la homologación del IRPF no es absoluta, total y automática para todo el ordenamiento jurídico.

Sin embargo, en nuestra opinión cualquiera de estos medios de prueba asimilados al dictamen del IMSERSO u órgano autonómico (pensión de incapacidad permanente total, absoluta, gran invalidez...) debería ser válido en otros impuestos estatales o locales y no limitar su eficacia al IRPF. Si como ya hemos señalado, el concepto de discapacidad debe ser el mismo en todo el sistema tributario –lo cual se compadece bien con el criterio de interpretación sistemática-, de igual modo debe ocurrir con la acreditación de esta condición. No tiene sentido que, en materia de acreditación, exista una estanqueidad en función del tributo de que se trate. Este principio no puede hacerse valer en estos casos. Otra solución sería contraria al principio de unidad de criterio que debe presidir la actuación administrativa<sup>66</sup>. A raíz de la citada STS de 7-06-2012 –en la

---

<sup>65</sup> En este sentido las contestaciones de 29-01-2007 y de 6-04-2011 a las consultas núms. V0203-7 y V0921-11.

Esta norma reconoce en su art. 1.2 la condición de persona con discapacidad a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez y a los pensionistas de Clases Pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o de retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. La DGT entiende “De la denominación, de la exposición de motivos y de los artículos 1 y 3 transcritos se aprecia que la Ley 51/2003 no regula ningún aspecto relacionado con el ámbito tributario, sino que trata de establecer “medidas para garantizar y hacer efectivo el derecho a la igualdad de oportunidades de las personas con discapacidad, conforme a los artículos 9.2, 10, 14 y 49 de la Constitución”; y entre las medidas reguladas en la Ley 51/2003 no se encuentra medida tributaria alguna”.

Sorprendentemente la DGT ha cambiado de criterio recientemente y considera aplicable esa homologación automática en la exención del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte de los vehículos matriculados a nombre de persona con discapacidad del art. 66.1.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Contestación de 1-04-2019 a la consulta n.ºV0726-19).

Sobre la aplicación de la homologación de la Ley 51/2003 y sus efectos en el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica existe un recurso de casación ante el Tribunal Supremo. Un juzgado de lo contencioso admitió dicha homologación que no está prevista en la Ley de Haciendas Locales ni en la Ordenanza Fiscal. El Ayuntamiento interpuso el recurso por considerar que la sentencia recurrida era gravemente dañosa para el interés general.

La sentencia de 20-10-2011 rechazó el recurso en estos términos: “Se ha limitado la recurrente a hacer una petición de principio, esto es gravemente dañosa la homologación realizada, sin más, sin tan siquiera preocuparse de justificar el porqué de dicha afirmación, cuando la homologación sería en todo caso la causa pero no los efectos, que debe concretarse en los graves perjuicios para el interés general que se invoca; pero, además, descendiendo al caso concreto no sólo no se acreditan o justifican dichos daños, puesto que habla de manera genérica de pluralidad de solicitudes tanto en el municipio recurrente como en el resto de los 8.000 municipios españoles, sin más, y sin que, desde luego, consten datos, el único que consta es la cuantía de la pretensión ascendente a una suma ciertamente modesta, 107,82 euros, de los que inferir o deducir un riesgo cualificado para dicho interés que derive de la doctrina que, según afirma la recurrente, sustenta la sentencia de instancia, como exige el reiterado artículo 100 LJCA”.

<sup>66</sup> A favor de la traslación *pari passu* de los sistemas de acreditación del IRPF a otros tributos se manifiesta CARBAJO VASCO, D., (“La familia y la reforma del Impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *op. cit.*, pág. 21). También defienden la homologación automática CHICO DE LA CÁMARA, P., ALONSO GIL, M., GALÁN RUIZ, J., “Algunos argumentos que justifican la modificación del TRLHL...”, *op. cit.*, p. 87 y ss. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (2014): “Los incentivos fiscales en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para favorecer la integración del discapacitado”, *Discapacidad y hacienda pública*, (coord. Portillo Navarro y Millán Jiménez), Aranzadi, p. 115.

que se admite la libertad de medios de prueba en el ISD- algunos Tribunales de Justicia también han aceptado la homologación automática del IRPF en este impuesto. Así la sentencia del TSJ de Madrid de 23-11-2017 considera persona con discapacidad a quien tiene una pensión de clases pasivas por inutilidad o la del TSJ de Castilla La Mancha de 23-11-2017 al pensionista por incapacidad permanente absoluta.

La segunda cuestión que planteábamos ofrece más matices. Las comunidades autónomas en sus tributos pueden definir libremente la discapacidad y las formas de acreditarla, si bien estas normas no hacen alusión alguna a la discapacidad. En cuanto a los impuestos cedidos en los que ejercen competencias normativas se ha mantenido el “concepto estatal” de persona con discapacidad. Pero ¿qué ocurre con la homologación automática? En nuestra opinión, no vemos inconveniente que puedan actuar con libertad en esta materia sin ceñirse a la norma estatal. El fundamento estaría en el art. 46.1 (c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que permite que las competencias normativas en materia de deducciones autonómicas alcancen a “*la justificación exigible para poder practicarlas*”<sup>67</sup>. Partiendo de esta habilitación normativa ¿qué es lo que han hecho en esta materia las comunidades en los impuestos cedidos? Nos encontramos ante tres grupos de normas.

En el primero no han contemplado la homologación automática estatal (Aragón, Canarias, Castilla La Mancha, Madrid o La Rioja<sup>68</sup>). Es decir, las normas solo se refieren a las personas con discapacidad, bien sea con el grado del 33 o del 65 por ciento. Pero omiten la acreditación automática del grado del 33 por ciento para los pensionistas de la Seguridad Social y de Clases Pasivas o del 65 por ciento para los declarados incapaces judicialmente. En consecuencia, es imprescindible la resolución del IMSERSO o del órgano autonómico correspondiente para acreditarse como persona con discapacidad.

En este supuesto Martos García pone de relieve el problema que puede producirse por la diferencia entre la normativa estatal y autonómica a la hora de acreditar la condición de persona con

---

<sup>67</sup> En el mismo sentido MARTOS GARCÍA, J.J. (2011): “Tratamiento autonómico de la discapacidad en el IRPF: Aspectos generales (1ª parte)”, *Quincena Fiscal*, n.º 17, pág. 23 y del mismo autor (2014): “Tratamiento autonómico de la discapacidad en el IRPF”, *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, Tirant lo Blanch, p.190.

<sup>68</sup> Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos; Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos; Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la comunidad autónoma de Castilla-La Mancha, de medidas tributarias; Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid; Ley 10/2017 de 27 de octubre por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

discapacidad<sup>69</sup>. Puede ocurrir que un contribuyente sea una persona con discapacidad a efectos estatales (un pensionista con gran invalidez o un incapacitado judicial) pero no lo sea a los autonómicos (no tiene reconocido el grado de discapacidad correspondiente).

En su opinión, esta distinción no ha sido tenida en cuenta por el programa informático de ayuda a la declaración (PADRE) pues al introducir los datos personales (ya sea del contribuyente, cónyuge, ascendiente o descendiente) se tiene que indicar el grado de discapacidad a efectos estatales sin tener en cuenta que, en las deducciones autonómicas, puede no existir tal equiparación. Al introducir tal dato el programa consideraría persona con discapacidad a todos los niveles por lo que, si el contribuyente cumple el resto de requisitos de una deducción autonómica relativa a la discapacidad (edad, límite máximo de renta, lugar de residencia...), se le “obligaría” a aplicarla.

