



UNIVERSIDAD DE JAÉN

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
Y JURÍDICAS**
**DEPARTAMENTO DE DERECHO
CIVIL, DERECHO FINANCIERO Y
TRIBUTARIO**

TESIS DOCTORAL

**LA DISCAPACIDAD EN
EL SISTEMA TRIBUTARIO**

**PRESENTADA POR:
MANUEL ARROYO COLOMO**

**DIRIGIDA POR:
DR. D. CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR**

JAÉN, 24 DE ENERO DE 2017

ISBN 978-84-9159-062-0

ÍNDICE

ÍNDICE	III
ÍNDICE DE ABREVIATURAS.....	XI
INTRODUCCIÓN	15
CAPÍTULO PRIMERO. DISCIPLINA SOCIO-JURÍDICA DE LA DISCAPACIDAD Y SU PROYECCIÓN EN MATERIA FISCAL.....	23
1. ORIGEN, EVOLUCIÓN Y TENDENCIAS FUTURAS DE LA DISCAPACIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL.....	23
2. LA DISCAPACIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO NACIONAL Y SUPRANACIONAL.....	30
2.1. El derecho internacional y la protección de los derechos de las personas con discapacidad.....	30
2.1.1. La Organización de las Naciones Unidas	31
2.1.2. Otros organismos internacionales involucrados en la defensa de los derechos de las personas discapacitadas	35
2.2. Las políticas de la Unión Europea en materia de discapacidad.....	37
2.2.1. La defensa y protección de las personas discapacitadas en el Consejo de Europa.....	38
2.2.2. El tratamiento de las personas con discapacidad por parte de la Unión Europea	42
2.3. Normativa de ámbito nacional que aborda la temática de la discapacidad.....	49
2.3.1. Protección constitucional de la discapacidad en el ordenamiento jurídico español	49
2.3.2. Evolución del concepto de discapacidad, términos utilizados en el sistema tributario: efectos de la declaración administrativa	56
2.3.3. Tipos de discapacidad.....	62
CAPÍTULO SEGUNDO. EL TRATAMIENTO DEL DISCAPACITADO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, COMO PRINCIPAL IMPUESTO DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO	65
1. CONSIDERACIONES GENERALES.....	65

2. PERSONAS CON DISCAPACIDAD, DEFINICIÓN Y ACREDITACIÓN A EFECTOS DEL IRPF	67
3. HECHO IMPONIBLE, RENTAS NO SUJETAS, Y RENTAS EXENTAS, EN EL IRPF	69
4. EL DISCAPACITADO QUE PRESTA SERVICIOS POR CUENTA DE UN EMPLEADOR: RENDIMIENTOS DE TRABAJO (LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE)	74
4.1. Rendimientos íntegros del trabajo	74
4.2. Reducciones del rendimiento íntegro	75
4.3. Rendimiento neto del trabajo: gastos deducibles.....	77
4.4. El patrimonio protegido de las personas con discapacidad	79
5. EL DISCAPACITADO QUE REALIZA TRABAJOS POR SU CUENTA Y RIESGO: RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	82
5.1. Concepto de actividades económicas (artículo 27 de la Ley 35/2006).....	82
5.2. Reglas generales para el cálculo del rendimiento neto en actividades económicas	84
5.3. Régimen de estimación directa modalidad normal y modalidad simplificada	86
5.3.1. Estimación directa normal	86
5.3.2. Estimación directa simplificada.....	88
5.3.3. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva	89
5.4. Elementos patrimoniales afectos a las actividades económicas	90
5.5. Reducción por ejercer actividades económicas	93
5.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales	94
6. DETERMINACIÓN EN EL IRPF DEL MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR (ARTÍCULO 56 LEY DEL IRPF). BASE LIQUIDABLE GENERAL, BASE LIQUIDABLE ESPECIAL Y REDUCCIONES (ARTÍCULOS 63 Y 74 LEY DEL IRPF).....	95
6.1. Mínimo personal y familiar	95
6.2. Mínimo del contribuyente.....	96
6.3. Mínimo por descendiente.....	96
6.4. Mínimo por ascendientes	98
6.5. Mínimo por discapacidad.....	99

7. DEDUCCIONES PARA LOS DISCAPACITADOS CONTEMPLADAS EN EL IRPF, LEY 26/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE.....	100
8. PLANES DE PENSIONES Y OTROS SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL CONSTITUIDOS EN BENEFICIO DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD	105
9. TRIBUTACIÓN FAMILIAR	107
10. GRAVAMEN DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL, CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL Y CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA (ARTÍCULOS 62-66 Y 74-77 LEY DEL IRPF).....	110
10.1. Deducción por inversión en vivienda habitual	113
10.1.1. Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual.....	113
10.1.2. Construcción o ampliación de vivienda habitual	114
10.1.3. Obras o instalaciones de adecuación de la vivienda en los casos de discapacidad	114
10.2. Alquiler de la vivienda habitual.....	115
10.3. Deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación	116
10.4. Deducciones a los discapacitados en las actividades económicas, deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial	117
10.5. Deducciones por donativos, donaciones y aportaciones a determinadas entidades (artículo 68.3 de la ley del IRPF)	118
11. ESPECIALIDADES PREVISTAS POR LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	123
11.1. Comunidad autónoma de residencia habitual	125
11.2. Deducciones autonómicas que afectan a las personas discapacitadas	128
11.3. Deducciones autonómicas por donativos a entidades sin ánimo de lucro	138
12. EL TRATAMIENTO DE LOS DISCAPACITADOS EN EL IRPF EN LOS SUPUESTOS MÁS INNOVADORES DE DERECHO COMPARADO.....	141
12.1. Francia	141
12.1.1. Impuesto sobre los salarios	150
12.1.2. Impuesto sobre el valor añadido	150
12.1.3. Impuesto ambiental.....	151
12.1.4. Derechos en materia de donación y sucesión	151
12.2. Italia	152
12.3. Alemania	157

12.4. Países nórdicos.....	160
12.5. Reino Unido	161
12.6. Estados Unidos	163
13. REFLEXIONES SOBRE EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS SOCIOS DE SOCIEDADES LABORALES O COOPERATIVAS.....	164
CAPÍTULO TERCERO. TRATAMIENTO DE LA DISCAPACIDAD EN OTROS IMPUESTOS DIRECTOS	167
I. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	167
1. OPERATIVIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN RELACIÓN A LA DISCAPACIDAD.....	167
2. DEDUCCIONES PREVISTAS POR LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	167
2.1. Deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación	168
2.2. Deducción por creación de empleo de trabajadores discapacitados	170
2.3. Deducción por la adaptación de vehículos para discapacitados (derogado el 1 de enero de 2011)	172
2.4. Deducción por gastos en formación profesional (derogado en 2014)	172
2.5. Deducción por aportaciones a patrimonios especialmente protegidos (derogado en 2011)	173
3. EMPRESAS CUYA FINALIDAD CONSTITUTIVA ES LA CONTRATACIÓN DE TRABAJADORES DISCAPACITADOS	173
3.1. Beneficios fiscales en el impuesto sobre sociedades a entidades que contratan a discapacitados	173
3.2. Las cooperativas de trabajo de iniciativa social y cooperativas sin ánimo de lucro	174
3.3. Centros especiales de empleo (CEE) y centros ocupacionales	176
3.3.1. Centros especiales de empleo	177
3.3.2. Centros ocupacionales (CO)	181
3.4. Las sociedades laborales	183
4. EL EMPLEO EN LA UNIÓN EUROPEA. COMPARATIVA CON OTROS PAÍSES	184
4.1. Alemania	186

4.2. Italia	190
4.3. Francia	192
4.4. Reino Unido	195
4.5. Estados Unidos	195
II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	196
5. DEDUCCIONES PREVISTAS PARA LOS DISCAPACITADOS	198
III. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (LISD)	201
6. DEDUCCIÓN FISCAL A LOS DISCAPACITADOS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	201
7. NORMATIVA ESTATAL	202
8. NORMATIVA AUTONÓMICA	203
8.1. Impuesto de sucesiones	203
8.2. Impuesto de donaciones	208
9. ESTUDIO COMPARATIVO CON OTROS PAÍSES INNOVADORES	214
10. CONSIDERACIONES	215
11. TRIBUTOS LOCALES DIRECTOS	216
11.1. Impuesto sobre bienes inmuebles	217
11.2. Impuesto sobre actividades económicas	218
11.2.1. Asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales	220
11.2.2. Establecimientos de enseñanza y organismos de investigación	220
11.2.3. Cooperativas	221
11.2.4. Bonificación por contratación de trabajadores	222
11.3. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	222
11.3.1. Vehículos de asistencia sanitaria y destinados al transporte de heridos o enfermos	223
11.3.2. Vehículos de discapacitados	223
11.4. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana	225
CAPÍTULO CUARTO. EL TRATAMIENTO DE LA DISCAPACIDAD EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS	229
I. TRATAMIENTO DE LA DISCAPACIDAD EN EL IVA	229
1. ASPECTOS GENERALES Y NORMATIVA QUE LO REGULA	229

2. HECHO IMPONIBLE	230
3. LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS.....	231
3.1. Operaciones interiores	232
3.2. Operaciones exteriores.....	232
3.2.1. Importaciones.....	233
3.2.2. Adquisiciones intracomunitarias.....	233
4. EXENCIONES	234
4.1. Exenciones en operaciones interiores	235
4.1.1. Las prestaciones de asistencia sanitaria (artículo 20.1.2.º LIVA)	235
4.1.2. Las prestaciones de asistencia social	236
4.1.3. La exención en la educación	237
4.1.4. El deporte	237
4.1.5. Operaciones de seguros.....	238
4.2. Exenciones en operaciones exteriores	238
4.2.1. Entregas intracomunitarias.....	239
4.2.2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes.....	240
4.2.3. Importaciones.....	241
4.2.4. Exportaciones.....	242
5. BASE IMPONIBLE.....	242
6. TIPO DE GRAVAMEN	243
6.1. Productos farmacéuticos y asistencia sanitaria	245
6.2. Equipos médicos, asistencia social	246
6.3. Sillas de ruedas para uso exclusivo de las personas discapacitadas y la prestación de servicios de reparación.....	247
6.4. Aparatos y complementos para mejorar la vida de las personas con discapacidad	247
6.5. Adquisición de vehículos para personas con movilidad reducida o destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en sillas de ruedas (reparación y adaptación).....	248
6.6. Tipo reducido en obras en vivienda.....	250
6.7. Centros asistenciales para discapacitados.....	250
7. REGLA DE PRORRATA Y DEDUCCIONES (ARTÍCULOS 92 A 106 DE LA LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE)	253

8. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN OTROS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA	254
II. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	257
9. BENEFICIOS FISCALES A LAS PERSONAS DISCAPACITADAS EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	257
9.1. Normativa que lo regula y objeto del impuesto	257
9.2. El impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas	257
9.3. Impuesto sobre operaciones societarias	262
9.4. Impuesto sobre actos jurídicos documentados	263
10. MEDIDAS A FAVOR DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL ITP	267
III. IMPUESTOS ESPECIALES	269
11. IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE	269
12. IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGUROS	270
IV. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS	271
CAPÍTULO QUINTO. OTROS BENEFICIOS ECONÓMICO-FINANCIEROS DE CARÁCTER NO IMPOSITIVO A LOS QUE SE TIENE DERECHO POR TENER RECONOCIDO UN GRADO DE DISCAPACIDAD IGUAL O SUPERIOR AL 33 %	273
1. TASAS	273
1.1. Exención de tasas judiciales a personas con discapacidad	275
1.2. Exenciones en las tasas por derechos de examen de acceso al empleo público y tasas de tráfico de las personas discapacitadas	278
1.3. Exención en las tasas de formación profesional para el empleo de discapacitados	278
2. CONTRIBUCIONES ESPECIALES	279
3. LOS PRECIOS PÚBLICOS	281
3.1. Exención en materia de educación	281
3.2. Acceso gratuito a museos para discapacitados	283

4. OTRAS CUESTIONES MÁS ALLÁ DE LA MATERIA ECONÓMICO-FINANCIERA	283
4.1. Derecho a reserva de plaza en las ofertas de empleo público.....	283
4.2. Concesión de la tarjeta de accesibilidad, o de movilidad reducida.....	283
4.3. Ayudas individualizadas de desarrollo personal para personas con discapacidad	284
4.4. Accesibilidad en el transporte.....	285
4.5. Exención de asistencia sanitaria a las personas con discapacidad.....	286
4.6. Exención de gastos de transporte en los casos de asistencia sanitaria derivada de riesgos profesionales y de comparecencias para la realización de exámenes o valoraciones médicas	287
4.7. Beneficios y ayudas de compañías aseguradoras, como MAPFRE, MUFACE e ISFAS	288
4.8. La obtención del libro de familia numerosa	289
4.9. Beneficios en el abono metrobús	290
4.10. Ayuda para el transporte en taxi	290
4.11. Ayudas para la atención institucionalizada de personas con discapacidad y enfermos mentales crónicos.....	291
4.12. Abono de atención a las personas con discapacidad o con enfermedad mental crónica.....	291
4.13. Cuota de abono social en telefónica y ONO.....	291
4.14. Mejora de las condiciones de accesibilidad al medio físico	291
4.15. Ayudas SEPE.....	292
4.16. Fomento del empleo autónomo para personas discapacitadas.....	292
CONCLUSIONES	295
BIBLIOGRAFÍA	307

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AAH	Asignación de adultos con discapacidad
ADA	Americans with Disabilities Act
AEHH	Complemento de subsidio educativo del niño discapacitado
AGEFIPH	Asociación para la Gestión de los Fondos para la Integración Laboral de Personas con Discapacidad
APROMPSI	Asociación Provincial Pro Minusválidos Psíquicos de Jaén
CAT	Centro de Atención Telefónica
CDAPH	Comité sobre los Derechos y la Autonomía de las Personas con Discapacidad
CDI	Personas discapacitadas de forma indefinida
CDPD	Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad
CE	Constitución española
CEE	Centros especiales de empleo
CERMI	Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad
CERMI	Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad
CIF	Clasificación Internacional del Funcionamiento
CIF	Clasificación Internacional del Funcionamiento
CO	Centros ocupacionales
DLA	subsidio de subsistencia
DUDH	Declaración Universal de los Derechos Humanos
IAJD	Impuesto sobre actos jurídicos documentados
ICIAP	Impuesto municipal sobre actividades productivas
IIEE	Impuestos especiales
IIVTNU	Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana
IMSERO	Instituto de Migraciones y Servicios Sociales
INVIM	Impuesto sobre el incremento del valor de los inmuebles
IOS	Impuestos sobre operaciones societarias
IPREM	indicador público de renta de efectos múltiples
IRAP	Impuesto regional sobre la actividad productiva

IRPF	Impuesto sobre la renta de las personas físicas
IS	Impuesto sobre sociedades
ISD	Impuesto sobre sucesiones y donaciones
ISD	impuesto de sucesiones y donaciones
ITP	Impuesto sobre transmisiones patrimoniales
ITPO	Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas
IVA	Impuesto sobre el valor añadido
LIONDAU	Ley 51/2003, de 2 de diciembre
LISMI	Ley de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Ley 8/1980, de 22 de septiembre
MDPH	Cámara Departamental de la Discapacidad
MSA	Mutualidad Social Agrícola
OCDE	Organización para la Cooperación el Desarrollo Económicos
OIT	Oficina Internacional del Trabajo
OMS	Organización Mundial de la Salud
ONCE	Organización Nacional de Ciegos Españoles
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PGC	Plan General Contable
PIP	Autonomía Personal Pago
RDL	Real Decreto Legislativo
RETA	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ROI	Registro de Operadores Intracomunitarios
SEPE	Servicio Estatal de Empleo
SMI	Salario mínimo interprofesional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TCE	Tratado de la Comunidad Europea
TESEO	Base de datos de tesis doctorales

TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo
UE	Unión Europea
UNICEF	Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia
VANE	Consejo Nacional de la Discapacidad

INTRODUCCIÓN

El objeto de estudio de la presente tesis doctoral, titulada *La discapacidad en el sistema tributario* me fue inspirado por mi hermano y por mi sobrino, ambos con un grado de discapacidad reconocido del 67 %, y que afrontan en su día a día numerosos impedimentos que dificultan su completa integración. El resultado de estos obstáculos se materializa en una situación de exclusión social que debe ser obligatoriamente abordada por los poderes públicos. La integración de las personas discapacitadas es un derecho, recogido en los artículos 9, 14 y 49, de la Constitución, donde se recoge que corresponde al conjunto de instituciones llevar a cabo políticas que eliminen las barreras que las impiden o dificultan.

A pesar de que creo que no es el ámbito fiscal el más idóneo para conseguir la plena integración de las personas discapacitadas, sí que se podrían aprobar disposiciones que tuvieran cada vez una mayor presencia en nuestras normas fiscales, ya que la política fiscal es una poderosa herramienta para incentivar comportamientos económicos, para impulsar los valores de solidaridad y la protección familiar y un instrumento de integración de las personas discapacitadas¹.

Una de las preguntas que nos podríamos realizar, es si el asunto que tratamos cumple de modo suficiente la condición esencial que determina una tesis doctoral. Creo que el tema escogido se ajusta a la perfección al requisito que, en mi opinión, distingue una tesis doctoral², ya que se aportan aspectos novedosos respecto a obras similares, que van a permitir un mayor conocimiento del tratamiento de la discapacidad en la legislación fiscal. Ojalá en un futuro próximo este trabajo de investigación sirva para llevar a cabo nuevos estudios y propuestas que, a la postre, nos puedan permitir conseguir uno de los principales objetivos de desarrollo de las Naciones Unidas: igual tratamiento para iguales situaciones y en situaciones desiguales se favorezca un trato distinto a las personas, simplificando la vida a quien tiene dificultad.

¹ Vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «La discapacidad en el sistema tributario español», *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, 2008, n.º 4, pp. 12-13; otra obra en este sentido, MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J. M.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, Valencia (Tirant lo Blanch), 2014, pp. 28 y ss.

² Artículo 7.2 del Real Decreto 778/1998, de 30 de abril.