El segundo grupo lo forman las comunidades autónomas que conservan la homologación estatal (Andalucía, Baleares, Cantabria, Extremadura y Valencia<sup>70</sup>). Así, en una norma aplicable a todos los impuestos cedidos definen a la persona con discapacidad y los supuestos en que se considera acreditado el grado del 33 o del 65 por ciento. De tal manera que la acreditación de la condición de persona con discapacidad tiene efectos tanto en las normas estatales como en las autonómicas. Dentro de este grupo, Castilla y León constituye una excepción pues solo contempla la homologación automática del 65 por ciento para los incapacitados judiciales; no así para los pensionistas al 33 por ciento<sup>71</sup>.

En el tercer grupo estarían las comunidades que han previsto una acreditación automática distinta a la estatal. O, más concretamente, mantienen los supuestos de homologación estatal y añaden algún otro. En Galicia, se ha incluido el supuesto de *dependencia severa o gran dependencia* como asimilado al grado del 65 por ciento<sup>72</sup>. En este mismo sentido, pero en los territorios forales, Navarra ha establecido que a efectos del IRPF y del ISD tendrán un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento las personas que tengan reconocida una situación de dependencia en cualquiera de sus grados<sup>73</sup>.

---

<sup>69</sup> “Tratamiento autonómico de la discapacidad en el IRPF: Aspectos generales (2ª parte)”, *Quincena Fiscal*, n.º 18, 2011, pág. 70.

<sup>70</sup> Art. 3 del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos; disposición adicional primera del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado; Disposición adicional única del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado; art. 46 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado y DA sexta de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

<sup>71</sup> Art. 10 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

<sup>72</sup> Art. 3. Tres del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

<sup>73</sup> Con efectos desde 1 de enero de 2016 se da una nueva redacción a la Disposición adicional quinta del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la

### 3.4. La falta de homologación en la dependencia

En la actualidad nuestra legislación reconoce numerosos beneficios fiscales a las personas con discapacidad pero muy pocos a las personas en situación de dependencia y éstos solo se aplican en el IRPF y el IVA<sup>74</sup>.

Dependencia y discapacidad no son sinónimos sino conceptos distintos que reflejan situaciones diferentes<sup>75</sup>. En consecuencia, rige la prohibición de la analogía en materia de beneficios fiscales<sup>76</sup>. No obstante, no cabe duda de que la discapacidad –junto con el envejecimiento– es una de las principales causas que genera la dependencia por lo que requeriría de un tratamiento similar. De hecho, en ocasiones la dependencia tiene reconocido el mismo beneficio fiscal que los mayores de 65 años [exención de la transmisión de la vivienda habitual del art. 33.4 b) LIRPF] o que el previsto para la discapacidad (la reducción en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión –arts. 51 y 53 LIRPF– o la exención de sus prestaciones –art. 7 w) LIRPF–). Pero la LIRPF no ha previsto esta situación con carácter general ni, por ende, una solución al problema que genera como podría ser la homologación entre grados de discapacidad y dependencia.

Dada la todavía reciente aprobación de la Ley de Dependencia, la situación más corriente es que personas con discapacidad opten por el reconocimiento de la situación de dependencia para acceder a los servicios y prestaciones económicas de esa Ley. Pero en el futuro puede darse la situación inversa: tramitar antes el procedimiento para ser calificado como dependiente que el del reconocimiento del grado de discapacidad, lo que podría ocurrir, particularmente, cuando se trate de una situación de dependencia cuyo origen no está en el envejecimiento sino que se padece desde el nacimiento o temprana edad. Pero también puede ocurrir que como consecuencia

---

Renta de las Personas Físicas por la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. Asimismo, esta equiparación se ha trasladado al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Disposición adicional segunda del Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre en la redacción dada por Ley Foral 25/2016, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

<sup>74</sup> Sobre los beneficios fiscales a la dependencia nos remitimos a nuestro trabajo “Las personas en situación de dependencia en el sistema tributario”, *Dependencia (Long Term Care) y empleo en el Estado del Bienestar*, (Dir. Molero Marañón), Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp.251-284

<sup>75</sup> En este sentido PÉREZ BUENO, L.C. y DE LORENZO GARCÍA, R. (2007): “La promoción de la autonomía personal y la protección en casos de dependencia por razón de discapacidad”, *Tratado sobre Discapacidad*, Thomson-Aranzadi, p. 234), señalan:

“No hay duda de que entre dependencia y discapacidad hay conexiones muy estrechas, aunque no son términos intercambiables. Podría afirmarse de modo gráfico que la dependencia es una provincia, con unas singularidades que le confieren fisonomía propia, de la discapacidad. Las personas en situación de dependencia o con necesidades intensas de apoyo para la autonomía personal –depende de que visión escojamos– son personas con discapacidad, pero no todas las personas con discapacidad son personas en situación de dependencia. Las notas particulares de la dependencia, que la configuran dentro de la esfera más amplia de la discapacidad, pasarían por la afección de las capacidades propias de la autonomía personal. Sería una cuestión de intensidad, de grado: las personas en situación de dependencia presentarían una más acusada ausencia de capacidades para atender por sí mismas a una vida ordinaria, precisando, por tanto, de apoyos externos –personales o técnicos, o ambos– más intensos para llevar a cabo las actividades corrientes de la vida”.

<sup>76</sup> La DGT siempre ha negado la aplicación de los beneficios fiscales de las personas con discapacidad a las personas dependientes. Entre otras muchas -por ser las más recientes- las consultas núms. V0673-18, V0169-18, V1488-17, V4546-16, V0149-16 o V2050-15.

del envejecimiento se haya conseguido la calificación de dependiente pero no se haya solicitado la de persona con discapacidad.

Toda esta situación nos parece que generará múltiples problemas tanto de interpretación jurídica como en la vida diaria de estos dos tipos de personas<sup>77</sup>, por lo que supone someterse de nuevo a un examen –con un sistema de medición distinto– especialmente en los casos de grados elevados de dependencia. En nuestra opinión, todo ello se habría podido evitar si se hubiera aprobado un único sistema de valoración para ambas situaciones. Sin embargo, en la actualidad pensamos que esta propuesta resulta inviable. Por ello, planteamos la aprobación de una equiparación o “pasarela” (término utilizado comúnmente) entre grados de discapacidad y dependencia. O, más exactamente de la dependencia hacia la discapacidad en el ámbito tributario. Así, en primer lugar, que quienes tengan reconocida una dependencia moderada sean calificados automáticamente como personas con discapacidad, es decir, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento<sup>78</sup>. Y, en segundo lugar, que quienes tengan una dependencia severa o sean grandes dependientes<sup>79</sup> tengan reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento; grado más elevado al que se conceden beneficios fiscales.

La equiparación que proponemos pretende evitar una doble baremación por razones de economía procesal pero tiene, en nuestra opinión, un fundamento jurídico y científico.

Parece razonable pensar que si las personas dependientes se someten al baremo del Real Decreto 1971/1999 alcanzarían el 33 por ciento o un grado superior. Pues, si bien no toda persona con discapacidad es dependiente sí se suele producir la situación inversa. Para ello nos basamos en lo dispuesto en el propio Real Decreto 1971/1999 que ya anticipó en su momento la impor-

---

<sup>77</sup> Sobre estos problemas véase nuestro comentario, “Las personas dependientes no tienen derecho a los beneficios fiscales de las personas con discapacidad [Análisis de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 31 de octubre de 2018]”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º. 433, 2019, pp. 131-140.

<sup>78</sup> En este mismo sentido se presentó una Proposición de Ley del Senado por la que asimilaba a todas las personas con un grado de dependencia como personas con un grado de discapacidad del 33 por ciento. Proposición de Ley de modificación del Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, para la asimilación legal de la valoración de las situaciones de dependencia con la calificación mínima del grado de discapacidad. *BOCG*. Congreso de los Diputados N.º B-320-1 de 15/10/2018 Pág.: 1, Iniciativa.

<sup>79</sup> El art. 26.1 de la Ley de Dependencia establece los siguientes grados:

a) Dependencia moderada: cuando la persona necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria, al menos una vez al día, o tiene necesidades de apoyo intermitente o limitado para su autonomía personal;

b) Dependencia severa: cuando la persona necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria dos o tres veces al día, pero no requiere el apoyo permanente de un cuidador o tiene necesidades de apoyo extenso para su autonomía personal.

c) Gran dependencia: cuando la persona necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria varias veces al día y, por su pérdida total de autonomía física, mental, intelectual o sensorial, necesita el apoyo indispensable y continuo de otra persona o tiene necesidades de apoyo generalizado para su autonomía personal.

tancia de la disminución de la capacidad de la persona para realizar actividades básicas de la vida diaria como criterio para determinar la asignación de un grado de discapacidad<sup>80</sup>.

Somos conscientes de que discapacidad y dependencia no son el mismo concepto, tienen orígenes históricos diferenciados y regulaciones que dan derecho a prestaciones distintas. Por eso solo propugnamos una asimilación entre conceptos en el ámbito tributario en el que la menor capacidad económica de estos colectivos, por el coste adicional que requiere su situación, merece un mismo tratamiento. Cuando la dependencia tiene su origen en la discapacidad deben ser tratadas del mismo modo por las normas tributarias. Si no se prolongarían situaciones de discriminación que no están justificadas. Insistimos en ello: ¿Qué sentido tiene que las obras por acondicionamiento de la vivienda habitual tuviesen una deducción en el IRPF cuando estaban motivadas por la discapacidad y no por la dependencia? O, en la actualidad, que el mínimo familiar por ascendientes o descendientes se incremente cuando éstos tienen discapacidad pero no si son dependientes. Fuera del ámbito del IRPF la situación es la misma ¿por qué la matriculación de un vehículo para el transporte de personas con discapacidad tiene una exención [art. 66.1 d) Ley 38/1992, de 28 de diciembre] y no cuando se destina a personas dependientes?

Como ya hemos señalado, esta solución de asimilar unas situaciones a otras no es nueva en el ámbito tributario sino que ya se contempla al equipar el art. 60.3 LIRPF la incapacidad para el trabajo al grado del 33 por ciento de discapacidad o la incapacitación judicial al grado del 65 por ciento. Con ello se evita que quienes estén en esa situación tengan que someterse al examen previsto en el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre.

Por otra parte, nuestra propuesta ya ha sido aceptada en parecidos términos por alguna comunidad autónoma en materia de tributos cedidos como Galicia y Navarra según hemos señalado anteriormente.

## 4. EFECTOS TEMPORALES DEL RECONOCIMIENTO DE LA DISCAPACIDAD

### 4.1. La discapacidad a la fecha del devengo

Una vez que hemos determinado quién tiene la condición de persona con discapacidad, es preciso analizar el problema del momento en que se adquiere a efectos tributarios. O dicho más propiamente: el momento a partir del cual esa condición de discapacitado desprende los efectos tributarios atribuidos por el ordenamiento jurídico.

---

<sup>80</sup> Se trata de una cuestión médica sumamente compleja en la que inciden muchos factores y que por razones de espacio solo podemos apuntar. Sobre el tema véase QUEREJETA GONZÁLEZ, M. (2004): *Discapacidad/Dependencia. Unificación de criterios de valoración y clasificación*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Secretaría de Estado de Servicios Sociales, Familias y Discapacidad IMSERSO, Madrid.

La propuesta que realizamos en el ámbito tributario está explicada con los detalles técnicos en MARTÍN DÉGANO, I. (2017): "La falta de equiparación entre la discapacidad y dependencia en el ámbito tributario: una propuesta de reforma", *Anales de Derecho y Discapacidad*, Vol. II.



Sin duda estamos ante una cuestión fundamental para el objeto de nuestro estudio, pues en función de la solución a la que lleguemos serán o no aplicables los beneficios fiscales que se prevén en los distintos impuestos.

Pues bien, parece claro que la fecha que determina esta condición es la del devengo, es decir, la del nacimiento de la obligación tributaria y la que determina las circunstancias personales o familiares a tener en cuenta. En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo, en su sentencia de 7 de junio de 2012, al señalar: “existe consenso en que el grado de discapacidad o minusvalía determinante es el que se tiene a la fecha del devengo del impuesto”.

Pero, el devengo no coincide en todos y cada uno de los tributos que reconocen beneficios fiscales relacionados con la discapacidad, por lo que habrá que estar a la normativa específica de cada uno de ellos. En todo caso, en los tributos periódicos el grado de discapacidad puede variar a lo largo del período impositivo. Hay que tener presente que el grado de discapacidad es susceptible de revisión, por agravamiento o mejoría, de acuerdo con lo previsto en el art.11 del Real Decreto 1971/1999. Así se puede perder la condición de persona con discapacidad<sup>81</sup> por una revisión administrativa del grado o, bien, aumentar la cuantía del beneficio por incrementarse el grado hasta el 65 por ciento<sup>82</sup>.

Conviene, en este punto, hacer una aclaración respecto de los planes de pensiones de personas con discapacidad en los que no tiene efecto alguno la discapacidad sobrevenida. En estos casos el beneficio fiscal aplicable a las aportaciones (reducción en la base imponible) como al cobro de las prestaciones (exención hasta el triple del IPREM) requiere de la discapacidad en ambos momentos. De tal manera que si las aportaciones no se hicieron teniendo la condición de persona con discapacidad (33 por ciento de síquica o del 65 por ciento de física) luego no se puede disfrutar de la exención aunque en ese momento se tenga<sup>83</sup>. Por tanto, si una persona adquiere el

---

<sup>81</sup> Así se recoge en la contestación de la DGT de 10-12-2015 a la consulta n.º V3950-15 en la que el contribuyente tenía reconocido y certificado el grado de minusvalía del 34 por ciento hasta el día 7 de abril del año 2015 pero a partir de esa fecha deja de tener la condición de persona con discapacidad.

<sup>82</sup> Así en la contestación de 13-05-2019 (consulta n.º V1044-19) en relación con la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, se afirma:

“Si el grado de discapacidad de un trabajador que cumple los requisitos para entrar en el promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad a los efectos de la deducción sufriera una modificación, o bien quedando por debajo del 33% o pasando de estar entre el 33% y el 64% a alcanzar el 65% o un grado de discapacidad superior, ¿cómo afectaría esta circunstancia al cálculo de la deducción? En la medida en que el grado de discapacidad es uno de los requisitos determinantes para la aplicación de la deducción del artículo 38 de la LIS, los cambios en el mismo afectarán al cálculo del promedio de la plantilla de trabajadores discapacitados. Así pues, en el caso de que el grado de discapacidad de un trabajador quede por debajo del 33%, este dejará de computarse a los efectos del cálculo del citado promedio. En el supuesto de que un trabajador pasara de un grado de discapacidad comprendido entre el 33% y el 64% a un grado del 65% o superior, dicho trabajador se computará dentro de la plantilla media prevista en el apartado 1 y de la prevista en el apartado 2 en proporción al tiempo que haya tenido un grado de discapacidad entre el 33% y el 64% e igual o superior al 65%, respectivamente”.