Una vez realizada una breve exposición de la justificación de la tesis y puesta de manifiesto la importancia que desempeñan las políticas fiscales en la inclusión de las personas discapacitadas, con el estudio de la presente investigación, se pretende conseguir una serie objetivos: en primer lugar, uno general, como es concretar medidas que ayuden a garantizar la integración social, económica y laboral de las personas discapacitadas, permitiendo mejorar las condiciones de vida y la igualdad de las personas. Por otro lado, unos objetivos específicos, como son: (1) movilizar a la sociedad³, así como a las organizaciones más representativas de las personas con discapacidad y sus familias, para que lleven a cabo acciones que obliguen a los poderes públicos a incluir en sus agendas políticas públicas para que remuevan los obstáculos que impiden a las personas discapacitadas acceder en condiciones de igualdad al ejercicio de sus derechos. (2) Evaluar cualitativa y cuantitativamente los beneficios fiscales para personas con discapacidad. Por ello, creo necesario y urgente el uso inmediato y riguroso de fuentes estadísticas contrastadas en los distintos tributos, gestionados por la Agencia Tributaria por cuenta del Estado, las comunidades autónomas y las corporaciones locales. Esto es así porque el estudio de datos va a poder satisfacer las necesidades que nos plantean las personas discapacitadas, permite el debate y la reflexión, el desarrollo de análisis comparativos autonómicos, nacionales e internacionales, evaluaciones de resultados y metodologías eficaces de implementación de políticas y programas. Este estudio permitiría conocer el número de personas con discapacidad (segregados por género) y familiares que acceden a los beneficios fiscales, desagregando la información por comunidades autónomas y provincias, así como el impacto fiscal que tienen las normas sobre este colectivo. También sería conveniente que estos datos se aportaran por cada uno de los impuestos que estén vinculados con las personas discapacitadas, tanto directos como indirectos, así conoceríamos si se trata de una importante fuente de financiación. Al mismo tiempo, nos permitiría conocer el nivel y evolución de los impuestos relacionados con la discapacidad. (3) Mejorar e igualar las deducciones fiscales tanto en los impuestos directos como en los indirectos, a nivel estatal, autonómico y local. (4) Igualar los beneficios fiscales de los trabajadores discapacitados por cuenta ajena, y los autónomos. (5) Desarrollar acciones de

³ Vid. GARCÍA COSTA, F. M.: *Algunas originalidades y aportaciones al constitucionalismo español*, Barcelona (Atelier), 2015, p. 123: «España aspira a establecer una sociedad democrática avanzada y, por ello, la específica cualidad democrática del Estado Español consiste en profundizar de una manera real y efectiva en la democracia, haciéndola en suma verdaderamente participativa».

difusión que permitan conocer los beneficios fiscales existentes para personas con discapacidad en todas las comunidades autónomas. Reunir en una guía o documento informativo todos aquellos servicios, ayudas o prestaciones a los que puedan acceder las personas discapacitadas y desarrollar acciones de difusión, que permitan conocer los beneficios fiscales existentes para estas personas en las distintas administraciones, dado que los cambios de domicilio temporales o permanentes suelen ser frecuentes por razones familiares o personales. Esto se podría llevar a cabo mediante la creación de un documento de fácil manejo en soporte físico y virtual, o a través de la creación de servicios que permitan la formación y asesoramiento individual. (6) Revisar el régimen fiscal vigente aplicable a las ayudas técnicas, que está lejos de ser equitativo. Es preciso ampliar, a efectos fiscales, la relación de bienes, elementos y artículos considerados como ayudas técnicas, ahora excesivamente limitada, e incrementar las exenciones fiscales, así como extender la aplicación de tipos súperreducidos en impuestos con clara incidencia en el coste del producto como es el caso del impuesto sobre el valor añadido (IVA). (7) Establecer un análisis comparativo. Una vez analizado el régimen fiscal vigente en España, en torno a la figura del discapacitado, conviene efectuar una breve exposición de las medidas de integración en el ámbito tributario, llevadas a cabo por algunos de los países de nuestro entorno. Con ello, se procederá a realizar posibles mejoras, en la atención a este colectivo, y a evaluar las posibles soluciones o medidas correctoras que resulten útiles a la vista de la comparación establecida. (8) Editar una recopilación normativa. A este respecto, con este código se pretende facilitar el conocimiento, el estudio y el manejo práctico de la normativa existente sobre discapacitados, ya que, en la actualidad, el fenómeno es inverso y se tiende a la fragmentación de la normativa en función de la especialización de las materias que son objeto de regulación. (9) Determinar cuáles son los efectos y consecuencias del alto grado de imprecisión y dispersión terminológicas existente en la utilización de los términos que hacen referencia tanto a la situación como a la figura del discapacitado. Con carácter general, la legislación tributaria no se limita a utilizar un único término para referirse a las personas con discapacidad; es más, en ocasiones, dentro de una misma norma, el legislador emplea distintas expresiones a través de las cuales alude a una misma realidad, contribuyendo a la confusión. No cabe duda de que resultaría más conveniente proceder a unificar esta variada terminología empleada por el legislador fiscal, teniendo en cuenta que, desde un punto de vista estrictamente tributario, las expresiones más correctas serían «persona con discapacidad» o «diversidad funcional». Por lo que se pone de manifiesto la

importancia de la utilización de las palabras y sus posibles efectos integradores o disgregadores cuando se refieren a la realidad específica de la discapacidad.

Por otro lado, en cuanto a la situación actual de la cuestión, podemos manifestar que en el mundo hay más de 650 millones de personas con discapacidad, lo que equivale a un 10 % de la población mundial⁴. En España, a la luz de las dos grandes encuestas sobre discapacidad⁵, podemos establecer que, del total de la población, las personas que tienen alguna discapacidad representan cerca del 9 % del total de la misma (3,85 millones de personas).

La organización ONU ha consagrado sus esfuerzos en defender los derechos humanos básicos de todas las personas, incluidas las que tienen discapacidades. Por su parte, el artículo 26 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE admite y presta atención a los derechos de los discapacitados para que puedan beneficiarse de medidas que den garantía a su autonomía, permitan su integración tanto social como profesional y tomen parte en la vida de la comunidad.

En nuestro país, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 de la Constitución, las instituciones públicas deben realizar una política de previsión y proveer un conjunto de medios que permitan rehabilitar e integrar a las personas discapacitadas y protegerlas especialmente para el disfrute de los derechos que les puedan corresponder⁶.

En el derecho tributario español, de la misma manera que otras ramas del ordenamiento jurídico, tales como el derecho laboral o el derecho al trabajo y la Seguridad Social, se ha recogido el encargo constitucional ofreciendo a los discapacitados⁷ un mejor trato que al resto de los ciudadanos, que no soportan las limitaciones y gastos extraordinarios que toda persona con discapacidad sostiene.

Si bien podemos decir que desde la entrada en vigor de la antigua Ley 44/1978, de 8 de septiembre del impuesto sobre la renta de las personas físicas, las medidas fiscales a favor

⁴ Convención Sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad. Aprobados el 13 de diciembre de 2006 en la Sede de las Naciones Unidas en Nueva York.

⁵ Vid. *EDDES 1999*. Servicio de Información sobre Discapacidad; también, *Encuesta EDAD 2008* Servicio de Información sobre Discapacidad.

⁶ Vid. CERMI: *La discapacidad en el ámbito tributario*, Madrid (Fundación ONCE), 2005, p. 8.

⁷ La política tributaria dirigida a las personas con discapacidad ha dado pasos importantes hacia la equiparación de oportunidades, pero aún no se ha logrado el objetivo de plena integración. Para más detalle sobre este tema, vid. ARARTEKO: «La política tributaria dirigida a las personas con discapacidad en el ámbito de la CAPV», 1999, pp. 487-492.

de las personas discapacitadas han sido fijadas de manera habitual en nuestro ordenamiento tributario, también es cierto que, en los últimos años se ha prestado una mayor atención al colectivo de personas discapacitadas⁸, como queda evidenciado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y su modificación operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, así como otras normas tributarias recientes⁹.

Por ello, la presente investigación tiene por objeto la consideración global de aquellos beneficios e incentivos fiscales que, por razón de situaciones de discapacidad, son contemplados por la regulación de los distintos impuestos que configuran nuestro sistema jurídico tributario. Por otra parte, en términos generales y estrictamente comparativos, se exponen los beneficios e incentivos fiscales existentes y regulados por las normas tributarias de algunos de los países de nuestro entorno.

Lo que me propongo con este estudio es, una vez analizado el régimen fiscal vigente en España en torno a la figura del discapacitado, compararlo con las medidas de integración en el ámbito tributario, llevadas a cabo por algunos de los países de nuestro entorno, y proponer las posibles mejoras que se puedan llevar a cabo.

Al mismo tiempo, hay que destacar que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley, si bien, las comunidades autónomas y las corporaciones locales pueden establecer y exigir tributos conforme a la Constitución y las leyes. Por ello, podemos decir que existe una clara dispersión normativa en este sentido.

Los poderes tributarios disponen de un amplio abanico de instrumentos con los que poder responder, mecanismos que se han ido integrando en los textos normativos de los diferentes tributos que conforman el sistema tributario español, con el objetivo de contribuir a paliar la menor capacidad económica que en términos generales tiene el discapacitado

⁸ Con relación a los avances normativos en favor de los discapacitados, Álvarez Barbeito señala, que «ciertamente, a la vista de todas las soluciones incorporadas al ordenamiento jurídico tributario español puede constatarse los importantes avances que esta cuestión ha experimentado en los últimos años, reflejo de la toma de conciencia por parte del legislador español de la necesidad de introducir medidas que contribuyan a discriminar positivamente a las personas aquejadas de algún tipo de discapacidad». Vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «La discapacidad en el sistema tributario español», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de A Coruña*, 2000, vol. 4, p. 27.

⁹ Para un mayor conocimiento de la evolución de las leyes que se han desarrollado sobre discapacidad vid. RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, D.: *La discapacidad en el sistema tributario español*, Madrid (Escuela Libre), 1997, pp. 75-76.

(IRPF), así como a facilitar su integración social, educativa y económica (IVA) y laboral (IS), entre otros aspectos.

A todos estos extremos haremos referencia a continuación, sistematizando las distintas posibilidades con las que cuentan las personas discapacitadas para lograr un mejor tratamiento tributario.

De igual importancia es determinar la hipótesis del trabajo. Conforme a cada uno de los fines de la investigación, partiendo de una hipótesis principal, es decir, que si llevamos a cabo una mejora en el tratamiento de las políticas fiscales, se puede conseguir que un alto porcentaje de personas discapacitadas y sus familiares puedan aproximarse a la igualdad y mejorar su calidad de vida, tanto social y económica como laboral. De esta hipótesis principal se desprenden otros supuestos. Hipótesis 1: un adecuado uso inmediato y riguroso de fuentes estadísticas contrastadas en los distintos tributos puede dar respuesta a muchas de las necesidades que nos plantean las personas discapacitadas. Esto facilitaría el debate y la reflexión, el desarrollo de análisis comparativos autonómicos, nacionales e internacionales, evaluaciones de resultados y metodologías eficaces de implementación de políticas y programas. Al mismo tiempo, nos permitiría averiguar el nivel y evolución de los impuestos relacionados con la discapacidad. Hipótesis 2: la realización de un análisis comparativo de las medidas de integración fiscal para discapacitados entre España y otros países de la Unión Europea nos permitiría una mejora de la normativa vigente. Hipótesis 3: la participación de colectivos, asociaciones, sindicatos, empresas privadas y agentes interesados del sector de la discapacidad mejora la atención a la discapacidad en el ámbito tributario. Hipótesis 4: una recopilación normativa de fácil manejo, en soporte físico y virtual, sobre los beneficios fiscales (estatal, autonómica y local) mejora los conocimientos de las ayudas existentes y permite alcanzar el objetivo último, mejorar su calidad de vida, tanto social como económica y laboral.

Una vez realizada la exposición y justificación del tema objeto del trabajo, así como de los objetivos, el estado actual de la cuestión y la hipótesis, vamos a fijar la metodología, para finalizar con la descripción de la tesis.

En cuanto a la metodología, debido a que el método que debe observarse en la realización de una tesis doctoral depende de su objeto de estudio, tratándose de la discapacidad, con sus propias peculiaridades, hemos optado por el método hipotético-deductivo.

Por tanto, la metodología que se emplea para abordar el estudio de la fiscalidad de los discapacitados ha constado de una serie de etapas, a lo largo de las cuales se han ido perfilando los objetivos específicos que nos permitirán, en su conjunto, alcanzar el objetivo general.

Primera etapa: recogida de información. En esta primera fase efectiva del estudio, se ha recopilado toda la información necesaria acerca de la fiscalidad que afecta a los discapacitados. Por un lado, toda la normativa estatal, autonómica y local vigente y que atañe, de forma directa o indirecta, al tratamiento de la discapacidad en el sistema tributario español, así como de otros países de la Unión Europea. Por otro lado, hemos llevado a cabo una labor de recopilación, elaboración y análisis de documentos históricos, antecedentes normativos y jurisprudenciales, informes de expertos, proyectos de leyes y otras disposiciones. También hemos examinado publicaciones, libros, revistas, enciclopedias, catálogos de libros, prensa, manuales, compendios y tratados. Se ha realizado también la revisión de la bibliografía de la especialidad, en diversas bibliotecas. La siguiente fase metodológica que se ha tenido en cuenta es la conceptual, la ciencia del derecho descansa, fundamentalmente, en la existencia de los conceptos, que le permite manejarse y encontrar en él la reglas para resolver controversias. Todo esto, unido a la información recogida en las diversas visitas y correos electrónicos, realizados a CERMI, ONCE, APOMPSI, y cuyo fin está relacionado con el tema escogido.

En una segunda etapa, tras la organización de las fuentes e información seleccionadas, se ha procedido al estudio pormenorizado de las diferentes modalidades de tributación y beneficios fiscales existentes sobre discapacitados en nuestro país, así como un breve estudio comparativo de las mismas, con algunos de los países de nuestro entorno.

- *Diagnóstico comparativo:* el análisis previo nos ha permitido realizar un estudio comparativo con algunos países de la Unión Europea.
- *Propuesta de medidas correctoras:* una vez expuesto el problema, realizadas la formulación de la hipótesis y la deducción de consecuencias observables, ha sido posible proponer diferentes medidas correctoras para mejorar la fiscalidad del discapacitado.

Por último, vamos a realizar una descripción de la tesis. Hemos dividido la misma en una introducción y cinco capítulos.

- En la introducción hemos valorado la complejidad del presente trabajo, pues a pesar de no ser la persona con discapacidad una figura novedosa en nuestro derecho,

carece de una regulación adecuada, que permita conseguir una mejora de su integración y, por tanto, la igualdad de las personas discapacitadas.

- El primer capítulo se dedica a las consideraciones sobre discapacidad.
- En el segundo capítulo se realiza un estudio sobre el tratamiento de la discapacidad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- En el tercer capítulo se analiza la discapacidad en otros impuestos directos (impuesto sobre sociedades, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, el impuesto sobre bienes inmuebles y el impuesto sobre actividades económicas).
- En el cuarto capítulo, realizamos un estudio de la discapacidad en los impuestos indirectos (el impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y los impuestos especiales).
- Por último recogemos el capítulo quinto, en el que se tratan otras medidas económico-financieras que inciden en la discapacidad, como son las tasas y los precios públicos.

Para finalizar, presentamos las conclusiones, así como las propuestas y las referencias a la bibliografía utilizada en la elaboración de la presente tesis doctoral.

CAPÍTULO PRIMERO. DISCIPLINA SOCIO-JURÍDICA DE LA DISCAPACIDAD Y SU PROYECCIÓN EN MATERIA FISCAL

1. ORIGEN, EVOLUCIÓN Y TENDENCIAS FUTURAS DE LA DISCAPACIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

Para una mejor comprensión de cualquier rama del saber, es necesario conocer su historia, evolución y ulterior desarrollo¹⁰. Y la historia nos muestra mil situaciones de necesidad y que requieren un tratamiento especial desde la perspectiva tributaria¹¹.

La discapacidad es tan antigua como la propia existencia de las personas. Desde la aparición de la humanidad, las personas discapacitadas han sido objeto de discriminación y marginación. Se puede decir que el papel realizado por las personas discapacitadas depende de la predisposición que tenga el poder y la sociedad hacia estas personas¹².

El análisis de los cuantiosos estudios realizados sobre la historia de la discapacidad permite identificar diferentes etapas respecto al modo de interpretar la relación entre discapacitado y sociedad. La Edad Media fue uno de los períodos de la humanidad en los que las personas discapacitadas sufrieron mayor rechazo; ya a finales del siglo XVIII y principios del XIX, hay un cambio de actitud y se asimila la discapacidad a enfermedad donde estas personas debían ser recluidas. A partir del siglo XX y más concretamente de los

¹⁰ Vid. MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, Madrid (Fundación ONCE), 2004, pp. 20-21.

¹¹ Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Un importante campo de aplicación del decreto-ley en materia de ingresos y gastos públicos: las catástrofes naturales», *Estudios Financieros, Revista de contabilidad y tributación*, CEF, 2016, n.º 398, pp. 85 y ss. Como también de interés al respecto desde una perspectiva general, vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Búsqueda de nuevas formas de ingresos públicos por las regiones: El potencial andaluz en materia de caza y espacios naturales bajo gestión y protección pública», *Innovazione e Diritto*, 2016, n.º 1, pp. 44 y ss.

¹² Vid. JIMÉNEZ SANDOVAL, R.: «Derechos de las personas con discapacidad: módulo 6», *Inst. Interamericano de Derechos Humanos*, junio de 2008, pp. 7-12 y M. Á. Verdugo Alonso: «La concepción de discapacidad en los modelos sociales». Recuperado de: <<http://www3.usal.es>>, pp. 235-247. Otro autor, L. Andrés Valencia: «Breve historia de las personas con discapacidad: De la opresión a la lucha por sus derechos», 3 de diciembre de 2014 [en línea]. Recuperado de: <www.rebelion.org/docs/192745.pdf>.

años sesenta, se produjeron cambios significativos relacionados con el concepto de «discapacidad», así como con sus posibilidades de integración en la sociedad¹³.

La Declaración de los Derechos Humanos de 1948 abre las puertas a otra perspectiva de intervención más comunitaria, ya que ve la discapacidad como un problema fundamentalmente social. Los movimientos sociales y la defensa de los derechos civiles son los responsables del cuestionamiento de la institucionalización. El tratamiento de las discapacidades y de la percepción social acerca de las mismas han variado de forma sustancial; la evolución de la sociedad ha ido mejorando desde los años ochenta del pasado siglo y se han desarrollado modelos sociales de discapacidad que añaden nuevas apreciaciones al término.

Desde el punto de vista del sistema tributario, en lo referente al tratamiento que se da a la discapacidad en los diversos impuestos de nuestro ordenamiento¹⁴, si bien, el impuesto sobre la renta de las personas físicas es el antecedente de una serie de disposiciones fiscales establecidas a favor de las personas con discapacidad, ya con anterioridad aparecían algunas medidas derivadas de la acción protectora de la Seguridad Social (en el caso de invalidez); que se consideraban como rendimientos no sujetos a este impuesto, situación que se mantiene en la actualidad.

¹³ AGUADO DÍAZ, A. L.: *Historia de las Deficiencias. Tesis y praxis*, Madrid (Escuela Libre), 1995. pp. 23-27. Otro autor que hace un amplio desarrollo sobre la historia de las personas con discapacidad L. Andrés Valencia: «Breve historia de las personas con discapacidad: de la opresión a la lucha por sus derechos», *op. cit.*, pp. 2-25.

¹⁴ El fenómeno de la fiscalidad del discapacitado, ha sido objeto tradicionalmente de abundante atención por la doctrina. Como muestras de ello se pueden citar, por ejemplo, sin perjuicio de otras muchas obras sobre el tema, ALAMEDA CASTILLO M. T., ALCAÍN MARTÍNEZ, E., MOLINA FERNÁNDEZ, C. y GONZÁLEZ-BADÍA FRAGA, J. (coords.): *Régimen jurídico de las personas con discapacidad en España y en la Unión Europea*, Granada (Comares), 2006, p. 228. También, ALCAÍN MARTÍNEZ, E., CABRA DE LUNA, M. A., GONZÁLEZ-BADÍA FRAGA, J. y MOLINA FERNÁNDEZ, C.: *Informe 2012: La protección jurídica de las personas con discapacidad en España*, Madrid (Aranzadi), 2014, pp. 86-91; ÁLVAREZ BARBEITO, P.: *La discapacidad en el sistema tributario español*, *op. cit.*, pp. 11 y ss; COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (ed.): *Discapacidad y fiscalidad: Propuestas para una mayor inclusión social*, Madrid (CERMI), 2013, pp. 47 y ss.; CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL: *La situación de las personas con discapacidad en España. Informe n.º 4/2003*, Madrid, 2003, pp. 170 y ss.; DEFENSOR DEL PUEBLO: «Presente y futuro de la fiscalidad del discapacitado, Informes», *Estudios y Documentos*, 2000, pp. 80 y ss.; FUNDACIÓN ONCE (ed.): *La discapacidad en el ámbito tributario, situación y propuestas de mejora para la legislatura 2004-2008*, Madrid, 2005, pp. 270 y ss.; *Libro blanco: Atención a las personas en situación de dependencia en España*, Madrid, 2004, capítulo IV, pp. 36-38 y capítulo VIII, pp. 6-7; MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, *op. cit.*, pp. 6 y ss.