<sup>83</sup> Respecto de esta cuestión es significativa la contestación de 12-02-2019 a la consulta n.º V0269-19. La DGT señala: “Por su parte, el artículo 7.w) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, establece que estarán exentos: “Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a las que se refiere el artículo 53 de esta Ley, hasta un importe máximo anual de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples”.



grado de discapacidad exigido tendrá que constituir un nuevo Plan para poderse aplicar el régimen especial. Y si ya tenía otros planes los podrá mantener pero en ellos no se le podrá aplicar la normativa especial. Esta ha sido el criterio seguido por la DGT en la contestación de 13-12-2017 a la consulta núm. V3179-17 basándose en una interpretación literal del art. 7 w) LIRPF (“Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad *correspondientes a las aportaciones a las que se refiere el artículo 53 de esta Ley*” La cursiva es nuestra). Estamos de acuerdo con esta interpretación pero de *lege ferenda* podría proponerse una más justa que permitiera que las prestaciones que deriven de aportaciones realizadas en el momento en que no se tuviera el grado de discapacidad del 33 por ciento síquica o del 65 por ciento física también estuvieran exentas. Hay que tener en cuenta que los planes de pensiones son los mismos que contratan el resto de personas (sin discapacidad o sin el grado de discapacidad requerido), es decir, no son exclusivos para personas con discapacidad (coexisten los dos tipos de clientes). Por tanto, no se diferencian en función de sus partícipes que pueden tener un grado de discapacidad o no tenerlo; la única condición para aplicarse las previsiones tributarias especiales es que deben especificar en el contrato el régimen de las personas con discapacidad (beneficiarios, aportantes, contingencias y forma de cobro de las prestaciones y derechos consolidados)<sup>84</sup>. Si el fundamento de la exención es la menor capacidad económica de quien recibe la prestación debería dar igual si la aportación se realizó en un momento en que no se tenían los porcentajes de discapacidad requeridos.

#### 4.2. El acceso a los beneficios fiscales en un momento posterior al devengo

Sea cual sea la fecha del devengo en cada tributo existe una cuestión que se repite y merece un enfoque más general, pues entendemos que requiere de una única solución para todos. Nos referimos al problema de aquellas personas que no se aplicaron el beneficio fiscal y pretenden hacerlo con posterioridad al devengo. En nuestra opinión cabe distinguir dos supuestos y, a su vez, analizar su incidencia en dos tipos de beneficios: los rogados y los que no lo son.

---

Como puede observarse se establece un régimen fiscal especial para las prestaciones percibidas en forma de renta por personas con discapacidad, por el que resultará de aplicación la exención prevista en dicho artículo 7.w), siempre y cuando tales prestaciones deriven de aportaciones realizadas a planes de pensiones constituidos a favor de personas con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por ciento, psíquica igual o superior al 33 por ciento o con una incapacidad declarada judicialmente.

Por el contrario, si en el momento de percibir la prestación tiene reconocido un grado de minusvalía física o sensorial inferior al 65 por ciento, aunque las aportaciones al plan de pensiones se hayan realizado bajo el régimen especial, no resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 7.w) de la Ley 35/2006. Por tanto, sería de aplicación el régimen general de tributación de las prestaciones de planes de pensiones previsto en el artículo 17.2.a).3ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

<sup>84</sup> De acuerdo con la consulta contestación de la DGT de 3-02-2003 (n.º 0143-03) “para poder aplicar este régimen es necesario que los planes de pensiones previstos en el Real Decreto Legislativo 1/2002 tengan incluido en sus especificaciones el régimen de las personas con minusvalía de la disposición adicional cuarta. Así lo ha establecido la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones con fecha 20-09-1999 en contestación a consulta efectuada ante ese Centro Directivo. Por tanto, para que se puedan efectuar aportaciones a este régimen, y se puedan obtener los beneficios fiscales previstos en la norma tributaria es necesario que las especificaciones del plan de pensiones tengan regulado este régimen”.

El primer supuesto sería el de las personas con discapacidad que, por desconocimiento o error, no se aplicaron los beneficios. El segundo, el de aquellas personas que no se lo aplicaron porque estaban a la espera de la resolución que les declarase personas con discapacidad. ¿Qué ocurre en estos casos? Para los primeros ¿se pierde definitivamente el beneficio fiscal por no haberlo aplicado? Y, para los segundos ¿tiene efectos el reconocimiento administrativo respecto de los períodos en que ya se tenía la discapacidad aunque no estuviera reconocida?

Para analizar esta cuestión es preciso conocer, en primer lugar, desde cuándo se tiene la condición de persona con discapacidad. A este respecto hay que tener en cuenta que el art. 10 del Real Decreto 1971/1999 establece con carácter general que el reconocimiento del grado de discapacidad “se entenderá producido desde la fecha de solicitud”. Este certificado tiene, por tanto, un carácter meramente declarativo y no constitutivo retrotrayendo sus efectos a un momento anterior a la fecha de la resolución.

Sin embargo, no se ha tenido en cuenta que el hecho causante de la discapacidad puede haberse producido en un momento concreto, fácilmente determinable, y con anterioridad a la solicitud de inicio del procedimiento de valoración del Real Decreto 1971/1999. Es el caso, por ejemplo, del nacimiento de un niño con síndrome de Down o de una tetraplejía por accidente de tráfico. En definitiva, deficiencias objetivas, irreversibles y de carácter permanente en las que no es complicado determinar y probar cuándo acontecen. En estas situaciones retrotraer la condición de persona con discapacidad sólo al momento de la solicitud no nos parece justo. En nuestra opinión, sería más acertado atender a la fecha en que se produjo el hecho que originó la discapacidad (v.gr. accidente, intervención quirúrgica, nacimiento, etc.) al menos en el ámbito de los beneficios fiscales. Y ello desde una interpretación finalista, de acuerdo con los principios constitucionales que inspiran tales disposiciones tributarias: es a partir de ese momento cuando la menor capacidad económica o la necesidad de integración se ponen de manifiesto, y justifican el beneficio fiscal que establece la norma. Para ello sería necesario que el dictamen del EVO se pronunciase expresamente sobre esa fecha a lo que no está obligado en la actualidad conforme a lo previsto por el artículo 4 de la Orden Ministerial de 2 de noviembre de 2000<sup>85</sup>.

Al margen de estas consideraciones de *lege ferenda*, de acuerdo con la normativa vigente, una vez obtenida la acreditación administrativa que confiere la condición de persona con discapacidad, sus efectos deben retrotraerse al momento en que se solicitó la obtención de esa acreditación. Pero, ¿tiene efectos esta retroactividad en el ámbito tributario?

Para contestar a este interrogante debe distinguirse en función de si el beneficio fiscal en cuestión es rogado o no lo es.

---

<sup>85</sup> Se recuerda que esta norma sólo obliga a los EVOS a que especifiquen: a) Deficiencias del estado físico y/o psicológico del interesado; b) especificación de las causas determinantes de las mismas; c) especificación del grado de discapacidad derivado de las deficiencias recogidas; d) valoración de su situación personal y de su entorno socio-familiar (factores sociales complementarios); e) calificación del grado de minusvalía.

En realidad el EVO se podría pronunciar sobre dicha fecha sin necesidad de un cambio normativo, pues al especificar las causas determinantes de las deficiencias podría hacer referencia al momento en que se produjeron las mismas.

#### 4.2.1. Beneficios que se aplican directamente por la persona con discapacidad en su autoliquidación

Puede ocurrir que la persona con discapacidad, por desconocimiento o error, no se haya aplicado los beneficios fiscales en su autoliquidación. Puede, también, que dicha omisión se deba a que todavía no se le ha contestado a la solicitud de reconocimiento de la condición de persona con discapacidad.