Desde la implantación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, en vigor a partir de 1979, así como con la Ley 18/1991, de 6 de junio, que derogó aquella, se han venido recogiendo determinados beneficios fiscales para las personas con discapacidad¹⁵. En algunos casos, las normas han ido dirigidas de modo evidente hacia estas personas y, en otros, se han beneficiado de las mismas; de manera incidental aunque el legislador la elaboró con carácter general, no las consideró de modo específico para las personas con discapacidad.

Con posterioridad a la Ley 13/1996, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, antigua reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas, reconfigura esta deducción para cualquier período impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 1999. Esta ley y otros preceptos jurídicos tributarios, continúa en esta línea e introduce una serie de novedades en lo que a la tributación de las personas discapacitadas respecta.

Hay que destacar que esta nueva ley define un esquema liquidatorio en el cual prácticamente desaparecen las deducciones de la cuota del impuesto, que se sustituyen por reducciones en la base imponible, que han venido a denominarse «mínimo personal» y «mínimo familiar», y a las que no son ajenas las personas discapacitadas, pues la Ley 40/1998 les ha otorgado un tratamiento más favorable, ya que los citados «mínimos vitales» se ven incrementados en aquellos casos en que el contribuyente, o sus ascendientes o descendientes, acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33 %.

En otro orden de cosas, el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y desarrolla la Ley 40/1998, ha unificado los requisitos que se deben reunir, a efectos del impuesto, para tener la consideración de discapacitado, y el procedimiento para acreditar tal condición, así como de la necesidad de cooperación de una tercera persona o de la existencia de problemas de movilidad, ya que la anterior normativa recogía en artículos separados el grado de discapacidad, a efectos de los gastos deducibles de los rendimientos del trabajo y el grado de invalidez, que daba derecho a la aplicación en la cuota de la deducción familiar.

¹⁵ Para un mayor conocimiento de la evolución de las leyes que se han desarrollado sobre discapacidad ver, RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, D.: *La discapacidad en el sistema tributario español*, op. cit., pp. 75-76. Otra obra sobre este particular en relación a los avances normativos en favor de los discapacitados. ÁLVAREZ BERBEITO, P. señala: «Ciertamente, a la vista de todas las soluciones incorporadas al ordenamiento jurídico tributario español puede constatarse los importantes avances que esta cuestión ha experimentado en los últimos años, reflejo de la toma de conciencia por parte del legislador español de la necesidad de introducir medidas que contribuyan a discriminar positivamente a las personas aquejadas de algún tipo de discapacidad». Vid. ÁLVAREZ BERBEITO, P.: *La discapacidad en el sistema tributario español*, op. cit., p. 27.

La Ley 43/1995, de 3 de abril, por la que se aprueba el impuesto sobre sociedades¹⁶, excluyó en su redacción original la deducción por creación de empleo con carácter general, siendo el RDL 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica, el que vino a reintroducir la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos. Esta desgravación se integra en el articulado de la LIS (artículo 36 bis), con la aprobación de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el impuesto sobre sucesiones y donaciones, según la redacción dada por el artículo 64 de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999, establece en su artículo 20 una reducción de la base imponible sensiblemente superior para las personas con discapacidad en las adquisiciones *mortis causa*¹⁷.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante, LIVA), dispone una serie de beneficios para las personas con discapacidad que se han traducido en el disfrute de determinadas exenciones, tanto interiores como a la importación o en las adquisiciones intracomunitarias, así como tipos impositivos reducidos.

Los beneficios contemplados en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para las personas con discapacidad, configura en su artículo 65 el supuesto de no sujeción, al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL), en su artículo 93.e), contempla la exención en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica de los medios de transporte matriculados a nombre de discapacitados para su uso exclusivo

Podemos decir que las medidas fiscales a favor de los discapacitados han sido habituales en nuestro ordenamiento tributario¹⁸ posconstitucional; últimamente cada vez se

¹⁶ CENTRO ESTUDIOS FINANCIEROS: *Impuesto sobre sociedades* (12.ª ed. actualizada a 1 de octubre 2003), Madrid (CEF), 2003.

¹⁷ ALONSO PARREÑO, M. J.: «Beneficios fiscales. Impuestos sobre sucesiones y donaciones» [en línea], *Canal Down* 21, 28 de noviembre de 2006, pp. 3-8; Blesa Báguena, Á. y Carvajal Vasco, D.: *Prontuario fiscal 2003*, Valencia (CISS), 2003; MARGALLO POLO, F.: *Beneficios fiscales para personas con discapacidad: Guía para familias*, Madrid (Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales), 2002.

¹⁸ En este sentido, J. J. Nieto Montero concluye que la protección de las personas discapacitadas «se ha realizado con acierto en sus líneas generales y que, combinado con medidas adoptadas en otros sectores del ordenamiento debe suponer un claro avance en la situación social de dichas personas». Vid., de este autor, «La protección de las personas con discapacidad a través del sistema tributario en el derecho español», *Revista*

le presta una mayor atención a las personas discapacitadas¹⁹, como parece claro de los preceptos, principalmente del RDL 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del IRPF, derogado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de la Ley del Impuesto de Sociedades, del Impuesto Sobre la Renta de no Residentes y la del Patrimonio. Ley 1/2009, de 25 de marzo, de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, así como de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad²⁰ y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil de la normativa tributaria con esta finalidad, Ley 39/2010, de 22 de diciembre. El Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. RDL 4/2004 del 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS. Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del ISD. RDL 1/1993 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, desarrollado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, de los distintos tributos contemplados en el RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la ley de las Haciendas locales y de la Ley 49/2002 de los incentivos fiscales a las entidades sin ánimo de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Direito e Desenvolvimento, julio a diciembre de 2011, año 2, n.º 4, p. 196. También, ZORZONA PÉREZ, J., MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M. L.: *Las situaciones de discapacidad en el sistema tributario*, Madrid (Instituto de Migraciones y Servicios Sociales), 2002, pp. 15-20. También se dan obras en sentido crítico, vid. NIETO MONTERO, J. J.: «En primer lugar, la propia dispersión y complejidad de las normas, que dificultan seriamente la percepción y comprensión de las mismas por sus destinatarios. En segundo término, la inestabilidad a que se ven sometidas. Todo ello genera una importante inseguridad jurídica, que si es poco deseable en todo el ordenamiento, resulta especialmente reprochable en este punto». Vid. *La Protección de las personas con discapacidad a través del sistema tributario en el derecho español*, op. cit., p. 196.

¹⁹ En relación a los avances normativos en favor de los discapacitados, P. Álvarez Berbeito señala: «Ciertamente, a la vista de todas las soluciones incorporadas al ordenamiento jurídico tributario español puede constatar los importantes avances que esta cuestión ha experimentado en los últimos años, reflejo de la toma de conciencia por parte del legislador español de la necesidad de introducir medidas que contribuyan a discriminar positivamente a las personas aquejadas de algún tipo de discapacidad». Vid., de este autor: «La discapacidad en el sistema tributario español», op. cit., p. 27.

²⁰ Para un mayor conocimiento sobre esta ley vid. MOLINA DE BENITO, M. y MOLINA DE BENITO, J. M.: «Lo que interesa conocer sobre el patrimonio protegido de las personas discapacitadas» [en línea], *HISPAJURIS AIE (Agrupación de Abogados Españoles)*, pp. 5 y ss.

Recientemente, se ha aprobado la Ley 26/2014, de 27 de noviembre²¹, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el RDL 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto Sobre Sociedades, aunque mantiene la misma estructura que la existente y la Ley 28/2014, de 27 de noviembre²², por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y la Ley 16/2013, de 29 de octubre. Todas estas normas entraron en vigor a partir del 1 de enero del 2015.

La evolución futura de esta tendencia normativa en el ámbito tributario a favor de los discapacitados está aún por ver²³. Hoy en día, el impacto de la crisis económica en las personas con discapacidad y sus familias es notoria. Como todos sabemos, la discapacidad es un factor de exclusión social que se manifiesta en muchos ámbitos de la vida social. Las crisis económicas acentúan esa exclusión, puesto que las personas con discapacidad se encuentran en una situación de desventaja.

Cabe destacar que la dimensión laboral es uno de los elementos más afectados por la crisis económica. Para CERMI en las conclusiones de su artículo²⁴:

«Las tasas de paro han aumentado, al igual que se han incrementado para la población general, lo que repercute directamente en la recepción de ingresos, perjudicando su situación socio-económica. Los hogares en los que viven personas con discapacidad

²¹ Vid. GARRIGUES: «Comentario reforma fiscal. Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el impuesto sobre la renta de no residentes y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones» [en línea], 6 de noviembre de 2014, pp. 27 y ss. Recuperado de: <www.garrigues.com>. También, Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE, 28 de noviembre de 2014, pp. 96860 y ss).

²² Vid. GARRIGUES: «Comentario reforma fiscal. Novedades en el impuesto sobre el valor añadido, impuesto general indirecto canario, impuestos especiales y fiscalidad medio ambiental» [en línea], 8 de noviembre de 2014, pp. 8 y 9. Recuperado de: <www.garrigues.com>.

²³ MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, op. cit., pp. 6 y ss.

²⁴ Vid. COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD: *El impacto de la crisis económica en las personas con discapacidad y sus familias*, Madrid (Cinca), 2009, Colección CERMI (43), pp. 121 y ss.

perciben por lo general ingresos bajos y además dependientes de factores muy sensibles a la crisis económica. La capacidad de generación de ingresos además, es menor en los hogares de personas con discapacidad, que deben asumir gastos extraordinarios, así como costes no monetarios que entorpecen la realización de actividades tales como formación, empleo, actividades de ocio, etc. También, la coyuntura económica, ha afectado directamente a las entidades del Tercer Sector, claves para el grupo de personas con discapacidad. Muchas de estas entidades se han visto implicadas por el desempleo, la pérdida de liquidez y la gran dependencia de la financiación pública. que pueden suponer un claro retroceso en los logros obtenidos por las personas con discapacidad en el terreno de la autonomía personal y la inclusión social».

Por todo lo expuesto, hay que indicar que los supuestos de discapacidad deberán tener cada vez mayor presencia en nuestras normas fiscales²⁵, con la finalidad de conseguir un triple objetivo: incentivar determinadas conductas, suministrar a los discapacitados beneficios financieros y tener en cuenta la menor capacidad económica que suele acompañar a la discapacidad.

En esta investigación dedicaremos una especial atención al IRPF, al ser el pilar más relevante del sistema tributario, y también a cada uno de los impuestos más significativos de la imposición directa e indirecta así como un epígrafe final en el que estén encuadrados todos los demás impuestos y ayudas estatales y locales que recogen disposiciones relacionadas con el ámbito de la discapacidad. Aunque es importante y preciso diferenciar dos ámbitos bien distintos²⁶.

Por una parte, aquellas medidas fiscales que prestan ayuda de forma directa al discapacitado, bien por su menor capacidad económica debida a su discapacidad, bien con el fin de conseguir una mejora en su integración en la sociedad.

Por otra parte, las medidas fiscales que afectan de forma indirecta a las personas con discapacidad²⁷. Esta medida tiene por finalidad promover el empleo de trabajadores discapacitados así como bonificaciones específicas para cooperativas de trabajo asociado y como bonificaciones en actividades de investigación, desarrollo e innovación y deducciones

²⁵ Cf. ZORZONA PÉREZ, J., MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M. L.: *Las situaciones de discapacidad en el sistema tributario*, op. cit., pp. 15-20.

²⁶ MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, op. cit., pp. 6 y ss.

²⁷ Vid. PÉREZ BUENO, L. C. y MORAL ORTEGA, O. (eds.): *Las dimensiones de la autonomía personal, perspectivas sobre la Ley 39/2006*, Madrid (Cinca), 2008, pp. 166 y 167.

por inversiones para la movilidad de discapacitados. Además, exoneran de tributación a ciertas entidades sin ánimo de lucro cuya actividad va dirigida a favorecer a discapacitados. La deducción por gastos de formación fue derogada en el 2011, excepto aquellos gastos e inversiones efectuados por una entidad para adaptar a sus trabajadores en el empleo de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información que prorrogaron su vigencia hasta el 2014.

2. LA DISCAPACIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO NACIONAL Y SUPRANACIONAL

El derecho internacional y el derecho nacional representan dos sistemas regulatorios totalmente diferentes. En el ámbito supranacional, las normas sobre la tutela de los derechos de las personas con discapacidad suponen una mayor protección de las mismas, sin que ello se oponga ni sustituya la dimensión nacional, permitiendo incrementar dicho grado de amparo, de modo que la garantizan en un nivel superior. Estas normas podrán o no ser de carácter vinculante, ya que algunas son meras declaraciones que no tienen naturaleza normativa. En este ámbito, previamente hay que hacer distinción entre los organismos internacionales presididos por el principio de cooperación internacional y el del sistema de la Unión Europea, gobernado por el principio de integración supranacional lo cual, determina un grado de vinculación cualitativo y cuantitativo distinto del anterior.

2.1. El derecho internacional y la protección de los derechos de las personas con discapacidad

Los organismos internacionales desempeñan un papel muy importante en el tratamiento de la discapacidad, ya que son útiles para establecer una unidad de criterios entre las diferentes naciones, y permiten un cierto control de las actividades sociopolíticas y económicas. En este apartado, vamos a mencionar aquellos organismos que más se han interesado en adoptar medidas para este colectivo.

2.1.1. La Organización de las Naciones Unidas

El compromiso de las Naciones Unidas (en adelante, ONU) para con los discapacitados²⁸, comenzó con su asistencia a los heridos de la Segunda Guerra Mundial y ha ido evolucionando desde entonces. Su labor diaria está a cargo de la secretaría, que presta servicios a los discapacitados; otro órgano importante encargado de las cuestiones relacionadas con la discapacidad es el Consejo Económico y Social. Si bien las declaraciones no afectan directamente a la fiscalidad de las personas discapacitadas, es conveniente tener un conocimiento desde una perspectiva general, ya que la ONU ha desarrollado un trabajo de suma importancia en el impulso del bienestar y de los derechos de las personas con discapacidad, a través de diversas actuaciones. Entre ellas:

- Declaración Universal de los Derechos Humanos ONU²⁹, 1948.
- Declaración de los Derechos del Retrasado Mental, 1971.
- Declaración de los Derechos de los Impedidos, 1975.
- Asamblea General de Naciones Unidas sobre Participación plena e Igualdad, 1 de Enero de 1976.
- Programa de Acción Mundial para las personas con discapacidad ONU, 1982.
- Normas Uniformes sobre la Igualdad de Oportunidades para Personas con Discapacidad ONU, 1994. Esta norma establece que los Estados deberán adoptar medidas que infieran en la sociedad una mayor conciencia del problema de la discapacidad, de sus derechos, sus necesidades, sus posibilidades y su contribución³⁰.
- Declaración de Salamanca y marco de acción conferencia mundial sobre necesidades educativas especiales, acceso y calidad. UNESCO, España, 1994.
- Declaración del Milenio ONU, 2000.

²⁸ PALACIOS RIZZO, A.: *El modelo social de discapacidad: orígenes, caracterización, y plasmación en la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad*, Madrid (Cinca), 2008, Colección CERMIT (36), pp. 204 y ss. También Vid. MARTOS GARCÍA J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J. M.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 65-69.

²⁹ SAMANIEGO DE GARCÍA, P.: *Aproximación a la realidad de las personas con discapacidad en Latinoamérica*, Madrid (CERMI), 2006, pp. 48 y ss.

³⁰ A/RES/48/96 4 de marzo de 1994. Esferas previstas para la igualdad de participación: artículo 5. Posibilidades de acceso, artículo 6. Educación, artículo 7. Empleo, artículo 8. Mantenimiento de los ingresos y seguridad social artículo 9. Vida en familia e integridad personal, artículo 10. Cultura, artículo 11. Actividades recreativas y deportivas, artículo 12. Religión.

- En diciembre de 2001 la Asamblea General de Naciones Unidas dictó la Resolución 56/168. En ella que se realizaron una serie de propuestas que guardaban relación con la promoción y protección de los derechos y dignidad de los discapacitados, de una forma amplia e integral.
- En 2006, se aprobó por parte de la ONU el Protocolo Facultativo de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, que entró en vigor el 3 de mayo de 2008.

El Día Internacional de las Personas con Discapacidad se estableció el 3 de diciembre de 2011. Unidos en favor de un mundo mejor para todos, se intenta que les permita a las personas discapacitadas la participación en el desarrollo.

En sus artículos, la Declaración Universal de Derechos Humanos (1948) recoge como ideal común que, todo el conjunto de personas individuales y de las distintas naciones, deben emplearse de forma enérgica, en la consecución de un fin, que no es otro que tanto los individuos como las instituciones impulsen mediante la enseñanza y la educación el respeto a estos derechos y libertades³¹, a través de medidas progresivas de carácter nacional e internacional, debiendo ser su reconocimiento y aplicación universales y efectivos, tanto en los Estados miembros como en el resto de países que dependan de su jurisdicción.

No obstante, el primer texto relativo a esta cuestión no llegaría hasta 1971, con la Declaración de los Derechos del Retrasado Mental³². En esta se pide que se constituyan medidas tanto a nivel nacional como internacional, que sirvan de base para amparar los derechos de las personas discapacitadas, aseverando entre otras cuestiones la atención médica, la educación, la seguridad económica —a un nivel mínimo de calidad de vida para que su dignidad no sufra menoscabo— y a ejercer un empleo productivo de acuerdo con sus posibilidades.

En 1975 se adoptó la Declaración de los Derechos de los Impedidos³³. En ella se adopta una amplia clasificación de las personas con discapacidad y se reafirma que todas las personas con todos los tipos de discapacidad deben poder gozar de todos los derechos humanos y libertades fundamentales.

³¹ Sobre goce de sus derechos y libertades hace un análisis detallado HERNÁNDEZ LICONA, J. M.: «Los derechos humanos de las personas con discapacidad», *Quórum Legislativo*, n.º 89, enero de 2007, pp. 138-148.

³² Proclamada por la Asamblea General en su resolución A/RES/2856 (XXVI), de 20 de diciembre de 1971.

³³ Resolución A/RES/3447(XXX) de 9 de diciembre de 1975.

Basándose en los logros de la DUDH, en 1976 entraron en vigor el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos³⁴, junto con sus dos protocolos facultativos, y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales³⁵. Los dos pactos han desarrollado la mayoría de los derechos ya consagrados por la DUDH, y han hecho que sean efectivamente vinculantes para los Estados que los han ratificado. En su mayoría, definen derechos ordinarios tales como el derecho a la vida, la igualdad ante la ley, la libertad de expresión, el derecho al trabajo, la Seguridad Social y la educación y principios rectores para la mayor integración social de los discapacitados así como la plena participación e igualdad.

El Programa de Acción Mundial para las Personas con Discapacidad, aprobado por la ONU en 1982, dictamina que las personas discapacitadas han de poseer las mismas oportunidades que el resto de la población, y deberán tomar parte de forma equitativa en la mejora de sus condiciones de vida que se produzcan tanto en lo relativo al desarrollo social como al económico.

En relación a la exclusión de este colectivo en el ámbito laboral, la resolución A/48/627, de 1994, establece que los países tanto en sus zonas rurales como en las urbanas deben conceder facultades a los discapacitados, que les permitan en igualdad de condiciones ejercer sus derechos, en especial en materia de empleo. De este modo se les facilita obtener un empleo productivo y remunerado en el mercado de trabajo.

En lo relativo a la educación, la Declaración de Salamanca y su marco de acción en la conferencia mundial sobre necesidades educativas especiales, acceso y calidad, de 1994, recoge que, independientemente del sexo, todos los niños tienen un derecho fundamental: el acceso a la educación, y que debe concedérseles la oportunidad de lograr y conservar un nivel digno de conocimientos.

La Declaración del Milenio ONU (2000)³⁶, en su apartado I, punto 6 («Valores y principios»), considera que la igualdad no se le debe negar a ningún individuo ni Estado, y que habrá de ofrecérseles los medios necesarios para poder beneficiarse del desarrollo.

³⁴ Proclamada por la Asamblea General en su resolución 3447 (XXX), de 9 de diciembre de 1975.

³⁵ Así, se declara la necesidad de «estimular los proyectos de estudio e investigación destinados a facilitar la participación práctica de las personas con discapacidad en la vida cotidiana, facilitando, por ejemplo, su acceso a los edificios públicos y al transporte».

³⁶ Resolución aprobada por la Asamblea General [sin remisión previa a una Comisión Principal (A/55/L.2)].

Además, garantiza la igualdad de derechos y oportunidades en el desarrollo, así como la igualdad de derechos y oportunidades entre ambos sexos.

En diciembre de 2001 la Asamblea General de Naciones Unidas dictó la Resolución 56/168, por la que establecía un comité especial encargado de elaborar una convención para impulsar y amparar los derechos y la dignidad de los discapacitados.

Como consecuencia de ese desvelo, en 2006 se aprobó la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad y su protocolo facultativo³⁷, que entraron en vigor el 3 de mayo de 2008. En este se establece (artículo 1):

«[E]l propósito de la presente Convención es estimular, defender y preservar el disfrute completo y en condiciones de igualdad de todos los derechos humanos y libertades fundamentales por todas las personas con diversidad funcional e impulsar el respeto de su dignidad inherente. Como personas con discapacidad, se entienden todas aquellas independientemente de la deficiencia que tenga reconocida siempre que sea a largo plazo que, al interactuar con diversos obstáculos, puedan imposibilitar su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás»³⁸.

³⁷ La aplicación de la Convención en España se ha desarrollado, entre otros instrumentos, mediante la ley 26/2011, de 1 de agosto, de adaptación normativa, a la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad.

³⁸ El artículo 27 establece lo siguiente:

- a) Prohibir la discriminación por motivos de discapacidad con respecto a todas las cuestiones relativas a cualquier forma de empleo, incluidas las condiciones de selección, contratación y empleo, la continuidad en el empleo, la promoción profesional y unas condiciones de trabajo seguras y saludables;
- b) Proteger los derechos de las personas con discapacidad, en igualdad de condiciones con las demás, a condiciones de trabajo justas y favorables, y en particular a igualdad de oportunidades y de remuneración por trabajo de igual valor, a condiciones de trabajo seguras y saludables, incluida la protección contra el acoso, y a la reparación por agravios sufridos;
- c) Asegurar que las personas con discapacidad puedan ejercer sus derechos laborales y sindicales, en igualdad de condiciones con las demás;
- d) Permitir que las personas con discapacidad tengan acceso efectivo a programas generales de orientación técnica y vocacional, servicios de colocación y formación profesional y continua;
- e) Alentar las oportunidades de empleo y la promoción profesional de las personas con discapacidad en el mercado laboral, y apoyarlas para la búsqueda, obtención, mantenimiento del empleo y retorno al mismo;
- f) Promover oportunidades empresariales, de empleo por cuenta propia, de constitución de cooperativas y de inicio de empresas propias;
- g) Emplear a personas con discapacidad en el sector público;

La Asamblea General, en su Resolución 65/186, establece una serie de objetivos de desarrollo del milenio para las personas con discapacidad hasta 2015, y después de esa fecha (A/RES/65/186) reconoce el fortalecimiento de las iniciativas para asegurar a las personas con discapacidad la accesibilidad y la inclusión en todos los aspectos de los esfuerzos de desarrollo.

Por último cabe señalar que esta organización también analiza algunas de las actividades llevadas a cabo por organismos especializados, como la Organización Mundial de la Salud (en adelante, OMS), que ha ayudado a alcanzar la igualdad de oportunidades para los discapacitados y ha proporcionado asistencia técnica; el Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (en adelante, UNICEF)³⁹, que financia los programas sobre discapacidad infantil y la asistencia técnica necesaria en colaboración con Rehabilitación Internacional; por último, la Oficina Internacional del Trabajo (en adelante, OIT), que se esfuerza por facilitar el acceso a los mercados de trabajo y por aumentar la integración económica mediante el establecimiento de normas internacionales de trabajo y la puesta en práctica de proyectos de cooperación técnica”.

2.1.2. Otros organismos internacionales involucrados en la defensa de los derechos de las personas discapacitadas

La discapacidad ha sido objeto de una atención y tratamiento persistente por parte de los organismos internacionales⁴⁰. En este tema y a nivel internacional vamos a mencionar dos

-
- h) Promover el empleo de personas con discapacidad en el sector privado mediante políticas y medidas pertinentes, que pueden incluir programas de acción afirmativa, incentivos y otras medidas;
 - i) Velar por que se realicen ajustes razonables para las personas con discapacidad en el lugar de trabajo;
 - j) Promover la adquisición por las personas con discapacidad de experiencia laboral en el mercado de trabajo abierto;
 - k) Promover programas de rehabilitación vocacional y profesional, mantenimiento del empleo y reincorporación al trabajo dirigidos a personas con discapacidad.

2. Los Estados partes asegurarán que las personas con discapacidad no sean sometidas a esclavitud ni servidumbre y que estén protegidas, en igualdad de condiciones con las demás, contra el trabajo forzoso u obligatorio.

³⁹ Puede verse al respecto, CAMPOY CERVERA, I.: *Estudio sobre la situación de los niños y las niñas con discapacidad en España*, Madrid (UNICEF Comité Español; Huygens Editorial), 2013, Cuadernos para el Debate (2), pp. 41-43.

⁴⁰ BLANCO EGIDO, E. y SÁNCHEZ SALCEDO, A. M.: «Enfoque de la discapacidad en los organismos internacionales», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, 2006, n.º 65, pp. 37 y ss.

organismos que han desarrollado un papel muy importante en la integración de las personas discapacitadas.

Así, por un lado, cabe destacar la Organización Internacional del Trabajo, 1946. Este organismo tiene un compromiso de larga duración para promover la justicia social y lograr trabajo decente para las personas con discapacidad. Es necesario un doble enfoque para la inclusión de la discapacidad: uno de los ejes se refiere a los programas o iniciativas específicas para personas con discapacidad destinados a superar las desventajas o barreras particulares; mientras, el otro busca garantizar la inclusión de las personas con discapacidad en los servicios y actividades de carácter general, tales como la formación profesional, la promoción del empleo, planes de protección social y estrategias para la reducción de la pobreza. Podemos decir que los esfuerzos de este organismo para incluir a las personas con discapacidad cubren toda una gama de actividades, incluidas prácticas internas y alianzas con otras agencias de la ONU, tal y como queda reflejado en la Estrategia y Plan de Acción para la inclusión de la discapacidad 2014-17. Últimamente ha dado un paso importante hacia la inclusión de las personas con discapacidad en el lugar de trabajo, con el lanzamiento de una nueva plataforma global para el intercambio de conocimientos, que vincula los datos de las empresas multinacionales y las organizaciones que representan a los empleadores con las redes de personas con discapacidad. Sobre el empleo y la rehabilitación profesional de las personas con discapacidad, tiene aprobadas una serie de resoluciones al respecto⁴¹.

Por otro lado, la Organización Mundial de la Salud, 1948; organismo especializado en la gestión de políticas de prevención, promoción e intervención en salud a nivel mundial, y que señala que muchos de los obstáculos a los que se enfrentan las personas con discapacidad son evitables, y que pueden superarse las desventajas asociadas a la discapacidad. Para ello, hace una serie de recomendaciones, que precisa para ponerlas en práctica de la implicación de diferentes sectores (salud, educación, protección social, trabajo, transporte, vivienda) y de diferentes agentes (gobiernos; organizaciones de la sociedad civil, incluidas las organizaciones de personas con discapacidad; profesionales; el

⁴¹ Aprobó en 1983 una Convención sobre la Rehabilitación profesional y el Empleo de las personas con discapacidad, 1983 (n.º 159), otras recomendaciones de la OIT n.º 168 (1983) y n.º 99 (1955), sobre la readaptación profesional y el empleo de personas con discapacidad; y el Convenio n.º 159 de la OIT, también sobre la readaptación profesional y el empleo de personas discapacitadas. La gestión de las discapacidades en el lugar de trabajo, repertorio de recomendaciones prácticas de la OIT. OFICINA INTERNACIONAL DEL TRABAJO: *Repertorio de recomendaciones prácticas, del trabajador con discapacidad, derechos de las personas con discapacidad, administración de recursos humanos*, Ginebra, 2002.

sector privado; personas con discapacidad y sus familias; el público en general y los medios de comunicación).

La OMS publicó la Clasificación Internacional de Discapacidades⁴² y, posteriormente, la vigente Clasificación Internacional del Funcionamiento (en adelante, CIF). Esta última ha sido aceptada como una de las clasificaciones sociales de las ONU, incorporando los normas uniformes para la igualdad de oportunidades de los discapacitados. Como tal, la CIF brinda un instrumento apropiado para poner en funcionamiento los mandatos internacionales sobre los derechos humanos, así como las legislaciones nacionales⁴³.

Más recientemente, el 22 de mayo de 2014, en su 67.^a Asamblea Mundial, los ministros de Salud de todo el mundo ratifican el plan de acción para mejorar la salud de todas las personas con discapacidad, estableciendo un programa de trabajo⁴⁴ y adoptando el plan de acción mundial de la OMS sobre discapacidad 2014-2021, e instando a los Estados miembros y a los asociados internacionales, regionales y nacionales a que pongan en práctica las acciones necesarias para contribuir al logro de los objetivos.

2.2. Las políticas de la Unión Europea en materia de discapacidad

En este trabajo vamos a identificar las principales novedades normativas a nivel nacional, relacionadas con las políticas fiscales⁴⁵ que afectan a los discapacitados y su repercusión en la integración de estas personas. Destaca la importancia de la adaptación de la normativa estatal a la europea en este ámbito⁴⁶. Para ello, es necesario reconocer la labor que han desempeñado en la protección fiscal de las personas discapacitadas dos organismos

⁴² Clasificación Internacional de Discapacidades, Deficiencia, Discapacidad y Desventaja (CIHDID) de 1980, y la posterior y actualmente vigente Clasificación Internacional del Funcionamiento, la Discapacidad y la Salud (CIF) de 2001. Recuperado de: <www.who.int/classification/icf/intros/CIF-Spa-Intro.pdf, a 27-7-2003>.

⁴³ «Las Normas Uniformes sobre la Igualdad de Oportunidades para las Personas con Discapacidad», adoptadas por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su 48.^a sesión del 20 de diciembre de 1993 (Resolución 48/96). En Nueva York, Departamento de Información Pública de Naciones Unidas, 1994.

⁴⁴ En su punto 13.3, habla sobre la discapacidad. Recogido en los documentos A67/16, A67/A/CONF./3 y A67/A/CONF./3 Add.1.

⁴⁵ Sobre el conglomerado de impuestos que pueden influir sobre una misma realidad, vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *La doble imposición. Problemática actual*, Madrid (La Ley), 2012.

⁴⁶ Aunque existen colectivos a nivel europeo que será difícil igualar; vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Efectos Fiscales de la aplicación del nuevo protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea a los funcionarios y otros agentes de esta», *Crónica Tributaria*, 2010, n.º 134, pp. 97 y ss.

Europeos, tanto por su acción como los efectos vinculantes que tales efectos pudieran tener para nuestro país: la Unión Europea⁴⁷ y el Consejo de Europa⁴⁸.

2.2.1. La defensa y protección de las personas discapacitadas en el Consejo de Europa

El Consejo de Europa, con sede en Estrasburgo (1949), se crea para defender los derechos humanos y la democracia parlamentaria y asegurar la preferencia del Estado de derecho. Podemos por tanto afirmar que tanto en las acciones de la ONU como en las del Consejo de Europa, la mayor preocupación es fomentar las medidas centradas en la persona con discapacidad, para alcanzar el óptimo posible de su recuperación personal y profesional. En esta misma línea, el Consejo de Europa da muestras de un interés especial por el tratamiento de los asuntos referidos a las personas con discapacidad⁴⁹. El Acuerdo para el Amparo de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, en su artículo 14 dispone la prohibición de discriminación⁵⁰.

⁴⁷ La Estrategia Europea sobre Discapacidad trata de mejorar la inclusión social, el bienestar y el pleno ejercicio de los derechos de estas personas. Además, se basa en el compromiso conjunto de las instituciones de la UE y de sus Estados miembros. Sus acciones comunes tratan de: concienciar a la sociedad en todo lo referente a la discapacidad y promover los derechos de las personas con discapacidad;- Desarrollar las posibilidades de financiación europea; mejorar la recopilación y el tratamiento de los datos estadísticos y garantizar el seguimiento de la aplicación de la Convención de las Naciones Unidas en los Estados miembros y en el seno de las instituciones europeas. Sobre esta materia, vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 70-73.

⁴⁸ Respecto al Consejo de Europa, los instrumentos jurídicos contienen referencias a la protección jurídica de las personas con discapacidad: el Convenio de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, si bien con un carácter muy restringido, y la Carta Social Europea, centrándose en las obligaciones de los Estados sobre la orientación y la formación profesional de estas personas.

⁴⁹ En 1959, crea un marco concreto para trabajar en favor de la protección de la salud de los consumidores, de la prevención de accidentes y enfermedades laborales y, de forma específica, de la integración de las personas con discapacidad. Se trata del «Acuerdo Parcial en el campo de lo social y la salud pública» (revisado en 1996), que ha desarrollado su actividad a través del Comité Directivo para la Rehabilitación e Integración de las Personas con Discapacidad (CD-PRR).

⁵⁰ «El goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación».

El Convenio sobre Derechos Humanos (1950)⁵¹ y la Carta Social Europea (1961)⁵², recogen por primera vez en tratados de ámbito internacional menciones expresas a la discapacidad. Las resoluciones del Comité estaban dirigidas fundamentalmente a mejorar los procesos de educación, formación profesional y empleo de determinados grupos de personas con discapacidad, siguiendo las tendencias del momento.

Análogamente, la Recomendación del Consejo de 4 de junio de 1998 núm. 98/376/CE impulsa la creación de una tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad. Por otro lado, la declaración ministerial Rec (2006) 5 adoptada por el Consejo de Europa, sobre las personas con discapacidad, indica que «hay que progresar hacia una completa participación como ciudadanos»⁵³. Por su parte, la Recomendación 1592 (2003) de la Asamblea Parlamentaria del Consejo de Europa hace referencia a la entera integración social de las personas con diversidad funcional.

La Recomendación Rec (2006) 5, del Comité de Ministros a los Estados miembros, sobre el plan de acción del Consejo de Europa para la promoción de derechos y la plena

⁵¹ Resolución de 5 de abril de 1999, de la Secretaría General Técnica, por la que se hacen públicos los textos refundidos del Convenio para la protección de los derechos y de las libertades fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950; el protocolo adicional al convenio, hecho en París el 20 de marzo de 1952, y el protocolo número 6, relativo a la abolición de la pena de muerte, hecho en Estrasburgo el 28 de abril de 1983. En su artículo 14. *Prohibición de discriminación*, establece que «el goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación».

⁵² La Carta Social Europea (1961-1996), fue hecha en Turín, en el seno del Consejo de Europa, el 18 de octubre de 1961, y firmada en Estrasburgo el 27 de abril de 1978, en vigor a partir del 26 de febrero de 1965 y ratificada por España el 29 de abril de 1980. En el año 1996 se produce una profunda revisión de la Carta Social Europea de 1961, dando lugar a la Carta Social Europea Revisada, en el momento actual, España ha firmado el 23 de octubre de 2000, pero no ha ratificado esta carta revisada por lo que no se ha convertido todavía en derecho interno español. No obstante, conforme a los principios del Derecho Internacional la revisión de la Carta en 1996, no anula la validez de los compromisos adquiridos por los estados respecto a la Carta de 1961. En su artículo 15 recoge el derecho de las personas minusválidas a la autonomía, a la integración social y a la participación en la vida en comunidad. La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000) es la más reciente de las tres. Su texto ha sido publicado en el *Boletín Oficial de las Comunidades Europeas* del 18 de diciembre de 2000. Esta Carta tiene un contenido más completo que las otras dos, pues no se limita a los derechos sociales, sino que regula conjuntamente los derechos civiles y políticos y los derechos económicos, sociales y culturales, a partir de la conclusión consolidada a lo largo de su elaboración sobre el carácter indivisible de los derechos fundamentales.

⁵³ Adoptada durante la segunda conferencia europea de ministros responsables de las políticas de integración de las personas con discapacidad, celebrada en Málaga (España), los días 7 y 8 de mayo de 2003.

participación de las personas con discapacidad en la sociedad⁵⁴ recomienda a los gobiernos de los Estados miembros que, teniendo debidamente en cuenta las estructuras nacionales, regionales o locales y sus respectivas responsabilidades:

«a) Integren como sea oportuno, en sus políticas, legislaciones y prácticas, los principios enunciados y que apliquen las acciones preconizadas en el Plan de Acción del Consejo de Europa para la promoción de los derechos y la plena participación de las personas con discapacidad en la sociedad; mejorando la calidad de vida de las personas con discapacidad en Europa 2006-2015; b) promuevan la puesta en práctica y la aplicación del Plan de Acción 2006-2015 del Consejo de Europa para las personas con discapacidad en los ámbitos que no están sujetos a la responsabilidad directa de los poderes públicos, pero en los cuales, éstos ejercen sin embargo cierto poder o pueden desempeñar un cierto papel; c) a tal fin, que procuren que la presente recomendación se difunda lo más ampliamente posible a todas las partes interesadas, por ejemplo a través de campañas de sensibilización y cooperación con el sector privado y la sociedad civil, implicando especialmente a las organizaciones no gubernamentales de personas con discapacidad».

Del mismo modo, la Recomendación CM/Rec (2009) 6 del Comité de Ministros de los Estados miembros ordena promover los derechos y la integración de las personas con discapacidad que envejecen y de las personas mayores con discapacidad.