En las dos hipótesis planteadas, la AEAT y la DGT no entran a valorar los efectos retroactivos de la resolución administrativa (entienden que no es de su competencia) pero implícitamente la aceptan por la aplicación de la normativa general tributaria. Así, en las contestaciones a consultas proponen al contribuyente instar la rectificación de su autoliquidación conforme al art. 120.3 LGT<sup>86</sup>. Para ello tienen que darse dos circunstancias:

- 1º) que el contribuyente considere que las autoliquidaciones presentadas (teniendo ya la condición de persona con discapacidad o estando a la espera de conseguirla) han perjudicado sus intereses legítimos como consecuencia de no haberse aplicado los beneficios correspondientes.
- 2º) que el contribuyente acredite que ya tenía la condición de persona con discapacidad en esos ejercicios en los que no se aplicó los beneficios.

La forma de hacer valer esos efectos retroactivos de la acreditación será a través del procedimiento para la rectificación de la autoliquidación para obtener la devolución, conforme a lo previsto en los artículos 126 y siguientes del Reglamento General de la actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio (en adelante, RGIG).

En estos supuestos sería necesario que se acompañase, junto a la solicitud de devolución, la acreditación administrativa o judicial de la condición de persona con discapacidad a la fecha del devengo.

#### 4.2.2. Beneficios rogados que se tienen que solicitar por el contribuyente

En torno a los beneficios fiscales rogado existe una clásica polémica sobre el incumplimiento de los requisitos formales para el disfrute de la exención y, en concreto, si la presentación de la solicitud fuera de plazo impide la obtención del beneficio. En definitiva, se trata de determinar si el acto que reconoce el beneficio fiscal tiene efectos meramente declarativos o constitutivos<sup>87</sup>. Tra-

---

<sup>86</sup> La propia Administración tributaria acepta que los efectos de los certificados de discapacidad se produzcan desde la fecha de su solicitud, tal y como establece el Real Decreto 1971/1999 (INFORMA, n.º 353 de 10-10-2001). En estos casos la DGT propone instar la rectificación de la autoliquidación en las Contestaciones a las consultas núms. V1654-08, V1506-09, V1665-10, V2233-10, V0944-12, V4380-16, V0409-17.

<sup>87</sup> Ya SAINZ DE BUJANDA defendía que la exención tenía su origen en la propia Ley por lo que su disfrute no podía derivar del acto administrativa que la reconocía, "Teoría jurídica de la exención tributaria", *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Institu-

dicionalmente la posición doctrinal mayoritaria ha sido la de entender que el derecho a la exención no deriva del acto administrativo que la reconoce sino de que concurren los requisitos para su existencia. Es decir, la exención tiene su origen en la Ley y no puede hacerse depender del cumplimiento del requisito formal de la solicitud. Como atinadamente afirma, Herrera Molina: “una cosa es que el disfrute de la exención no pueda iniciarse hasta que se produzca la declaración administrativa, y otra bien distinta que ésta sólo surta efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo tomado por el órgano administrativo competente”<sup>88</sup>. Por su parte, los Tribunales de Justicia mantuvieron distintas posturas en el asunto que nos ocupa. En favor de la primera fue significativa la sentencia de 3 de enero de 2000 del Tribunal Superior de Cataluña por lo clarificadora y fundamentada que resultaba. En ella se distinguía entre los requisitos para la existencia de la exención y las condiciones para su aplicabilidad, encuadrando entre estas últimas el reconocimiento previo por la Administración; por eso -concluye- no puede aplicarse sin este último, pero nada impide que tras la matriculación del vehículo se solicite dicho reconocimiento, que en caso de obtenerse convertiría en indebido el ingreso efectuado en su día, procediendo su devolución<sup>89</sup>. Pero hubo muchas otras que defendieron que el reconocimiento previo de la exención es un requisito constitutivo por lo que no cabe aplicar la exención *a posteriori* mediante la rectificación de la autoliquidación<sup>90</sup>. Por su parte, la DGT siempre mantuvo, y lo ha seguido haciendo, la necesidad de solicitar la exención y cumplir todos los requisitos en ese momento para poder disfrutar de ella de tal manera que no es posible aplicar la exención a periodos impositivos ya devengados a la fecha en que se presente la solicitud del beneficio rogado<sup>91</sup>.

Frente a los argumentos en favor de los efectos retroactivos de la exención se puede oponer que la aprobación por el RGGI del “Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales rogados” ha cambiado radicalmente la situación. En este Reglamento, por primera vez, una norma tributaria regula de forma expresa, y con carácter general, los efectos del reconocimiento de los beneficios rogados<sup>92</sup>. Así, en el citado artículo 137 se recoge que: “El reconocimiento de los be-

---

to de Estudios Políticos, Madrid, 1961, p. 453. En un sentido similar MARTÍN QUERALT, J., “El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 5, 1975, p. 163.

Aplicando esta doctrina a los supuestos de beneficios fiscales reconocidos a las personas con discapacidad LOZANO SERRANO, C., “La exención del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte para vehículos de minusválidos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 17, 2001, y SIMÓN ACOSTA, E., “Sobre los efectos constitutivos de la declaración de retiro por incapacidad permanente para la exención de cantidades percibidas con anterioridad”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 4, 2001.

<sup>88</sup> HERRERA MOLINA, P.M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p. 315.

<sup>89</sup> El citado Tribunal mantuvo el mismo criterio en la sentencia de 18-11-2004. Estas sentencias fueron seguidas, entre otras, por las del TSJ de Navarra de 17-04-2000 y de Valencia de 5-12-2002 y 20-04-2011.

<sup>90</sup> Sentencia del TSJ de Castilla La Mancha de 21-07-1998 y de 29-09-2001 y del TSJ de Asturias de 8-03-2001.

<sup>91</sup> Entre otras, por ser las más recientes, las contestaciones de 1-04 y 16-04 de 2019, núms.V0726 y V0828.

<sup>92</sup> La aprobación de esta norma supone un cambio radical respecto de la normativa previa. Anteriormente la base legal era que, a falta de una regulación expresa en la normativa tributaria, se debía acudir con carácter supletorio a lo establecido en las disposiciones generales del Derecho Administrativo. En particular, al artículo 57 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

beneficios fiscales [rogados] surtirán efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión”. Así pues, salvo que la norma estatal (el Reglamento del IVA sí lo prevé pero el del Impuesto Especial no) o la Ordenanza municipal del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica fijara otra cosa respecto de los efectos del reconocimiento del beneficio fiscal rogado (por ejemplo, que extendiera sus efectos al momento de la solicitud), los efectos tributarios favorables deberían computarse únicamente desde el momento de la concesión. Podría parecer, por tanto, que ya no cabe defender los efectos meramente declarativos con la legislación vigente no pudiéndose solicitar la devolución del impuesto pagado. Esta es la posición defendida por Varona Alabern, si bien critica la opción legislativa por otorgar un excesivo protagonismo a los aspectos formales frente a los sustantivos lo que puede frustrar la finalidad perseguida por el legislador. Pero, en su opinión, estando vigente esta norma reglamentaria debe aceptarse su virtualidad y solo cabe hacer propuesta *de lege ferenda* para su mejora<sup>93</sup>.

En nuestra opinión, no deberíamos resignarnos como hace este autor a aceptar la interpretación literal. Al margen de cuestionar la habilitación reglamentaria para condicionar de tal modo ciertas exenciones<sup>94</sup> creemos que cabría defender otra interpretación del art. 137 LGT. Al menos para uno de los supuestos que estamos analizando: el de la solicitud de la exención habiendo ya presentado la solicitud de la acreditación de la discapacidad y estando a la espera de su resolución<sup>95</sup>.