Igualmente, cabe mencionar la Resolución del Consejo de la Unión Europea y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, relativa a un nuevo marco europeo de la discapacidad (2010/C 316/01), celebrada el 15 de noviembre de 2010 en Bruselas. La Unión Europea ratifica la citada convención que tiene por objetivo garantizar que las personas con discapacidad puedan gozar de sus derechos en términos de igualdad con todos los demás ciudadanos. Se trata del primer tratado exhaustivo sobre derechos humanos ratificado por el conjunto de la Unión Europea⁵⁵.

En cuanto a las recomendaciones relacionadas con el ámbito de la fiscalidad, es significativo hacer mención a la Recomendación de fecha 9 de abril, del Comité de Ministros de los Estados Miembros número R(92), relativa a una política coherente en

⁵⁴ Adoptada por el Comité de Ministros el 5 de abril de 2006, durante la 961.ª Reunión de Delegados de Ministros.

⁵⁵ Este compromiso queda recogido en la Estrategia de la Unión Europea en materia de discapacidad (IP/10/1505).

materia de personas discapacitadas en cuyo apartado noveno se establece una protección social, legal y económica. Así, en su punto segundo, sobre la seguridad económica y social, apartado 2, dispone que los instrumentos fiscales deberán contemplar los gastos en que incurran las personas con diversidad funcional en su vida diaria, de manera especial para obtener los medios técnicos y vehículos no cubiertos por el sistema de Seguridad Social. La Recomendación R(98)9, del Comité, concretamente en su anexo sobre dependencia, recoge una definición de la misma que resulta importante, así como unos principios generales a favor de las personas dependientes⁵⁶. Por otro lado, en esta misma recomendación manda una serie de medidas en beneficio de las personas dependientes, donde se indica que los Estados miembros deberán aplicar un sistema de prestaciones a las que las personas dependientes tendrán un derecho objetivo⁵⁷.

El 9 de octubre de 2013, el comisario para los Derechos Humanos presentó un informe al Gobierno de España, en cuanto a las repercusiones de la crisis económica y de las medidas de austeridad fiscal en las personas con discapacidad, en el que recoge una serie de conclusiones y recomendaciones⁵⁸.

⁵⁶ Una política en favor de las personas dependientes o susceptibles de poder serlo, debe llevar a: proporcionar una protección suplementaria a las personas dependientes, sea por la concesión de una prestación, sea por el acceso a los servicios existentes, la creación de todos los servicios apropiados, tales como los servicios de ayudas familiares y el acceso a ayudas técnicas apropiadas.

⁵⁷ Las prestaciones deberán ser atribuidas y concedidas tanto a las personas que viven en su domicilio como a las que residen en instituciones. Sin embargo, el mantenimiento en domicilio debe favorecerse.

Las prestaciones deberán corresponder a las diferentes situaciones en las que se encuentran las personas dependientes. Se podrán otorgar en especie o en metálico, de manera directa o indirecta (reembolso de gastos realizados por el beneficiario). Las prestaciones deberán ser asignadas en función del nivel de dependencia. Las prestaciones de dependencia tienen como objetivo compensar las cargas financieras suplementarias que ocasiona la pérdida de autonomía. Las prestaciones deberán ser dispensadas en tanto que la persona tiene necesidad de cuidados y de ayuda.

⁵⁸ El 9 de octubre de 2013 el Consejo de Europa a través de su comisario hace una serie de recomendaciones a España, las cuales son: 1. Insta a las autoridades españolas a que continúen adoptando un enfoque basado en los derechos humanos, en todas las políticas referentes a las personas con discapacidad, incluso en el contexto de medidas de austeridad que afecten a los presupuestos relacionados con la discapacidad. 2. También subraya que las restricciones presupuestarias no deberían conducir a que se prive a las personas con discapacidad del goce de sus derechos humanos y a que se les margine cada vez más. 3. Las autoridades, deberían esforzarse por garantizar que las personas que necesitan apoyo para lograr una mayor autonomía e inclusión social, tengan acceso al apoyo apropiado. 4. Insta a las autoridades, a que se centren en mayor grado en las necesidades de las personas con discapacidad psicosocial e intelectual, y redoblen sus esfuerzos por atenderlas, ya que, en la actualidad, 10 000 de ellas carecen de vivienda, y los recortes presupuestarios amenazan el modelo de salud mental comunitario que se introdujo en España en 1986. 5. El Comisario exhorta a las autoridades españolas a que concluyan sin demora el proceso de reforma de la legislación sobre la capacidad jurídica de las personas con discapacidad intelectual y psicosocial, y a que garanticen su plena participación en la vida política y

2.2.2. El tratamiento de las personas con discapacidad por parte de la Unión Europea

La lucha contra la exclusión social es uno de los objetivos de la Unión Europea y de sus Estados miembros⁵⁹, que realizan un verdadero esfuerzo para integrar a las personas con discapacidad y hacer posible que todos los ciudadanos tengan el mismo acceso a oportunidades y recursos. Aunque si bien, para el defensor del pueblo europeo, se ha avanzado en muchas materias, todavía es necesario mejorar algunas áreas.

De conformidad con el artículo 1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁶⁰, que la dignidad humana es inviolable, será respetada y protegida. De esta manera, su artículo 26 establece que la Unión Europea reconoce y acata el derecho de los discapacitados a obtener medidas que hagan posible su autonomía, su inclusión social y profesional y que tome parte en la vida de la comunidad⁶¹.

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)⁶² estipula que la Unión, en la definición y ejecución de sus políticas y acciones, tratará de luchar contra toda discriminación por razón de discapacidad (artículo 10). Así, en el artículo 19 del Tratado de la Comunidad Europea⁶³ (antiguo artículo 13 TCE) establece que, dejando a salvo las

pública del país, cumpliendo así con los principios consagrados en la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad de las Naciones Unidas y con las normas del Consejo de Europa.

⁵⁹ Para un mejor conocimiento del tema vid. MARAVALL GÓMEZ-ALLENDE, H.: «La protección de los ciudadanos europeos con discapacidad: Las políticas sociales de integración y de igualdad de oportunidades», *Revista de Derecho de la Unión Europea*, 2.º semestre de 2006, n.º 11, pp. 210 y ss.

⁶⁰ Un estudio detallado se puede obtener en la obra de MONEREO PÉREZ, J. L. y MONEREO ATIENZA, C. *et al.*: «La Europa de los derechos: estudio sistemático de la carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea», Granada (Comares), 2012.

⁶¹ La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, fue aprobada el 7 de diciembre de 2000 en Niza y estuvo vigente hasta el 1 de diciembre de 2009 (publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea* n.º C. 364-01, de 18/12/2000). Posteriormente fue revisada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, una vez ratificado esta, hace la Carta legalmente vinculante para todos los países con las excepciones de Polonia y el Reino Unido, (*Diario Oficial* n.º C. 303, de 14/12/2007), a partir del 1/12/2009 pasó a ser jurídicamente vinculante. Desde entonces la Carta ha sufrido modificaciones, una de ellas publicada en el DOUE n.º 83 de 30/3/2010 con referencia DOUE-Z-2010-70003. Donde se proclama solemnemente en sus artículos 20 y 21 que: «Todas las personas son iguales ante la ley. Se prohíbe toda discriminación por razón de sexo, raza, color, orígenes étnicos o sociales, características genéricas, lengua, religión o convicciones, opiniones políticas o de cualquier otro tipo, pertenencia a una minoría nacional, patrimonio, nacimiento, discapacidad, edad u orientación sexual». Finalmente, la n.º 2012/C 326/02 publicada el 26/10/2012. Documento DOUE-Z-2012-70012. Con ella, se pretende reforzar la protección de los ciudadanos de la Unión, a la vista de la evolución de la sociedad, el progreso social y los avances tecnológicos y científicos.

⁶² Documento 2012/C 326/01.

⁶³ Diario Oficial de la Unión Europea C 83/47, (30 de marzo de 2010). Versión Consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

restantes disposiciones de los tratados y siempre dentro de los límites de las competencias asignados a la Unión Europea por los mismos, el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial y previa aprobación del Parlamento Europeo, podrá disponer acciones adecuadas para luchar contra la discriminación por motivos de sexo, de origen racial o étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual. En su artículo 151 (antiguo artículo 136 TCE)⁶⁴ dispone que la Unión y los Estados miembros, teniendo presentes derechos sociales fundamentales como los que se indican en la Carta Social Europea (firmada en Turín el 18 de octubre de 1961) —análogamente, en la Carta Comunitaria de los Derechos Sociales Fundamentales de los Trabajadores (1989)— tendrán como objetivo el fomento del empleo, la mejora de las condiciones de vida y de trabajo, a fin de conseguir su equiparación por la vía del progreso, una protección social adecuada, el diálogo social, el desarrollo de los recursos humanos para conseguir un nivel de empleo elevado y duradero y la lucha contra las exclusiones. Para la consecución de los objetivos del artículo 151, la Unión Europea apoyará y completará la acción de los Estados miembros en determinados ámbitos del artículo 153. También la Comisión fomentará la colaboración entre los Estados miembros y facilitará la coordinación de sus acciones en los ámbitos de la política social (artículo 156)⁶⁵.

Por otro lado, asimismo debe tenerse en cuenta sobre este particular, el Plan de Acción Europeo de Igualdad de Oportunidades para las personas con discapacidad⁶⁶ (2004-2010), propuesto por la Comisión, que consta de dos fases: la primera se extenderá durante dos años (2004 y 2005) y se centrará en la creación de las condiciones necesarias para la promoción del empleo de las personas con discapacidad, garantizando al mismo tiempo la potenciación de su papel en este ámbito⁶⁷. La segunda fase de este plan de acción se

⁶⁴ Artículo 153.1 (antiguo artículo 137 TCE). Para la consecución de los objetivos del artículo 151, la Unión apoyará y completará la acción de los Estados miembros en los siguientes ámbitos: j) la lucha contra la exclusión social.

⁶⁵ En materias como el empleo, el derecho del trabajo y las condiciones de trabajo, la formación y perfeccionamiento profesionales, la seguridad social, la protección contra los accidentes de trabajo y las enfermedades profesionales, la higiene del trabajo, el derecho de sindicación y las negociaciones colectivas entre empresarios y trabajadores.

⁶⁶ Comunicación de la Comisión, de 30 de octubre de 2003, igualdad de oportunidades para las personas con discapacidad: un plan de acción europeo COM(2003) 650 final.

⁶⁷ Acceso al empleo y mantenimiento en la vida activa. La Directiva 2000/78/CE impone a algunos Estados miembros importantes modificaciones de las normas vigentes. Tiene implicaciones profundas para los empleadores (públicos y privados) y sus prácticas de empleo por lo que respecta a las personas con discapacidad. Es esencial conseguir una sensibilización de los agentes interesados para garantizar una

despliega en dos años (2006 y 2007), e insiste en la integración activa y la autonomía (derecho de las personas con discapacidad a ser destinatarias de medidas concebidas para garantizar su autonomía, su inclusión social y profesional y tomar parte en la vida de la comunidad). En ella se proponen cuatro prioridades:

- Fomentar la actividad profesional.
- Promover el acceso a una asistencia y a servicios de cuidados de calidad.
- Promover el acceso de todos a los bienes y los servicios.
- Incrementar la capacidad de acogida y análisis de la Unión.

Por otra parte, es muy de tener en cuenta la comunicación que realiza la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, en la que se establece una compromiso sobre Discapacidad (2010-2020)⁶⁸, que

aplicación eficaz de esta Directiva. Los principales programas del Fondo Social Europeo y la iniciativa comunitaria EQUAL financian una amplia serie de medidas destinadas a integrar a las personas con discapacidad en el mercado de trabajo y experimentan enfoques innovadores relativos a aspectos específicos de esta integración. La Comisión también ha actuado en el marco de la política de la competencia, ya que en noviembre de 2002 se adoptó un reglamento relativo a las ayudas estatales para el empleo, en el que se autoriza a los Estados miembros a financiar hasta un 60 % de los costes salariales anuales y de las cotizaciones de seguridad social cuando una empresa contrate a un trabajador con discapacidad. Asimismo, puede concederse una ayuda para compensar toda reducción de productividad o permitir una adaptación de las instalaciones. En cuanto a la salud y la seguridad en el trabajo, la Directiva 89/654/CE relativa a las disposiciones mínimas de seguridad y de salud en los lugares de trabajo prevé que «los lugares de trabajo deberán estar acondicionados teniendo en cuenta, en su caso, a los trabajadores minusválidos».

⁶⁸ 3. Igualdad: Conforme a los requisitos de los artículos 1, 21 y 26 de la Carta y de los artículos 10 y 19 del TFUE, la Comisión promoverá la igualdad de trato de las personas con discapacidad a través de un enfoque de doble vertiente. Por una parte, se utilizará la legislación de la UE vigente para proteger de la discriminación y, por otra, se aplicará una política activa destinada a luchar contra la discriminación y promover la igualdad de oportunidades en las políticas de la UE. La Comisión también prestará una atención especial al impacto acumulativo de la discriminación que pueden experimentar las personas con discapacidad, si se suman otros motivos de discriminación como la nacionalidad, la edad, la raza o el origen étnico, el sexo, la religión o las convicciones, o bien la orientación sexual.

También velará por la plena aplicación de la Directiva 2000/78/CE[14], por la que se prohíbe la discriminación en el empleo; favorecerá la diversidad y luchará contra la discriminación a través de campañas de sensibilización a escala nacional y de la UE, y apoyará la labor en la Unión de ONG que trabajan en este terreno.

La actuación de la UE apoyará y complementará políticas y programas nacionales encaminados a fomentar la igualdad, por ejemplo, promoviendo la conformidad de la legislación de los Estados miembros en materia de capacidad jurídica con la Convención. Lo que se pretende, es erradicar en la UE la discriminación por razón de discapacidad.

4. Empleo: Los empleos de calidad aseguran una independencia económica, fomentan los logros personales y ofrecen la mejor protección frente a la pobreza. Sin embargo, la tasa de empleo de las personas con discapacidad se sitúa solo en torno al 50 %. Para alcanzar las metas de crecimiento que se ha propuesto la UE, es necesario que un número mayor de personas con discapacidad ejerzan una actividad laboral remunerada en el mercado de trabajo «abierto». La Comisión explotará el pleno potencial de la Estrategia Europa 2020 y de

proporciona un marco de acción a escala europea y nacional para abordar las distintas situaciones de las personas con discapacidad. El objetivo general de la estrategia es facilitar que las personas con discapacidad puedan disfrutar de todos sus derechos y beneficiarse plenamente de una participación en la economía y la sociedad europeas, especialmente a través del mercado único. La Estrategia Europea sobre Discapacidad 2010-2020 identifica medidas a escala de la Unión Europea complementarias a las actuaciones nacionales y determina mecanismos necesarios para aplicar la Convención en la Unión, sin olvidar las propias instituciones de la Unión Europea. También expone el apoyo que se necesita para la financiación, la investigación, la sensibilización, la recopilación de datos y la elaboración de estadísticas. La Comisión ha identificado ocho ámbitos de actuación: accesibilidad, participación, igualdad, empleo, educación y formación, protección social, sanidad y acción exterior.

De manera muy particular, ha de tenerse en cuenta la instrucción de fecha 27/11/2000 núm. 2000/78/CE del Consejo, que guarda relación con el establecimiento de un marco general para la igualdad de trato tanto en la ocupación como en el empleo. Dicho reglamento establece en su artículo 1 que el objetivo principal del mismo es establecer un marco general para luchar contra la discriminación de, entre otras, las personas discapacitadas; asimismo, su artículo 2 fija el concepto de discriminación, estableciendo dos tipos: (a)

su «Agenda de nuevas cualificaciones y empleos» facilitando a los Estados miembros análisis, orientaciones políticas, intercambios de información y otro tipo de apoyo. Dará también a conocer mejor la situación de las mujeres y los hombres con discapacidad respecto al empleo, identificará retos y propondrá soluciones. Prestará especial atención a los jóvenes con discapacidad en su transición de la educación al empleo. Abordará la movilidad interna en el mercado laboral «abierto» y en talleres protegidos a través del intercambio de información y del aprendizaje mutuo. Asimismo, tratará la cuestión de las actividades por cuenta propia y de los empleos de calidad, sin descuidar aspectos como las condiciones de trabajo y la promoción profesional, contando con la participación de los interlocutores sociales. La Comisión intensificará su apoyo a las iniciativas voluntarias que promueven la gestión de la diversidad en el lugar de trabajo, tales como «cartas de la diversidad» firmadas por la empresa o iniciativas de empresa social.

La actuación de la UE apoyará y complementará los esfuerzos nacionales destinados a: analizar la situación de las personas con discapacidad en el mercado laboral; luchar para evitar que las personas con discapacidad caigan en la trampa o entren en la cultura de las prestaciones por discapacidad, que les disuaden de entrar en el mercado laboral; contribuir a su integración en el mercado laboral a través del Fondo Social Europeo (FSE); desarrollar políticas activas del mercado; mejorar la accesibilidad de los lugares de trabajo; desarrollar servicios de colocación profesional, estructuras de apoyo y formación en el lugar de trabajo; promover el uso del Reglamento general de exención por categorías, que permite conceder ayudas estatales sin notificación previa a la Comisión.

En definitiva, posibilitar que muchas personas con discapacidad tengan ingresos por actividades laborales en el mercado de trabajo «abierto».

discriminación directa y (b) discriminación indirecta⁶⁹; se entiende que esta última se da cuando un precepto, norma o mandato, aparentemente neutro, pueda ser causa o motivo de una desventaja singular a personas discapacitadas, respecto de otras, salvo que el patrono o cualesquiera otra persona u organización a la que se le aplique lo establecido en esta directiva deba obligatoriamente, a través de la legislación nacional, tomar acuerdos adecuados de conformidad con las normas consideradas en el artículo 5⁷⁰, para excluir los perjuicios que supone ese precepto, esa norma o mandato. Por último, el artículo 7.º de esta directiva dispone: primero, que con el término de dar garantía a la plena igualdad en la vida profesional, el principio de igualdad de trato no impedirá que un país miembro ampare o tome medidas concretas dirigidas a prever o compensar los perjuicios ocasionados por alguna de las causas a las que hace mención el artículo primero. En segundo lugar, en lo que respecta a las personas con diversidad funcional, el principio de igualdad de trato no compondrá un impedimento al derecho de los países miembros de perseverar o tomar acuerdos relacionados con la acción de proteger la salud y la seguridad en los centros de trabajo, ni para adoptar medidas cuyo fin sea establecer o mantener disposiciones para amparar o promover la inclusión de dichas personas en el ambiente del trabajo.

Asimismo, se han aprobado últimamente reglamentos a favor de las personas discapacitadas: Reglamento (CE) núm. 1107/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2006, sobre los derechos de las personas con discapacidad o movilidad reducida en el transporte aéreo; Reglamento (CE) núm. 1371/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2007, sobre los derechos y las obligaciones de los viajeros de ferrocarril.

En cuanto al trabajo específico de esta investigación, es muy importante tomar en consideración el Reglamento (UE) núm. 651/2014, de 17 de junio, en el que se aprueban

⁶⁹ Vid. CABRA DE LUNA, M. A.: «Discapacidad y aspectos sociales: la igualdad de oportunidades, la no discriminación y la accesibilidad universal como ejes de una nueva política a favor de las personas con discapacidad y sus familias. Algunas consideraciones en materia de protección social», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, 2014, n.º 50, p. 22.

⁷⁰ Ajustes razonables para las personas con discapacidad. «A fin de garantizar la observancia del principio de igualdad de trato en relación con las personas con discapacidades, se realizarán ajustes razonables. Esto significa que los empresarios tomarán las medidas adecuadas, en función de las necesidades de cada situación concreta, para permitir a las personas con discapacidades acceder al empleo, tomar parte en el mismo o progresar profesionalmente, o para que se les ofrezca formación, salvo que esas medidas supongan una carga excesiva para el empresario. La carga no se considerará excesiva cuando sea paliada en grado suficiente mediante medidas existentes en la política del Estado miembro sobre discapacidades».

diversos tipos de ayudas —compatibles con el mercado interior— y establecidas en los artículos 107 y 108 del tratado. Concretamente, en su capítulo 3.º, apartado 6, se decretan incentivos a favor de los trabajadores tanto desfavorecidos como con discapacidad. Con estos se podrán incentivar los costes de los salarios de los trabajadores por un tiempo máximo de doce meses a partir de la fecha de la contratación del trabajador desfavorecido. En el caso de que se trate de trabajadores muy desfavorecidos, serán subvencionables los costes salariales por un tiempo máximo de veinticuatro meses a partir de la contratación. Asimismo, en su punto 3 dispone que, cuando la contratación no suponga un aumento neto del número de empleados en la entidad —comparándolo con la media de los doce meses anteriores—, el empleo o empleos deberán haber quedado desprovistos a raíz de la renuncia del trabajador, de su discapacidad, de su jubilación, de la reducción voluntaria del tiempo de trabajo o de su despido disciplinario procedente y no de resultados de su despido. En el punto 4 se establece que los trabajadores desfavorecidos tendrán derecho, salvo en caso de despido disciplinario procedente, a un empleo sin límite de tiempo en consonancia con la normativa nacional aplicable o por cualquier convenio colectivo en materia de contratos de empleo. Si el período de empleo es inferior a doce meses, o a veinticuatro en el caso de los trabajadores muy desfavorecidos, los incentivos se aminorarán de forma proporcional. La cuantía total de la ayuda no deberá superar el 50 % de los gastos a incentivar.

Otro tipo de beneficios recogidos por la normativa está dirigido al empleo de trabajadores con discapacidad, en modo de subvenciones salariales; así, el artículo 33.1 de la Ley 43/2006, de 29 de diciembre, dispone que las bonificaciones para la contratación de trabajadores discapacitados podrán ser compatibles con el mercado interior, según lo acordado por el artículo 107, en su apartado 3.º del tratado, quedando exentos de la obligación de notificación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 108.3, siempre que se cumplan las condiciones previstas. Se considerarán subvencionables los gastos de salarios durante cualquier período en el que el trabajador discapacitado se encuentre contratado. Por otro lado, cuando la contratación de los trabajadores no suponga un aumento neto del número de trabajadores en la entidad, comparándola con la media de los doce meses anteriores, el puesto o puestos habrán de quedar libres inmediatamente después de la dimisión del trabajador, de su discapacidad, de su jubilación, de la reducción voluntaria del tiempo de trabajo o de su despido disciplinario procedente, y no por efectos de despido. La cuantía del incentivo no podrá superar el 75 % de los gastos subvencionables.

Asimismo, se recogen ayudas para gestionar los costes adicionales para emplear a trabajadores discapacitados. El artículo 34.1 de la ley anteriormente mencionada establece que las ayudas para cubrir los gastos adicionales del empleo para este colectivo serán compatibles con el mercado común, quedando exentos de la obligación de notificación de acuerdo con lo establecido en el artículo 108.3 del tratado, siempre que se cumplan el resto de requisitos que se prevén en este artículo y en el capítulo I. Por otra parte, también se podrán incentivar los siguientes costes: a) los gastos de adaptación de las instalaciones; b) los de empleo de personal exclusivamente durante el período que se dedique a asistir a trabajadores con diversidad funcional y de formación de los mismos; c) los gastos de adaptación o compra de equipos, o de programas informáticos, destinados a trabajadores discapacitados, incluidas las instalaciones tecnológicas, que suplan los gastos que habría soportado el beneficiario si hubiera empleado a trabajadores sin discapacidad; d) los costes que se encuentren de un modo directo relacionados con el transporte al centro de trabajo de las personas con discapacidad; e) los gastos de salarios por horas trabajadas por discapacitados que se encuentren en rehabilitación; f) en el caso de que el trabajo sea protegido, se cubrirán los gastos de construcción, instalación o modernización de las unidades de producción de la empresa, así como costes de administración y transporte, siempre que se provengan de una relación directa del empleo de trabajadores con discapacidad. El importe del incentivo no deberá superar el 100 % de los costes subvencionables.

También se contemplan beneficios destinados a cubrir los costes de asistencia dirigida a los trabajadores desfavorecidos, de acuerdo con el artículo 35. Estas ayudas serán compatibles con el mercado interior y quedarán exentas de la obligación de notificación, siempre que se cumplan los requisitos exigidos. Siendo subvencionables los gastos siguientes: a) los costes de empleo del personal por un período máximo de doce meses a partir de la contratación del trabajador desfavorecido o a lo largo o un período de veinticuatro meses como máximo por la contratación de un trabajador muy desfavorecido; b) los costes de formación de dicho personal. Las ayudas prestadas a estas personas consistirán en medidas de apoyo a la autonomía del trabajador desfavorecido y a su adaptación al entorno de trabajo, en el acompañamiento del trabajador en los procedimientos sociales y administrativos, en la facilitación de la comunicación con el empleador y en la gestión de conflictos. La cuantía de los incentivos no podrá superar el 50 % de los costes subvencionables.

2.3. Normativa de ámbito nacional que aborda la temática de la discapacidad

Una vez que hemos analizado el tratamiento de la discapacidad en los organismos internacionales, vamos a hacer referencia a las principales normas de nuestro sistema jurídico nacional⁷¹, esto es, los principios recogidos en nuestra Constitución y en otras normas de nivel inferior, relacionadas con el amparo de los derechos de las personas discapacitadas, como son las leyes, reglamentos, órdenes y otras normas que proceden de los distintos poderes del Estado.

2.3.1. Protección constitucional de la discapacidad en el ordenamiento jurídico español⁷²

La Constitución española de 1978 alude —en su capítulo III («Principios Rectores de la Política Social y Económica»), artículo 49— de forma expresa a las personas con discapacidad:

«El conjunto de poderes del Estado llevará a cabo una política que prevenga, trate, rehabilite e integre de los discapacitados tanto físicos, sensoriales y psíquicos, a los que se asistirá y prestará una atención especializada, amparándolos de manera especial para el disfrute de los derechos que se otorga a todos los ciudadanos».

El desarrollo del mandato contenido en este artículo se centra, pues, en un conjunto de políticas asistenciales a los discapacitados adoptadas y normadas por los poderes públicos, políticas que se proyectan en una pluralidad de ámbitos bien diferenciados (laborales, culturales, de vivienda, educación, ocio, deportes, etc.) y de diferentes competencias compartidas: Estado, comunidades autónomas y Administraciones locales (artículos 148 y 149 de la CE). Existen otros artículos en nuestra norma suprema que pueden tener

⁷¹ Estrategia Española sobre Discapacidad 2012-2020, Real Patronato Sobre discapacidad, Centro Español de Documentación sobre discapacidad (CEDD). Recuperado el 11/1/2016 de: <<http://www.cedd.net>>.

⁷² Cfr. P. Cuenca Gómez (ed.): *Estudios sobre el impacto de la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad en el ordenamiento jurídico español*, Madrid (Dykinson), 2010. También, R. LORENZO GARCÍA, R. y PALACIOS RIZZO, A.: *Discapacidad, derechos fundamentales y protección constitucional*. En *Los Derechos de las Personas con discapacidad*. Vol. I: *Aspectos Jurídicos*, Madrid (Consejo General del Poder Judicial), 2008, pp. 63-123. Vid. VALERA AUTRÁN, B.: *La discapacidad en el derecho español y en la Constitución española*, en *Discapacidad intelectual y Derecho*, IV Jornadas, Granada 23 y 24 de octubre de 2003, Madrid (Fundación Aequitas), 2004, Colección La Llave (1).; y MARTÍNEZ PUJALTE, A. L.: «Discapacidad y Derechos Fundamentales» [en línea], *Ciudadanía y Valores Fundación*, febrero de 2014, pp. 2-10.

correlación con el artículo 49, como es el artículo 41, que ordena a los poderes públicos que mantengan un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, así como el 43, que reconoce el derecho a la protección de la salud.

Pero no es solo en el artículo 49 de la CE donde se hace referencia a políticas en favor de las personas discapacitadas, sino que nuestra Constitución, desde una perspectiva general, establece otros principios que son aplicables a este colectivo, como son los recogidos en los artículos 9.2, 10 y 14, esencialmente el artículo 9.2:

«Los poderes públicos promoverán las condiciones para que las personas y los grupos en las que se integran estos, disfruten de una libertad e igualdad efectiva y real, removiendo todos los impedimentos o dificultades que les impidan o dificulten su plenitud, facilitando la participación de todos los individuos en la política, en la economía, cultura y sociedad».

En modo similar, dentro de los derechos y deberes fundamentales, el artículo 10.1 de la CE: «Se pronuncia sobre la dignidad de las personas, los derechos que gozan de inviolabilidad y que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el acatamiento de la ley y a los derechos de las demás personas, como principio del orden político y de la paz social»; y en el capítulo II («Derechos y Libertades») recoge en su artículo 14 que: «Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social».

Además, al tratarse de un estudio sobre aspectos fiscales relacionados con los discapacitados, es importante resaltar el artículo 31.1 de la CE⁷³: «Todas las personas deberán contribuir al mantenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de progresividad⁷⁴ e igualdad que, en ningún momento, tendrá alcance confiscatorio».

⁷³ MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, op. cit., p. 18.

⁷⁴ Sobre la dimensión que están alcanzando los principios de justicia tributaria, no solo en el ámbito nacional, sino también en el ámbito europeo, vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Il ruolo della definizione dei principi materiali di giustizia tributaria nell'integrazione fiscale europea», *Diritto e Pratica Tributaria*, 2014, vol. 85, n.º 6, p. 997; otra obra de C. M. López Espadafor, sobre la contemplación en el Derecho originario de la UE de los principios materiales de justicia tributaria es «La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea», *Estudios financieros, Revista de*

Por otra parte, el artículo 10.2 de la Carta Magna dispone que: «Los preceptos relativos a los derechos fundamentales y a las libertades que se reconoce en nuestra Constitución, se determinarán de acuerdo con la Declaración Universal de Derechos Humanos⁷⁵ y los Tratados y Acuerdos Internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». En este sentido, es de especial relevancia mencionar las siguientes leyes:

- a) La Ley 26/2011, de 1 de agosto, por la que se adapta la normativa a la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad⁷⁶, en la que se pretende estimular los cambios, normativos y de plazos, que hacen falta indispensablemente para llevar a efecto los compromisos adquiridos por la ratificación de la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad. Para ello, responde a tres objetivos principales: (1) adaptar la normativa española, en sus diversos ámbitos, a dichos compromisos; (2) impulsar el cumplimiento de los plazos comprometidos y (3) profundizar en el modelo de discapacidad que propone la ya derogada Ley 51/2003, de 2 de diciembre (LIONDAU), por el RDL 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con diversidad funcional, así como su integración social.
- b) El Real Decreto 1276/2011, de 16 de septiembre, de adaptación normativa a la Convención Internacional sobre los derechos de las personas con discapacidad.

contabilidad y tributación, Comentarios, casos prácticos, 2013, n.º 361, pp. 85-124. Si pasamos a la disciplina de los derechos humanos en este campo, C. M. López Espadafor aborda la misma desde dos perspectivas distintas en dos obras: «Prospettive contemporanee dell'applicazione della legge tributaria nello spazio», *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2014, n.º 4, pp. 1190-1195 y «Carencias de la justicia tributaria en la Unión Europea», *Revista Técnica Tributaria*, 2013, n.º 103, pp. 33-40.

Los principios de justicia tributaria han sido objeto tradicionalmente de abundante atención por la doctrina, como muestra de ello se pueden citar otros autores. Vid. J. Martín Queralt: *Derecho tributario*, 2.ª ed., Pamplona (Aranzadi), 1997, p. 56; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid (Tecnos), 2000.

⁷⁵ Para un mayor conocimiento sobre la protección de los Derechos Humanos y de Libertades Fundamentales. Vid. AZPITARTE SÁNCHEZ, M.: «Los Derechos Fundamentales de la Unión, en busca de un nuevo equilibrio», *Revista Española de Derecho Constitucional*, 2015, n.º 104, pp. 243-268.

⁷⁶ Modificando una amplia serie de normas españolas, para más detalle se puede comprobar el BOE (n.º 184, 02 de agosto de 2011, disposición n.º 13241, pp. 87478-87494).

En lo referente al tratamiento de la discapacidad en derecho comparado⁷⁷ a nivel constitucional, no es habitual que un enunciado constitucional consagre en sus artículos un mandato concreto sobre el asunto de la discapacidad, como lo hace la española. Tan solo la Constitución portuguesa de 1976, y alguna otra en menor medida, hacen referencia en sus leyes fundamentales a la materia de la discapacidad. Si bien es cierto que últimamente la mayoría de los países, de una u otra forma, adoptan medidas relacionadas con el colectivo de discapacitados⁷⁸. Para ello vamos a analizar cuatro países de la UE.

Italia

La Constitución italiana de 1947 reconoce, además de los derechos civiles y políticos, también los derechos sociales. En su artículo 3, establece que todas las personas tendrán la misma dignidad social y serán iguales ante la ley, sin distinción de sexo, raza, lengua, religión, opiniones políticas ni circunstancias personales y sociales. Por otro lado, en su artículo 38, se afirma:

«Toda persona imposibilitada para trabajar y que carezca de los medios necesarios para subsistir tendrá derecho al sustento y a la ayuda social. Los trabajadores tendrán derecho a que se prevean y se garantice los medios que cubran sus necesidades vitales en caso de desgracia, enfermedad, invalidez, ancianidad y desempleo. Los discapacitados para el trabajo y los que tengan reconocida un grado parcial tendrán derecho a la educación y a la formación profesional. Estas tareas serán asumidas por los poderes públicos. La asistencia privada será libre».

Alemania

Del mismo modo, en Alemania encontramos su ley fundamental de 1949, la cual ha sido reformada en diferentes ocasiones por diferentes leyes constitucionales, y la última de ellas data de 2006⁷⁹. No hace un mandato expreso en materia de discapacidad sino de forma

⁷⁷ Sobre este tema, vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 78 y ss.

⁷⁸ Cfr. LORENZO GARCÍA, R. y PALACIOS RIZZO, A.: «Discapacidad, derechos fundamentales y protección constitucional...», op. cit., pp. 63-73.

⁷⁹ Para un mayor conocimiento de esta reforma Vid. ARROYO GIL, A.: *La Reforma Constitucional del Federalismo Alemán: estudio crítico de la 52.ª Ley de modificación de la ley fundamental de Bonn, de 28 de agosto de 2006*, Cataluña (Institut d'Estudis Autònoms), 2009, Colección Con(Textos)A (11).

genérica. La primera frase del artículo 1.1 de la Ley Fundamental señala que «[n]o puede tocarse la dignidad de las personas» y fue modificada y copiada en 2004 del artículo II-61 de la Constitución de la UE: «No se puede violar la dignidad humana». Dentro de las reformas constitucionales de este país, es conveniente referirse a la del año 1994, donde se amplió la Constitución alemana con relación al tema de la discapacidad. A partir de ese año, se habla en el preámbulo del artículo 3 del proceso igualitario entre discapacitados y no discapacitados. A este respecto, en la Constitución se expresa que: «Las personas no pueden tener ningún perjuicio por motivo de su discapacidad». En el año 2001, fue aprobada una nueva ley social, la Ley Social IX. Esta ley (SGB IX)⁸⁰ contiene los requisitos para la rehabilitación y la participación de los discapacitados en Alemania. La ley entró en vigor el 1 de julio de 2001. El SGB IX tiene el propósito de promover la autodeterminación y la igualdad de participación en la sociedad de las personas con discapacidad y en riesgo de quedar discapacitadas y evitar o luchar contra la discriminación.

Francia

Igualmente, en Francia el principio de igualdad ante la ley y la prohibición de discriminación es una vieja aspiración del ser humano que fue recogida con entusiasmo por el movimiento constitucional del siglo XVIII que marcó el fin del Antiguo Régimen. Se convirtió en una de las principales reivindicaciones de los revolucionarios liberales, especialmente de los franceses, hasta el punto de que su proclamación forma parte de la divisa del Estado surgido de la Revolución francesa («Libertad, igualdad, fraternidad», recogido en el artículo 2 del título I de su constitución de 1958). También es importante señalar su artículo 1, donde se recoge el derecho a la igualdad ante la ley de todos los ciudadanos.

Finlandia

La Constitución de Finlandia, que entró en vigor el 1 de marzo de 2000, establece que todos son iguales ante la ley y la prohibición general de la discriminación (§ 6 de la ley).

⁸⁰ Última modificación realizada por el artículo 3.g, de 14 de diciembre de 2012 (*Gaceta de Leyes Federales* I, pp. 2598, 2606). Entrada en vigor de la última modificación: 1 de enero de 2013 (artículo 7.g, de 14 de diciembre de 2012).

Suecia

Suecia no tiene un único texto constitucional, sino una ley fundamental basada en cuatro instrumentos: el Instrumento de Gobierno (1974), la Ley de Sucesión (1810), la Ley de Libertad de Prensa (1949) y la Ley Fundamental del Derecho de Expresión (1991). El instrumento más importante es el de Gobierno, que contiene los principios que se consideran como la base de la Constitución.

El capítulo 2 del Instrumento de Gobierno, que contiene los mecanismos de salvaguarda de los derechos y las libertades fundamentales del ciudadano, establece en los artículos 15 y 16 la prohibición de discriminación, por motivos de raza, discapacidad, etc., y por motivos de sexo, respectivamente. Estas prohibiciones se aplican a toda la legislación y no solo a la restricción de derechos.

Dinamarca

En Dinamarca no existe un derecho general para personas discapacitadas. Existen, sin embargo, disposiciones específicas en diferentes áreas legales referidas a aspectos sociales y de empleo.

Hecha esta breve comparativa constitucional, pasamos a referirnos a las normas de rango inferior a la Constitución, destacando el RDL 1/2013, de 29 de noviembre⁸¹. Esta ley tiene por objeto: (a) garantizar el derecho a la igualdad de oportunidades y de trato, así como el ejercicio real y efectivo de derechos para las personas con discapacidad en igualdad de condiciones respecto del resto de ciudadanos y ciudadanas, a través de la promoción de la autonomía personal, de la accesibilidad universal, del acceso al empleo, de la inclusión en la comunidad y la vida independiente y de la erradicación de toda forma de discriminación, con arreglo a los artículos 9.2, 10, 14 y 49 de la CE y de la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad y los tratados y acuerdos internacionales ratificados por España y (b) establecer el régimen de infracciones y sanciones que garanticen

⁸¹ Este Real Decreto Ley recoge los aspectos principales de varias leyes y las deroga, en concreto: la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos; la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad y 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.

las condiciones básicas de las personas discapacitadas en materia accesibilidad universal, igualdad de oportunidades y no discriminación⁸².