---

Esta norma establecía que los actos administrativos desprenderán efectos desde el momento en que se dicten. No obstante, en su apartado tercero, reconocía que, excepcionalmente, podría otorgarse eficacia retroactiva cuando beneficien al interesado, “*siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas*”.

De acuerdo con esta norma el criterio era, por tanto, que el derecho a la aplicación de los beneficios fiscales se generaba desde que se dieran las condiciones necesarias para su disfrute y no desde que se solicitara. De esta manera, si la solicitud se efectuaba después de la fecha en que se cumplían los requisitos, el reconocimiento del beneficio tendría eficacia retroactiva a dicho momento, sin perjuicio de los efectos de la prescripción. Sobre este cambio legislativo DEL AMO GALÁN, O., “Procedimiento de aplicación de los beneficios fiscales en los tributos locales”, *Carta tributaria*, nº 14, 2016, p. 39.

<sup>93</sup> VARONA ALABERN, J.E., “El tratamiento de la discapacidad en los impuestos indirectos estatales y en los impuestos locales”, *op. cit.*, p. 214.

Recoge este autor varias sentencias de Tribunales Superiores de Justicia (entre otras las de Madrid de 14 de febrero de 2014, Cataluña de 4 y 10 de noviembre de 2010) en las que se admite la exención en estos casos. Pero se sorprende de que todas silencien el art. 137 RGGI que impediría *de lege data* la exención. En nuestra opinión, la razón es que dicha norma no estaba vigente en el momento de autos.

<sup>94</sup> El art. 137 RGGI podría plantear problemas de legalidad ordinaria toda vez que la regulación reglamentaria y procedimental de un beneficio tributario no debiera limitar significativamente su virtualidad. Sobre todo en los casos de incumplimiento negligente o demora por parte de la Administración a la hora de emitir la resolución sobre el grado de discapacidad.

<sup>95</sup> Para los supuestos en que no se ha solicitado el beneficio fiscal, aun teniendo reconocida la discapacidad, y la solicitud se produce con posterioridad al devengo el TEAC lo ha negado siempre. Por ejemplo en el caso del tipo superreducido del IVA cuya solicitud de aplicación se produjo con posterioridad a la adquisición y pago del tipo general (resolución de 12-03-2008).

Sin embargo, el Consejo para la Defensa del Contribuyente entiende que se podría recuperar el IVA pagado sin necesidad de reforma normativa alguna aunque la solicitud del beneficio se presente con posterioridad. En este sentido

En su momento ya defendimos una interpretación finalista, sustentada en los principios constitucionales, de los beneficios fiscales relacionados con la discapacidad<sup>96</sup>. Éstos encuentran su fundamento en los principios de capacidad económica (art. 31 de la Constitución) e integración de las personas con discapacidad (art. 49), los cuales deben tenerse muy presentes para la interpretación de la norma fiscal. Si la finalidad del beneficio fiscal es atender a la discapacidad del sujeto pasivo, bien sea por tener éste una menor capacidad económica o para favorecer su integración social o laboral, habrá que estar al momento en que se manifieste la misma con independencia de cuándo se reconozca administrativa o judicialmente esta situación<sup>97</sup>. Esta interpretación finalista de las normas tributarias ha sido subrayada recientemente por el Tribunal Constitucional, en la sentencia 77/2015, de 27 de abril, en relación con la aplicación de un tipo reducido del Impuesto sobre Transmisiones en la adquisición de viviendas por familias numerosas<sup>98</sup>.

Pues bien, la hipótesis que proponemos ha sido afrontada por la resolución del TEAC de 23 de abril de 2019 en relación con la aplicación en el IVA del tipo del 4 por ciento en la adquisición de un vehículo<sup>99</sup>. El supuesto de hecho es el siguiente: una persona solicita el reconocimiento de la

---

propone, si la entrega del vehículo ya se ha producido, que el empresario que ha realizado la misma podrá satisfacer al contribuyente el exceso repercutido vía rectificación de factura, o, lo que en la práctica será en muchos casos más sencillo, el adquirente podrá solicitar directamente la devolución del ingreso indebido, con la legitimidad otorgada por el artículo 14.1.c) del Reglamento General de Revisión, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. (*Memoria 2009*, p. 92).

<sup>96</sup> ALONSO-OLEA GARCÍA B., LUCAS DURÁN M., MARTÍN DÉGANO I., *La protección de las personas con discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, op. cit.; ALONSO-OLEA GARCÍA B., LUCAS DURÁN M., MARTÍN DÉGANO I., *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, op. cit., pp. 238, 522 y 546; y LUCAS DURÁN M., MARTÍN DÉGANO I., “Fiscalidad municipal de los vehículos utilizados por personas con discapacidad”, op. cit., p. 32.

<sup>97</sup> Como señala acertada y gráficamente el Consejo para la Defensa del Contribuyente respecto de estos beneficios para las personas con discapacidad “Es evidente que nadie pierde un beneficio de esta índole por voluntad propia. Parece claro que la intención del legislador es la de favorecer la movilidad de las personas con discapacidad, facilitando su acceso a vehículos automóviles, finalidad que no debe olvidarse a la hora de considerar la cuestión” Por ello propone a la DGT que reconsidere su interpretación “en el sentido de no considerar constitutivo en este supuesto el requisito del reconocimiento previo, siendo subsanable su falta por el reconocimiento posterior dentro del periodo de prescripción, siempre que se acredite la condición de persona con discapacidad a la fecha de matriculación del vehículo, con la consecuente posibilidad de solicitud de devolución del ingreso indebido” (Propuesta 1/2009, *Memoria 2009*, p. 89).

<sup>98</sup> En ella se concede el amparo a un adquirente de un inmueble que no había solicitado el reconocimiento de familia numerosa a la comunidad autónoma en el momento del devengo aunque sí podía acreditar tal condición por el Libro de Familia. La sentencia afirma:

“Una vez que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de las familias numerosas mediante la aplicación de un tipo reducido por la adquisición de su vivienda habitual, los órganos judiciales en su aplicación no pueden interpretar las disposiciones legales aplicables de un modo incompatible con la Constitución, cuando es posible otra interpretación alternativa –como hizo el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Madrid– sin violentar la letra de la ley. Al no hacerlo el órgano judicial ha impedido servir a la finalidad constitucional de asegurar la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), en este caso, de la familia numerosa”.

<sup>99</sup> Hemos tratado esta cuestión en profundidad en “El recurso extraordinario de revisión y el reconocimiento de la discapacidad (Análisis de la resolución del TEAC de 24 de abril de 2019)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º, 437-438, 2019, pp. 117-131.



discapacidad. Un año después tras no haber obtenido respuesta solicita el tipo reducido pues quiere comprarse un coche, la AEAT se lo deniega ya que no puede acreditar su condición de persona con discapacidad según el Real Decreto 1971/1999. Dos años después recibe la resolución autonómica por la que se le reconoce un 70 por ciento de discapacidad por lo que decide interponer un recurso extraordinario de revisión al considerar que dicha resolución administrativa sería uno de los documentos previstos en el primer motivo de impugnación del art. 244 LGT. Pero el TEAC lo rechaza considerando que: “el documento aportado por la interesada, si bien es de fecha posterior al acuerdo denegatorio, no constata un hecho anterior al mismo que pruebe el error en la no concesión del beneficio fiscal, sino al contrario, demuestra la corrección del acuerdo impugnado ya que el invocado beneficio exige que previo al momento de la adquisición del vehículo para personas con movilidad reducida, el interesado hubiera solicitado la aplicación del tipo reducido y la Administración competente se lo hubiera concedido por cumplir con todos y cada uno de los requisitos exigidos por el legislador en el citado artículo 91.Dos.1.4º de la Ley del IVA, lo que no ocurre en este caso, en el que la concesión del beneficio fiscal se pretendía con posterioridad al momento de adquisición del vehículo para personas con movilidad reducida”.