Otra norma que ha realizado un importante esfuerzo de protección a la discapacidad es Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia. Este precepto despliega sus efectos no solo sobre el colectivo de discapacitados, sino también fundamentalmente sobre el de personas mayores, y por tanto se configura como un desarrollo no solo del artículo 49 de la Constitución, sino también del 50, como señala la ley en su exposición de motivos. Establece en primer lugar un nivel mínimo de protección, determinado y garantizado económicamente por los organismos del Estado. Un segundo nivel de amparo, en el que la norma contempla un conjunto de normas que permita la cooperación y financiación entre las comunidades autónomas, las corporaciones locales y la Administración general del Estado, por medio de convenios para el desarrollo y aplicación de los restantes servicios y prestaciones que recoge la ley. En último lugar, las comunidades autónomas podrán llevar a cabo, si así lo consideran pertinente, un tercer nivel adicional a los anteriores.

En otro orden de cosas, en materia de protección de la discapacidad, sería conveniente mencionar el Consejo Nacional de la Discapacidad. Se trata de un órgano consultivo interministerial a través del cual las organizaciones representativas de personas con discapacidad y sus familias participan en la planificación, seguimiento y evaluación de las políticas que se desarrollan en el ámbito de la discapacidad. El Consejo Nacional de la Discapacidad está regulado por el Real Decreto 1855/2009⁸³ y corresponde a este órgano la promoción para que las personas discapacitadas gocen de igualdad de oportunidades, que no se les discrimine y que obtengan una accesibilidad completa.

En síntesis, podemos decir que existe un persistente compromiso por parte de los poderes públicos de establecer normas a nivel general, que permitan proteger los derechos de las personas con discapacidad y corrijan la desigualdad existente entre estas personas y las que no lo son. En cuanto a lo que nos atañe, el ámbito tributario, desde la entrada en

⁸² Especialmente y relacionado con el trabajo que investigamos, el artículo 17, de apoyo a la actividad profesional; dentro del capítulo IV sus artículos 25 a 47, de derecho al trabajo; artículo 58: «La financiación de las distintas prestaciones, subsidios, atenciones y servicios contenidos en esta ley se efectuará con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, y a los de las comunidades autónomas y entidades locales, de acuerdo con las competencias que les correspondan respectivamente. En dichos presupuestos deberán consignarse las dotaciones correspondientes conforme a la legislación vigente».

⁸³ Modificado por el Real Decreto 1146/2012, de 27 de julio.

vigor de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, a las medidas fiscales a favor de los discapacitados se le ha ido otorgando cada vez una mayor atención en nuestro ordenamiento tributario⁸⁴, como parece evidente de los preceptos aprobados, principalmente la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y la reforma de la misma; la Ley 26/2014 de 27 de noviembre y en esta línea otras normas tributarias⁸⁵. Los mandatos expuestos han coadyuvado a esa necesaria igualdad e integración; sin embargo, y a pesar de que creemos que no es el ámbito fiscal el más idóneo para conseguir la plena integración de las personas discapacitadas, sí que podrían dichas disposiciones tener cada vez mayor presencia en nuestras normas fiscales, ya que la política fiscal es una poderosa herramienta para incentivar comportamientos económicos, para impulsar los valores de solidaridad y la protección familiar y un instrumento de integración de las personas discapacitadas⁸⁶. La discapacidad de un individuo va a significar en la mayoría de los casos una menor capacidad económica.

2.3.2. Evolución del concepto de discapacidad, términos utilizados en el sistema tributario: efectos de la declaración administrativa

Como bien dicen Isidoro Martín Dégano y Manuel Lucas Durán en su obra⁸⁷ todo trabajo, cualquiera que sea la doctrina desde la que se efectúe, acerca de la particular situación de las personas discapacitadas, debe emplear un apartado para tratar el tema de la terminología. Todos los sinónimos de discapacidad pueden poseer distintos conceptos dependiendo del ámbito en que se utilicen.

⁸⁴ En relación a los avances normativos en favor de los discapacitados, P. Álvarez Berbeito señala: «ciertamente, a la vista de todas las soluciones incorporadas al ordenamiento jurídico tributario español puede constatarse los importantes avances que esta cuestión ha experimentado en los últimos años, reflejo de la toma de conciencia por parte del legislador español de la necesidad de introducir medidas que contribuyan a discriminar positivamente a las personas aquejadas de algún tipo de discapacidad». «La discapacidad en el sistema tributario español». Vid. ÁLVAREZ BERBEITO, P.: «La discapacidad en el sistema tributario español», *op. cit.*, p. 27.

⁸⁵ Para un mayor conocimiento de la evolución de las leyes que se han desarrollado sobre discapacidad vid. RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, D.: *La discapacidad en el sistema tributario español*, *op. cit.*, pp. 75-76.

⁸⁶ En este sentido, J. J. Nieto Montero concluye, que la protección de las personas discapacitadas «se ha realizado con acierto en sus líneas generales y que, combinado con medidas adoptadas en otros sectores del ordenamiento debe suponer un claro avance en la situación social de dichas personas». Vid., de este autor: «La protección de las personas con discapacidad a través del sistema tributario en el derecho español», *op. cit.*, p. 196.

⁸⁷ MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, *op. cit.*, p. 21.

El concepto de «discapacidad» ha soportado numerosos cambios en su dilatada historia. En el último siglo, y sobre todo en las tres últimas décadas, ha traído consigo una diferente manera de conceptualizar la discapacidad, en la que han influido las tendencias históricas, apareciendo nuevos conceptos muy significativos, como los realizados durante el siglo XX por *International Classification of Impairments, Disabilities and Handicaps (ICIDH)*; la Clasificación Internacional de Deficiencias, Discapacidades y Minusvalías (CIDDIM) y la Organización Mundial de la Salud (OMS) en 1980. Las aportaciones conceptuales en el siglo XXI han venido por parte de la OMS en 2001, en concreto, con la Clasificación Internacional del Funcionamiento, de la Discapacidad y de la Salud (CIF).

Este cambio conceptual se ha dado de forma simultánea al progreso en el tratamiento médico y en la integración social, de manera que el concepto de discapacitado ha pasado de verse como un castigo divino a considerarse con una apariencia paternalista y asistencial, que consideraba a las personas dependientes, llegando a un distinto paradigma, el de la autonomía personal, que contempla a las personas con discapacidad como individuos con habilidades, recursos y potencialidades que les permiten lograr una vida independiente⁸⁸. Más recientemente, la discapacidad ha empezado a conocerse desde un punto de vista de derechos humanos, cuyo objetivo principal es la integración de las personas discapacitadas en la comunidad, con la intención de conseguir su accesibilidad.

Si bien la sociedad está cada vez más informada sobre la discapacidad⁸⁹, no se debe olvidar que todavía existe una manera de expresarse poco respetuosa y discriminatoria hacia las personas que la padecen⁹⁰; términos como «subnormalidad», «deficiencia», «minusvalía», «limitación», «discapacidad», etc., se han utilizado de manera sucesiva y a veces de forma indistinta y simultánea (la propia Constitución española en su artículo 49 utiliza el término «disminuido»). «Discapacidad» es la palabra más corriente y extendida actualmente, pero anteriormente y durante mucho tiempo lo fue el de minusvalía. Asimismo es interesante resaltar que desde hace unos años se emplea cada vez más un término

⁸⁸ Vid. EGEA GARCÍA, C. y SARABIA SÁNCHEZ, A.: «Visión y modelos conceptuales de la discapacidad», *Revista Políbea* (Madrid), n.º 73, pp. 1-6. Otra obra en la misma línea de estos autores *Guía para conseguir una prevención de riesgos laborales. inclusiva en las organizaciones* [en línea], Madrid (Fundación Prevent; Comunidad de Madrid), 2010, pp. 1-5.

⁸⁹ Vid. MOMM, W. y GEIECKER, O. (dirs.): «Discapacidad y trabajo», en *Enciclopedia de salud y seguridad en el trabajo*, s. I. (Chantal Dufresne, BA), 1998, sumario 17.2.

⁹⁰ Sobre este tema, Vid. GARCÍA CALVENTE, Y. y CALVO ORTEGA, R.: *Situaciones de dependencia: regulación actual y nuevas perspectivas*, Pamplona (Civitas), 2007, p. 33.

alternativo al de «discapacidad»: el de «personas con diversidad funcional»⁹¹ (abreviado, PDF), por iniciativa de los propios afectados.

En cuanto al concepto utilizado en el ámbito tributario⁹² para referirse a este colectivo, últimamente se ha procedido a acuñar la terminología empleada, utilizando un solo término: «discapacidad»⁹³, pero durante décadas lo fue el de «minusvalía». Algunas veces se utilizaban diferentes términos para referirse a una misma realidad, lo que daba lugar a confusiones.

En el tiempo presente, la Ley 35/2006 del IRPF establece que «tienen la consideración de discapacitadas las personas obligadas al pago del impuesto que acrediten tener reconocido por el organismo competente un grado de discapacidad igual o superior al 33 %»⁹⁴. Anteriormente, tanto el RDL 3/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIRPF, en su artículo 58, así como el artículo 67 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) disponía que serían consideradas personas discapacitadas aquellos contribuyentes que acreditaran de manera reglamentaria un grado de discapacidad igual o superior al 33 %. En estos mismos términos se expresa la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del LIVA, en su artículo 91.2.1.4.º. Por su parte el apartado 21 del artículo 1.º de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica la

⁹¹ Son muchos los autores que se han referido a este tema, vid. PALACIOS RIZZO, A. y ROMANACH CABRERO, J.: *El modelo de la diversidad: La bioética y los derechos humanos como herramientas para alcanzar la plena dignidad en la diversidad funcional*, Santiago de Compostela (Diversitas Ediciones), 2006, p. 34. Otra obra de estos mismos autores en el mismo sentido: «El modelo de la diversidad: una nueva visión de la bioética desde la perspectiva de las personas con diversidad funcional (discapacidad)», *Intersticios (Revista Sociológica de Pensamiento Crítico)*, 2008, vol. 2, n.º 2, pp. 37 y ss.; DELGADO GARCÍA, A. M., BELTRÁN DE HEREDIA RUIZ, I. y OLIVER CUELLO, R.: *Vejez, dependencia y discapacidad: aspectos fiscales y de seguridad social* [en línea], Madrid (Ministerio de Trabajo e Inmigración), 2009, pp. 108-112.

⁹² Vid. RUIZ HIDALGO, C. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*, Madrid (Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales), 2004, p. 25. Otra obra, CARBAJO VASCO, D.: «Tratamiento de la discapacidad y de la dependencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista de Información Fiscal*, 2008, n.º 88, p. 14. También Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 75-77.

⁹³ En consonancia con lo establecido 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, donde se establece que, a partir del día 1 de enero de 2007, fecha de su entrada en vigor, las disposiciones normativas elaboradas por las Administraciones Públicas deben utilizar el referido término.

⁹⁴ Apartado 36 del artículo 1.º de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica el artículo 60.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

anterior ley del IVA, consideran discapacitados a aquellas personas a las que se les reconozca por el organismo competente un grado igual o superior al 33 %⁹⁵.

En consecuencia, de acuerdo con lo puesto de manifiesto anteriormente, tendrán la condición de discapacitados a efectos fiscales, las personas que tengan un 33 % o más de grado reconocido, aunque la norma en determinadas ocasiones establece que, para tener acceso a determinados beneficios fiscales o reducciones, el porcentaje de discapacidad reconocido ha de ser al menos del 65 %.

Por otra parte, vamos a hacer referencia al modo de acreditarse el grado de discapacidad. El Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre determina que debe acreditarse por medio de certificación o resolución efectuada por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) o por el órgano que tenga las competencias en las comunidades autónomas⁹⁶. La necesidad de ayuda de terceras personas o la movilidad reducida deberá igualmente acreditarse mediante certificado o resolución expedidos por los organismos citados, según dictamen de los equipos de valoración y orientación competentes⁹⁷. Ahora bien, al estar las competencias transferidas a las comunidades autónomas, excepto Ceuta y Melilla, el Gobierno aprobó el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre⁹⁸, por el que se procede a la declaración, la calificación y el reconocimiento

⁹⁵ A la hora de valorar el grado de minusvalía, no solo se tienen en cuenta las deficiencias físicas o psíquicas sino también factores sociales complementarios relativos, entre otros, a su entorno familiar y situación laboral, educativa y cultural, que dificulten la integración social del discapacitado.

⁹⁶ Sobre el proceso de transferencias de competencias, Vid. Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO), «Análisis y evaluación de los centros y equipos de las administraciones públicas que intervienen en la valoración de las distintas situaciones de discapacidad», Estudio de consultoría y asistencia realizado por Abay analistas para el IMSERSO, pp. 16-18.

⁹⁷ Se considerará acreditado un grado de discapacidad: (1) igual o superior al 33 %, a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y a los pensionistas de Clases Pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad; (2) igual o superior al 65 %, cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad haya sido declarada judicialmente en el orden civil, aunque no alcancen dicho grado.

La necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, deberá acreditarse mediante certificado o resolución del IMSERSO u órgano competente de las comunidades autónomas en materia de valoración de las discapacidades, basándose en el dictamen emitido por los equipos de valoración y orientación dependientes de los mismos.

⁹⁸ Modificado por el Real Decreto 1364/2012, de 27 de septiembre, en concreto, los artículos 2, 3, 4, y 5.

del grado de discapacidad⁹⁹, con la finalidad de que exista uniformidad en el criterio de aplicación del baremo a utilizar en todo el territorio español. Esta norma ha sido modificada por el Real Decreto 1856/2009, de 4 de diciembre, por el que todas las alusiones realizadas en esta norma al término «minusvalía» quedarán sustituidas por el de «discapacidad».

Dicho lo anterior, resulta imprescindible analizar en qué momento se consigue la condición de discapacitado a efectos fiscales. El artículo 21 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, entiende que el devengo es la fecha en la que se entiende efectuado el hecho imponible y por tanto en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa; por consiguiente, el beneficio fiscal solo puede disfrutarse a partir de la resolución administrativa que la determine con carácter definitivo, y no antes. Pero ¿qué ocurre cuando la discapacidad ya adquirida no coincide con la resolución administrativa? A modo de ejemplo, en casos cuando algunas enfermedades o lesiones producen grados de discapacidad que no son reversibles, antes de que termine la tramitación del expediente administrativo o judicial, o bien que no lo hubiera solicitado el interesado por imposibilidad, debido a su enfermedad o accidente; es más, también puede ser debido a que la propia Administración o los tribunales se demoren demasiado en resolver, debido a las vicisitudes del procedimiento. ¿Qué podrá ocurrir en tales casos? ¿Se dejaría de tener derecho al beneficio fiscal por no acreditar la condición de discapacitado en su momento o podría tener efectos retroactivos el reconocimiento administrativo, en relación con los períodos en que ya se padecía la discapacidad aunque no estuviera reconocida?

El artículo 10.2 del Real Decreto 1971/1999¹⁰⁰, por el que se reconoce, declara y califica el grado de discapacidad, dispone que será el momento de la solicitud la fecha de efectos; del mismo modo, el artículo 6.2 del mismo real decreto abre otras vías que permiten tomar como fecha del reconocimiento del grado de discapacidad otra diferente. La gestión y competencia de los expedientes de valoración y el reconocimiento del grado de discapacidad

⁹⁹ El artículo único del Real Decreto 1169/2003, de 12 de septiembre, ha modificado el anexo I del Real Decreto 1971/1999. Dicha modificación afecta a los apartados «Normas para la valoración de la discapacidad en casos de infección por VIH» y «Criterios de valoración en infección por VIH» del capítulo 6.10 del mencionado anexo. Y el Real Decreto 1364/2012, de 27 de septiembre, modifica el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad. Real Decreto que modifica el procedimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

¹⁰⁰ Sobre este particular, Vid. INSTITUTO DE MIGRACIONES Y SERVICIOS SOCIALES (IMSERSO): *Valoración de las situaciones de minusvalía*, 2000, Colección manuales y guías, pp. 23-26.

serán practicados conforme a los principio generales y preceptos de común aplicación contenidos en la Ley 39/2015, de 2 de octubre, con las especialidades que se disponen en este Real Decreto y sus reglas de desarrollo. De ahí que el artículo 39.3 de la Ley 39/2015, del precepto antes citado, establece que:

«Excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, así como cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y esta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas».

A propósito, Isidoro Martín Dégano y Manuel Lucas Durán¹⁰¹ entienden en este sentido que el principal motivo es que las deducciones, las exenciones y las bonificaciones fiscales que tengan relación con las personas discapacitadas conforman su razón principal en los principios recogidos en el artículo 31 de la Constitución española de capacidad económica y en el artículo 49 de inclusión de los discapacitados; artículos estos que han de tenerse muy en cuenta para su interpretación.

«Si el fin de los beneficios fiscales para las personas discapacitadas es su protección, bien sea por poseer una capacidad económica inferior al resto de contribuyentes o para amparar su inclusión social o laboral, habrá que estar al instante en que se sufra la misma con independencia de cuándo se establezca desde el punto de vista administrativo esta situación. Sin duda el fijar este plazo resolutorio es un problema de prueba sobre el que, en muchas ocasiones, serán los tribunales los que tendrán que pronunciarse».

La STS de la Sala 3.^a, de 7 de junio de 2012, Recurso 3275/2011, sobre la acreditación de la discapacidad en el impuesto sobre sucesiones, falla en el sentido expuesto por estos autores: dice que la declaración administrativa en materia de beneficios fiscales no debería tener carácter constitutivo, sino simplemente declarativo¹⁰². Por tanto, una vez resuelta la solicitud de discapacidad y emitida la acreditación administrativa concediendo el grado mínimo exigido para ser persona discapacitada, sus efectos deberían tener carácter

¹⁰¹ MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, op. cit., p. 24.

¹⁰² Otra sentencia en el mismo sentido, la del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja 48/2011, de 18 de febrero. Sentencia TSJ Aragón 274/2011, de 18 de mayo.

retroactivo a la fecha de la solicitud o, incluso, a la fecha en que se produjeron las circunstancias que originaron la minusvalía. Una forma de hacer valer esos efectos retroactivos de la acreditación sería el procedimiento para la obtención de devoluciones de ingresos indebidos previsto en la Ley 58/2003, General Tributaria, artículos 31, 32 y 221 desarrollada por el Real Decreto 520/2005, que aprueba el reglamento general de revisión en vía administrativa, artículos 14 a 20. De ahí que sea aconsejable que se adjunte a la solicitud de devolución la resolución administrativa o sentencia judicial en la que se declara la condición de discapacitado¹⁰³.

2.3.3. Tipos de discapacidad

La OMS¹⁰⁴ define la discapacidad como «toda limitación o privación en virtud de un defecto de la capacidad, para efectuar una actividad en la forma o dentro del marco que se considera normal para un ser social». Y la subdivide en cuatro modalidades distintas¹⁰⁵: física, psíquica, sensorial e intelectual; asimismo, dentro de estas clases, la discapacidad puede manifestarse en distintos grados, y además pueden darse varios trastornos en una misma persona. Las discapacidades pueden afectar a las personas de distintas maneras, aun cuando tengan el mismo tipo de discapacidad. Algunas discapacidades pueden estar ocultas o pueden no notarse fácilmente. Las discapacidades pueden afectar a todo tipo de personas y ocurrir en cualquier momento de la vida.

En otro orden de cosas, hay que destacar que existen enfermedades que producen discapacidades y que, en muchas ocasiones, no están regulados como tales. También es importante señalar que existen varios tipos de discapacidad, como las que afectan a la

¹⁰³ MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, op. cit., p. 24.