En nuestra opinión la doctrina del TEAC no es correcta. Es cierto que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido muy estricta en la interpretación de estos motivos por ser una vía de impugnación extraordinaria. Pero, según nuestro criterio, el reconocimiento de la discapacidad cumple con todos los requisitos previstos en el primer apartado del art. 244 LGT. Recordemos su redacción:

*“a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido”.*

Siguiendo a Ruiz Toledano<sup>100</sup> podemos sintetizar el primer motivo en los siguientes requisitos:

1. Es evidente que el reconocimiento del grado de discapacidad es un documento probatorio.
2. Tiene un valor esencial para la decisión del asunto. Si se hubiera conocido la discapacidad del interesado con carácter previo a la solicitud del beneficio fiscal su denegación no se hubiera producido. Hay que recordar que, a efectos tributarios, los medios para acreditar la discapacidad están tasados por lo que en este caso la resolución de la Consejería autonómica sobre el grado de discapacidad era determinante pues no se podía probar de otra forma.
3. Evidencia el error cometido. La declaración de discapacidad supone que el momento de la solicitud del beneficio fiscal ya se cumplía con el requisito de tener tal condición pues sus efectos se retrotraen a la fecha de la solicitud (anterior a la petición del tipo superreducido). Por tanto, el documento se refiere a hechos o circunstancias anteriores a la de-

---

<sup>100</sup> “El recurso extraordinario de revisión ante el Tribunal Económico-Administrativo Central”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 123, 2018, (revista digital sin paginar).

negación del beneficio fiscal pues en ese momento ya se padecía el grado de discapacidad exigido y, por tanto, los constata. En definitiva, pone en evidencia un hecho desconocido que no se tuvo en cuenta al tiempo de denegarse el tipo reducido.

4. Documento posterior al acto recurrido o de imposible aportación al tiempo de dictarse el mismo. Creemos que en este caso se cumplen las dos condiciones pues el reconocimiento de la discapacidad es posterior a la denegación del tipo superreducido y no se pudo aportar en ese momento pues la Consejería autonómica todavía no había resuelto el expediente a pesar de que se había solicitado con más de un año de antelación. Su aportación, por tanto, era imposible al no depender de la voluntad del interesado.

Por último, la interpretación del TEAC resulta contradictoria con la que ha seguido la Administración tributaria en, al menos, dos ocasiones.

En primer lugar, con la manifestada por la DGT en la contestación de 17-03-2015 a la consulta núm. V0010-15. En ella se plantea la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos por el Impuesto municipal de Vehículos de Tracción Mecánica por quien entiende que tendría derecho a la exención por la matriculación de vehículo a nombre de un discapacitado [art. 93.1.e) del Real Decreto Legislativo 2/2004]. Estamos ante el mismo supuesto que nos ocupa: contribuyente que solicita la acreditación de persona con discapacidad al que se le contesta con posterioridad al devengo del impuesto. La DGT considera que la denegación de la exención fue correcta y que, dado que la Ordenanza fiscal no prevé la aplicación retroactiva de la exención, se aplicará el art. 137 RGGI por el que la exención tendrá efectos desde la fecha en que ésta se reconozca. Sin embargo, la DGT propone al contribuyente una solución cuando reciba el certificado de discapacidad. Así señala que pudo interponer el recurso extraordinario de revisión por el primero de los tres motivos: “aparición de documentos nuevos de valor esencial”. El problema es que no lo hizo en plazo de los tres meses desde el conocimiento del documento que reconocía la discapacidad y el acto devino firme.

Pero, sobre todo, es contradictoria con la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018. Si bien no estamos ante el mismo supuesto de hecho, sí presentan una importante analogía. El caso analizado por el TEAC se refiere a una persona física que durante el año 2011 fue residente fiscal en Italia por motivos laborales. La AEAT llevó a cabo un procedimiento de comprobación relativo al IRPF correspondiente a dicho ejercicio en el que concluyó que su residencia fiscal se mantenía en España, por lo que habría infringido su obligación de presentar declaración por este tributo. En el curso del procedimiento de comprobación, el contribuyente alegó que era residente en Italia y para acreditar tal condición solicitó a las autoridades fiscales italianas un certificado de residencia fiscal que, sin embargo, no fue expedido hasta varios meses después de finalizado el procedimiento en España, cuando ya habían transcurrido los plazos para interponer los recursos ordinarios previstos en la LGT a los que no acudió por no disponer de la prueba necesaria. El TEAC aclara la interpretación del primero de los motivos por los que se puede interponer el recurso extraordinario. Y entiende que un certificado de residencia fiscal expedido por las Autoridades Fiscales extranjeras con posterioridad a la finalización de un procedimiento de comprobación en

España, pero solicitado con anterioridad, puede encuadrarse en el mencionado supuesto tasado permitiendo accionar este recurso extraordinario<sup>101</sup>. Así afirma:

“[...] se trata de un documento probatorio inexistente en el momento en el que se desarrolló el procedimiento de comprobación, cuya existencia a tiempo de ser aportada a la AEAT no dependía del contribuyente, una vez solicitada su expedición por él, sino de las autoridades italianas que debían emitirlo [...] Dicho documento evidencia un hecho nuevo, que pone de relieve o aflora nuevos hechos no conocidos o ignorados al tiempo de dictarse la resolución que se enjuicia y que, de haberse atendido a ellos, y que tiene un valor esencial para la resolución del asunto, puesto que si se hubiera podido aportar a lo largo del procedimiento la resolución del mismo habría sido distinta”.

No vemos inconveniente en destacar la similitud entre la “aparición” del certificado de residencia fiscal y el de discapacidad. La diferencia está en que uno lo emite una Administración extranjera y el otro la propia Administración española, eso sí ambos con considerable demora. Pero esta diferencia nos parece irrelevante a estos efectos. Es más, el interesado del supuesto que estamos analizando solicita la discapacidad antes de pedir el beneficio fiscal (¡más de un año antes!) mientras que el contribuyente no residente lo hace durante la comprobación inspectora (no la tenía ya pedida por si acaso se producía este tipo de actuación).

---

<sup>101</sup> Las sentencias de la Audiencia Nacional de 12-12-2017 y 28-02-2018 rechazan que el certificado de residencia fiscal expedido por la República de Kazajstán se pueda invocar como uno de los motivos del art. 244 LGT pero el supuesto de hecho es distinto. En estos casos, el contribuyente no hizo referencia alguna a dicho certificado durante los procedimientos de comprobación ni en los recursos de reposición o reclamaciones administrativas. Solo después de que el acto devino firme se alegó la “aparición” de este documento emitido con posterioridad para acreditar la residencia en dicho país.

Las dos sentencias finalizan con una afirmación que puede servir de apoyo a la resolución del TEAC de 8-03-2018: “Distinto podría resultar el litigio si la actora, en lugar de consentir la firmeza de las liquidaciones hubiera continuado con los recursos ordinarios incidiendo sobre la base probatoria que ahora sustenta. En ese caso, la discusión se habría centrado en la acreditación de su residencia fiscal y de cómo fue determinada por la Administración. Entonces sí se podría valorar la virtualidad de la certificación de residencia emitida en virtud del Convenio de doble imposición respecto de ejercicios anteriores a su entrada en vigor y cabría, en su caso, considerarlo elemento de prueba suficiente para acreditar la residencia en contra de lo expuesto por la Administración”.

## Bibliografía

- AA.VV. (2002): *Las situaciones de discapacidad en el sistema tributario*, Ministerio de Asuntos Sociales, Madrid,
- AA.VV. (2014): *Discapacidad y Hacienda Pública*, Portillo Navarro, M<sup>a</sup>. J., y Millán Jiménez, A. (Coordinadoras), Aranzadi, Cizur Menor,
- AA.VV. (2014): *Las medidas fiscales como instrumentos de protección de las personas con necesidades especiales*, López Martínez, J., y Pérez Lara, J.M., (Directores), Tirant Lo Blanch, Valencia.
- AA.VV. (2017): *Aspectos fiscales de la dependencia y la discapacidad*, Arranz de Andrés, C. (directora), Aranzadi, Cizur Menor.
- ALONSO-OLEA GARCÍA B., LUCAS DURÁN M., MARTÍN DÉGANO I. (2006): *La protección de las personas con discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, Aranzadi.
- ALONSO-OLEA GARCÍA B., LUCAS DURÁN M., MARTÍN DÉGANO I. (2009): *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, Editorial Thomson-Aranzadi.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2010): “Vehículos para personas con movilidad reducida y tipo del 4 por 100 en el IVA, ¿sólo uno cada cuatro años?”, *Quincena Fiscal*, n.º 1-2.
- CARBAJO VASCO, D. (2003): “La familia y la reforma del Impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Tribuna Fiscal*, n.º 12.
- CARBAJO VASCO D. (2005): “La situación fiscal del discapacitado: algunas reflexiones”, *Crónica Tributaria*, n.º 119.
- CARBAJO VASCO, D. (2017): “Los beneficios fiscales relacionados con la discapacidad en los tributos locales, Sucesiones y Donaciones”, *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo (Estudios en homenaje a Miguel Cruz Amorós)*, Cerme, Madrid.
- CARBAJO VASCO, D. y MARTÍN DÉGANO, I. (2016): *La discapacidad en las estadísticas del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Cinca, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2014): “Los incentivos fiscales en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para favorecer la integración del discapacitado”, *Discapacidad y hacienda pública*, (coord. Portillo Navarro y Millán Jiménez), Aranzadi.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., ALONSO GIL, M., GALÁN RUIZ, J. (2008): “Algunos argumentos que justifican la modificación del TRLHL al objeto de incluir expresamente la exención del IVTM a personas con incapacidad permanente total o absoluta y de gran invalidez”, *Tributos Locales*, n.º 84.
- DAMAS SERRANO, A. (2014): “El régimen tributario de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad”, *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, Tirant lo Blanch.
- DE PABLO VARONA, C. (2017): “La protección patrimonial de las personas con discapacidad. Consideraciones fiscales”, *Aspectos fiscales de la dependencia y de la discapacidad*, Aranzadi.
- DE PABLO VARONA, C. (2018): *Los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. Régimen fiscal*, Aranzadi.

- DEL AGUILA, J. (2016): "Incidencia de la discapacidad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas", *European Journal of Health Research*, Vol. 2, nº 2.
- DEL AMO GALÁN, O. (2016): "Procedimiento de aplicación de los beneficios fiscales en los tributos locales", *Carta tributaria*, nº 14.
- DELGADO GARCÍA, A. M<sup>a</sup>, OLIVER CUELLO, R., y BELTRÁN DE HEREDIA RUIZ I. (2010): *Vejez, discapacidad y dependencia: aspectos fiscales y de protección social*, Bosch, Barcelona.
- GARCÍA DÍEZ, C. (2014): "La discapacidad en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas", *Gaceta fiscal*, nº 344.
- GARCÍA SABATER, A. (2019): "El Tribunal Supremo vuelve a establecer la necesaria distinción entre discapacidad e incapacidad permanente laboral", *Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 221.
- HERRERA MOLINA, P.M. (1990): *La exención tributaria*, Colex, Madrid.
- LOZANO SERRANO, C. (2001): "La exención del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte para vehículos de minusválidos", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 17.
- LUCAS DURÁN M., MARTÍN DÉGANO I. (2006): "Fiscalidad municipal de los vehículos utilizados por personas con discapacidad", *Tributos Locales*, nº 64.
- MARÍN-BARNEJO FABO, D. (2002): *Las situaciones de discapacidad en el sistema tributario*, Ministerio de Asuntos Sociales, Madrid.
- MARTÍN DÉGANO, I. (2017): "La falta de equiparación entre la discapacidad y dependencia en el ámbito tributario: una propuesta de reforma", *Anales de Derecho y Discapacidad*, Vol. II.
- MARTÍN DÉGANO, I. (2019): "Las personas dependientes no tienen derecho a los beneficios fiscales de las personas con discapacidad [Análisis de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 31 de octubre de 2018]", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 433.
- MARTÍN DÉGANO, I. (2017): "Las personas en situación de dependencia en el sistema tributario", *Dependencia (Long Term Care) y empleo en el Estado del Bienestar*, (Dir. Molero Marañón), Aranzadi, Cizur Menor.
- MARTÍN QUERALT, J. (1975): "El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 5.
- MARTOS GARCÍA, J.J. (2011): "Tratamiento autonómico de la discapacidad en el IRPF: Aspectos generales (1ª parte)", *Quincena Fiscal*, núm. 17.
- MARTOS GARCÍA, J.J. (2014): "Tratamiento autonómico de la discapacidad en el IRPF", *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, Tirant lo Blanch.
- MORIES JIMÉNEZ, M<sup>a</sup> T. (2003): "Beneficios fiscales de las personas con discapacidad", *Revista de Información fiscal*, nº 57.
- PAU PEDRÓN, A. (2018): "De la incapacitación al apoyo: el nuevo régimen de la discapacidad intelectual en el Código civil", *Revista de Derecho Civil*, Vol. V, nº 3.
- PÉREZ BUENO, L.C. y DE LORENZO GARCÍA, R. (2007): "La promoción de la autonomía personal y la protección en casos de dependencia por razón de discapacidad", *Tratado sobre Discapacidad*, Thomson-Aranzadi.
- PÉREZ DE VEGA, L. (2006): "Tratamiento fiscal de las personas con discapacidad en el impuesto sobre las sucesiones y donaciones", *Nueva Fiscalidad*, nº 10.

- PÉREZ HUETE, J. (2005): “Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados”, *Crónica Tributaria*, n.º 116.
- PÉREZ LARA J.J. y LÓPEZ MARTÍNEZ J. (2006): “Impuestos y discapacidad”, Aranzadi, *Cuadernos de jurisprudencia*, n.º 39,
- RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C. (2017): “La discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades”, *Aspectos fiscales de la dependencia y discapacidad*, Aranzadi.
- RUIZ TOLEDANO, J.I. (2018): “El recurso extraordinario de revisión ante el Tribunal Económico-Administrativo Central”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 123.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1961): “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid.
- SALAZAR MURILLO, J. (2007): “Reconocimiento legal de la discapacidad”, *Los derechos de las personas con discapacidad*, Vol. I, Consejo General del Poder Judicial, Madrid.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2001): “Sobre los efectos constitutivos de la declaración de retiro por incapacidad permanente para la exención de cantidades percibidas con anterioridad”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 4.
- VARONA ALABERN, J.E. (2017): “El tratamiento de la discapacidad en los impuestos indirectos estatales y en los impuestos locales”, *Aspectos fiscales de la dependencia y discapacidad*, Aranzadi.