¹⁰⁴ La Organización Mundial de la Salud (OMS) publicó la Clasificación Internacional del Funcionamiento, de la Discapacidad y de la Salud (CIF) en 2001. La CIF brinda un lenguaje unificado para clasificar los cambios en las funciones y estructuras corporales, las actividades, los niveles de participación y los factores ambientales que afectan la salud. Esto ayuda a evaluar la salud, el funcionamiento, las actividades y los factores ambientales que ayudan u obstaculizan la máxima participación de las personas en la sociedad.

¹⁰⁵ Vid. PRIETO CURTO, I.: «El tratamiento de la discapacidad en el sistema tributario. Su discriminación positiva», *Información Fiscal*, 2003, n.º 60, p. 38.

audición, la vista, el movimiento, el razonamiento, la memoria, el aprendizaje, la comunicación, la salud mental y las relaciones sociales¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Vid. HERNÁNDEZ LICONA, J. M.: «Los derechos humanos de las personas con discapacidad», *op. cit.*, p. 137. Otra obra en el mismo sentido, COLECTIVO IOÉ, PEREDA, C., PRADA, M. A. DE y ACTIS, W.: *Discapacidades e Inclusión Social*, Barcelona (Obra Social la Caixa), 2012, Colección Estudios Sociales (33), pp. 29-37.

CAPÍTULO SEGUNDO. EL TRATAMIENTO DEL DISCAPACITADO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, COMO PRINCIPAL IMPUESTO DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Hoy en día, el impuesto sobre la renta de las personas físicas es el impuesto de mayor importancia de los pertenecientes al sistema tributario español¹⁰⁷, tanto desde un punto de vista cuantitativo como desde el recaudatorio. Sería conveniente mencionar que más de un millón de personas, casi el 12 % de las declaraciones del IRPF incluyen a un dependiente con discapacidad. Por otra parte, debemos saber que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 35/2006 del IRPF, dicho tributo está cedido parcialmente a la comunidades autónomas y estas tienen la facultad de poder reglar la cuota tributaria autonómica y las desgravaciones oportunas de la parte que les corresponde.

¹⁰⁷ El impuesto sobre la renta de las personas físicas como forma de afrontar la discriminación positiva de las personas con discapacidad. Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y RUIZ HIDALGO, C.: *La Protección de las Personas Discapacitadas a través del Ordenamiento Tributario*, Madrid (MTAS), 2004, p. 27. J. San Díaz-Palacios: «La fiscalidad de los trabajadores discapacitados», en *Trabajo y protección social del discapacitado*, Madrid (Bomarzo), 2003, p. 244.

El IRPF es un tributo directo, progresivo¹⁰⁸ y personal que grava el aumento de la riqueza¹⁰⁹ obtenida por las personas físicas residentes en España o los contribuyentes, en el período de doce meses, a contar desde el día 1 de enero y hasta el 31 de diciembre, ambos inclusive. A efectos fiscales, el artículo 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, determina que el fin de este tributo es la renta del contribuyente. Se considerarán como tales:

«Todos los rendimientos, incluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley, independientemente del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador».

Por consiguiente, grava los ingresos menos los gastos y las pérdidas. Para el IRPF del ejercicio 2015, la Agencia Tributaria distingue siete tipos de renta que de alguna manera pueden afectar en las declaraciones de dicho impuesto a las personas discapacitadas: rendimientos de trabajo, rendimientos de capital mobiliario, bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, bienes urbanos afectos a actividades económicas u objeto de arrendamiento de negocio, rendimientos de actividades económicas, regímenes especiales

¹⁰⁸ La Ley General Tributaria, en su artículo 3.1, se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. Con el fin de dar cumplimiento a lo establecido en los artículos. 1.1, de la Constitución española, que lo configura como el valor superior del ordenamiento jurídico, siendo el derecho tributario parte del mismo y del artículo 31.1 CE que establece un sistema tributario justo.

Sobre la dimensión que están alcanzando los principios de justicia tributaria, no solo en el ámbito nacional, sino también en el ámbito europeo, vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Il ruolo della definizione dei principi materiali di giustizia tributaria nell'integrazione fiscale europea», *op. cit.*, pp. 997 y ss.; otra obra de López Espadafor, sobre la contemplación en el derecho originario de la UE de los principios materiales de justicia tributaria, es: «La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea», *op. cit.*, pp. 85-124. Si pasamos a la disciplina de los derechos humanos en este campo, López Espadafor aborda la misma desde dos perspectivas distintas en dos obras que serían «Prospettive contemporanee dell'applicazione della legge tributaria nello spazio», *op. cit.*, pp. 1190-1195 y «Carencias de la justicia tributaria en la Unión Europea», *op. cit.*, pp. 33-40. También vid. *Memento Práctico IRPF*, Madrid (Francis Lefebvre), 2016, pp. 95-97.

Los principios de justicia tributaria, ha sido objeto tradicionalmente de abundante atención por la doctrina, como muestra de ello se pueden citar otros autores; vid. MARTÍN QUERALT, J.: *Derecho tributario*, *op. cit.*, p. 56; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 105.; F. Sainz de Bujanda: *La contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*. Valencia (Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana), 1987, p. 6; CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*, Pamplona (Aranzadi), 2012, p. 123.

¹⁰⁹ Para obtener más datos sobre la capacidad económica del contribuyente Vid. *Memento Práctico IRPF*, *op. cit.*, pp. 95-97.

y ganancias y pérdidas patrimoniales. En esta investigación, nos vamos a centrar en aquellos apartados que pueden afectar a las personas discapacitadas, dentro de cada una de las rentas antes descritas; recibirán especial atención los rendimientos de trabajo y los rendimientos de actividades económicas.

2. PERSONAS CON DISCAPACIDAD, DEFINICIÓN Y ACREDITACIÓN A EFECTOS DEL IRPF

Sobre este tema en particular, como ya se ha tratado en el apartado anterior («Evolución del concepto de discapacidad, términos utilizados en el sistema tributario: efectos de la declaración administrativa»), aquí vamos a hacer una breve referencia a qué se entiende por discapacidad a efectos fiscales y la forma de acreditarla¹¹⁰.

Para comenzar, diremos que, según la base estatal de datos de personas con discapacidad¹¹¹, en España en el año 2014 había valoradas 3 452 820 personas, de las cuales tenían reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, 2 564 893 personas.

El apartado 36 del artículo 1.º de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establece que se consideran personas discapacitadas¹¹² a «las personas obligadas por ley al pago de este impuesto, que acrediten de manera reglamentaria un grado de discapacidad igual o superior al 33 %».

El artículo 72 del RDL 439/2007, de 30 de marzo de 2007, dispone que:

«[E]l grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO o por el órgano competente de las comunidades autónomas. De igual manera se acreditará la necesidad de ayuda de terceras personas o la movilidad

¹¹⁰ Sobre la forma de acreditar la condición de discapacitados a efectos fiscales, vid. GALLEGO PERAGÓN, J. M.: «La discapacidad: jurídicamente un concepto encrucijada», *Revista Quincena Fiscal*, 2011, n.º 3, pp. 25-27. Otro autor, GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: «Protección de la infancia y fiscalidad: descendientes con discapacidad», *Nueva Fiscalidad*, 2008, n.º 5, pp. 25-30. También Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 105-109.

¹¹¹ Informe al 31/12/2013, de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad (IMSERSO), Madrid, 30 de diciembre de 2014.

¹¹² En este sentido Vid. PÉREZ DE VEGA, L. M.: *Tratamiento fiscal de las personas con discapacidad en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Madrid (Dykinson), 2005, pp. 41-48; D. Carbajo Vasco: «La familia y la reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Tribuna Fiscal*, 2003, n.º 12, p. 21; RUIZ HIDALGO, C.: *La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*, op. cit., p. 25.

reducida (según dictamen de los equipos de valoración y orientación dependientes de las comunidades autónomas). La necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse al lugar de trabajo o para desempeñarlo o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, debe acreditarse con certificado o resolución al órgano competente de las comunidades autónomas en valoración de las discapacidades (basándose en el dictamen de los equipos de valoración y orientación dependientes de las comunidades autónomas). Se considerará acreditado un grado de discapacidad: (1) Igual o superior al 33 %, a aquella personas que tengan reconocida una pensión de la Seguridad Social de Incapacidad Permanente ya fuera en su grado de Total, Absoluta o Gran Invalidez y también, los pensionistas de Clases Pasivas que se le hubiese reconocido una pensión de jubilación o retiro por Incapacidad Permanente para el servicio o inutilidad. Igual o superior al 65 %, para las personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcancen dicho grado»¹¹³.

Si hacemos una comparativa sobre este particular¹¹⁴ con otros países de la UE (Italia, Alemania y Francia), veremos que cada país utiliza una norma distinta para establecer qué personas discapacitadas pueden percibir beneficios a través de las instituciones públicas. La forma de baremo de los mismos hace visibles las importantes diferencias que existen entre ellos, y sus efectos tienen diferentes connotaciones económicas. Por tanto, una misma persona discapacitada, dependiendo del país donde tenga su lugar de residencia, podrá o no tener derecho a beneficios fiscales¹¹⁵.

¹¹³ Vid. MORIES JIMÉNEZ, M. T.: «Beneficios fiscales de las personas con discapacidad», *Información Fiscal*, 2003, n.º 57, p. 16; y, en el mismo sentido, RUIZ HIDALGO, C.: *La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*, op. cit., p. 25. y FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: «Planes de pensiones y patrimonio protegido de los discapacitados: análisis comparativo de su régimen tributario», *Revista Técnica Tributaria*, 2004, n.º 65.

¹¹⁴ Para un análisis de Derecho comparado de los conceptos de discapacidad y dependencia y su tratamiento jurídico, Vid. GARCÍA CALVENTE, Y. y CALVO ORTEGA, R.: *Situaciones de dependencia: regulación actual y nuevas perspectivas*, Madrid (Thomson-Civitas), 2007, pp. 56-66. Otra obra en este sentido, Vid. ALBARRÁN LOZANO, I., ALONSO GONZÁLEZ, P. y BOLANCÉ LOSILLAS, C.: «Comparación de los baremos español, francés y alemán para medir la dependencia de las personas con discapacidad y sus prestaciones», *Rev. Esp. Salud Pública*, mayo-junio de 2009, vol. 83, n.º 3, pp. 380 y ss.

¹¹⁵ En este sentido, señala F. D. Adame Martínez que, con respecto a las importantes diferencias que existen dentro de la Unión Europea en lo que respecta a tipos impositivos máximos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que «estas diferencias a su juicio introducen distorsiones y además podrían dar lugar a desplazamientos de los ciudadanos europeos dentro del territorio de la Unión buscando una mejor fiscalidad». Vid. ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *Unión Europea armonización y coordinación fiscal, tras el tratado de Lisboa* [tesis doctoral], Sevilla (Universidad Pablo Olavide); Bolonia (Scuola Europea di Alti Studi Tributari), 2011, p. 118.

En Alemania, la existencia de la discapacidad y su extensión es el llamado grado de minusvalía (discapacidad). El grado de discapacidad es del 20 %. Una persona tiene una discapacidad si el grado de minusvalía es al menos de un 25 %. Igualmente se establecen reducciones en la base imponible del impuesto de las personas discapacitadas, que varían en función del grado de minusvalía.

En Francia¹¹⁶, a efectos fiscales, puede ser considerado como discapacitado: (1) la persona en posesión de la certificación proporcionada por el Estado o el servicio social con un grado de discapacidad de al menos un 80 % o clasificada en la tercera categoría; (2) los militares con un grado de discapacidad de al menos un 40 % y (3) las víctimas de una lesión con una minusvalía de al menos un 40 %.

De modo similar, en Italia se consideran personas con discapacidad aquellas que tienen una discapacidad física, mental o sensorial, estable o progresiva, que causa dificultades de aprendizaje, relación o trabajo de integración y que se traduciría en un proceso de desventaja social o marginación. Dichas personas deben obtener las certificaciones del comité establecido en virtud del médico, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 104/1992, incluso aquellos que eran considerados «no válidos» por otra comisión médica pública responsable del reconocimiento de los derechos civiles, el trabajo, la guerra, etc., incluso los grandes inválidos de guerra (artículo 14 de la Ley 915/1978) y no están sujetos a las inspecciones de salud por la comisión médica creada por el artículo 4 de la Ley 104/1992. La persona discapacitada tiene derecho a las prestaciones sociales establecidas a su favor en relación con la naturaleza y el tipo de discapacidad, a la capacidad global individual restante y a la eficacia de las terapias rehabilitadoras.

3. HECHO IMPONIBLE, RENTAS NO SUJETAS, Y RENTAS EXENTAS, EN EL IRPF

El artículo 7 de la LIRPF recoge las exenciones¹¹⁷ de las rentas relacionadas con las personas con discapacidad, que no tributan en el IRPF¹¹⁸. De la misma manera, los artículos 6.4, 33 y

¹¹⁶ Sobre la importancia de la legislación en Francia, vid. CROS-COURTIAL, M. L. y VERICE, M.: «Discapacidad y trabajo», en *Enciclopedia de salud y seguridad en el trabajo*, s. I. (Chantal Dufresne, BA), 1998.

¹¹⁷ Un buen análisis sobre las exenciones Vid. RODRÍGUEZ ARANA, M. A.: *Guía Práctica de Novedades IRPF*, Valladolid (Lex Nova), 2015, pp. 45 y ss.

¹¹⁸ Para un mejor conocimiento de la materia Vid. ARGENTE ÁLVAREZ, J., ARVERAS ALONSO, C., GIL DEL CAMPO, M., MÁRQUEZ RABANAL, A., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MELLADO BENAVENTE,

42 de la misma ley determinan el hecho imponible y cuáles son las rentas que no están sujetas. Asimismo el artículo 6.5 de la citada ley regula que «se considerarán abonadas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de producir rendimientos del trabajo o del capital».

El diccionario de la lengua española define el hecho imponible como «la situación o circunstancia que origina la obligación legal de contribuir y sobre la que se aplica el tributo». Sin embargo, existen determinadas rentas que no están sujetas, lo que significa excluir el hecho imponible en determinados supuestos, de forma que este, por voluntad legal, no llegue a producirse. No se hallarán sujetos a este tributo los ingresos de las personas discapacitadas que se encuentren gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni las pérdidas o ganancias patrimoniales contempladas en el artículo 33.3 de la LIRPF, incluidas las producidas con antelación a 20 de enero de 2006 (no así las pérdidas patrimoniales) derivadas de elementos patrimoniales no sujetos al desarrollo de actividades económicas, que a 31 de diciembre de 1996 poseyera un período de duración en el patrimonio de la persona obligada al pago del impuesto, superior a diez años —en el caso de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos, cinco años, en el caso de títulos aceptados a negociación, exceptuando los títulos representativos del capital social de sociedades de inversión mobiliaria e inmobiliaria, ocho años en los restantes supuestos de bienes o derechos—. No se computarán como pérdidas patrimoniales las recogidas en el artículo 33.5 de la Ley del IRPF: los rendimientos del capital mobiliario que se manifiesten por causa de transferencias lucrativas de activos financieros por motivo de fallecimiento del contribuyente, el ingreso procedente del ejercicio de derecho de rescate de los contratos de seguro colectivo que constituyan obligaciones por pensiones ni las cuantías recibidas por efecto de los preceptos que se ejecuten de la vivienda habitual (hipoteca inversa) por los contribuyentes mayores de 65 años, así como por los sujetos que se hallen en situación de dependencia severa o gran dependencia. De esta relación habrá que tener en cuenta aquellas que en algún modo pueden afectar a las personas discapacitadas.

F. M. y RODRÍGUEZ VEGAZO, A.: *Guía del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 3.^a ed., Valencia (Edición Fiscal CISS), 2007, pp. 71 y ss. Otra autora que recoge esta materia en su obra es DELGADO GARCÍA, A. M.: *Principales novedades en materia de rentas exentas y determinación de la base imponible*, Madrid (J. M. Bosch Editor), 2009, pp. 29-48.

Las rentas exentas¹¹⁹ son un tipo de ingresos sobre los que no hay obligación tributaria, es decir, no están sujetos al impuesto de la renta, ya que la norma los ha excluido del gravamen. Las rentas exentas se fijan de modo expreso por ley y pueden apoyarse en diferentes razones, que pueden ser políticas, personales o económicas. Lo que pretende el legislador es amparar desde el punto de vista fiscal las mencionadas rentas.

La LIRPF para el 2014 decreta una serie de rentas que no tributan en el IRPF¹²⁰:

«Las prestaciones económicas reconocidas por la Seguridad Social: a) Como consecuencia de Incapacidad Permanente Absoluta o Gran Invalidez. b) Prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX, Título II del RD-Legislativo 1/1994 y las pensiones y haberes pasivos a favor de nietos y hermanos incapacitados para todo trabajo. c) Las prestaciones que, en situaciones idénticas a las anteriores, le son reconocidas a los profesionales no incluidos en el régimen especial de la Seguridad Social de los empleados por cuenta propia o autónomos, por las entidades mutualistas de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social anteriormente descrito. También, se tendrá en cuenta que el importe exento deberá de tener como límite la cuantía de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social, por el concepto que le pertenezca. La parte que exceda tributará como rendimiento del trabajo. d) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente de los regímenes públicos de Seguridad Social y Clases Pasivas, en todos los casos en los que, la lesión o enfermedad que hubiera causado la misma, imposibilite completamente al perceptor de la pensión para todo trabajo o profesión, y las satisfechas igualmente por el sistema público de Seguridad Social y Clases Pasivas a favor de nietos y hermanos siempre que sean menores de 22 años o imposibilitados para todo empleo. e) Las pensiones reconocidas a personas lesionadas o mutiladas por la Guerra Civil (1936/1939) del régimen de Clases Pasivas del Estado o por legislación específica. f) Los importes percibidos de organismos públicos con motivo del acogimiento de

¹¹⁹ Sobre este tema Vid. ZORZONA PÉREZ, J., MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M. L.: *Las situaciones de discapacidad en el sistema tributario*, op. cit., p. 29. Otra obra en este sentido, vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., p. 110.

¹²⁰ Para un mejor conocimiento del tema Vid. AFI GUÍAS: *Guía práctica del IRPF 2015*, Madrid (Ahorro Corporación), 2015, pp. 9 y ss.; Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 111 y ss. También, CEF: «El impuesto sobre la renta de las personas físicas» [en línea], *Fiscal Impuestos*. Recuperado el 4/4/2016 de: <www.fiscal-impuestos.com/1-conceptos-generales.html>; y RANKIA: «Rentas Exentas de Tributar en el IRPF» [en línea]. Recuperado de: <www.rankia.com/blog/irpf-declaracion-renta>.

personas con discapacidad¹²¹, bien sea en la modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en el conjunto de normas de las comunidades autónomas. g) Las prestaciones económicas establecidas por organismos públicos a personas con discapacidad que tengan reconocido un grado igual o superior al 65 % para sufragar su permanencia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus ingresos no superen una cantidad dos veces mayor del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM para 2014: 7455,14 euros. LÍMITE: 14 910,28 euros). h) Las prestaciones por desempleo cuando se perciban en la modalidad de pago único, cualquiera que sea la cuantía de este, por trabajadores discapacitados que se conviertan en trabajadores autónomos cualquiera que sea su cuantía. i) Los rendimientos del trabajo procedentes de prestaciones obtenidas en forma de ingresos por las personas discapacitadas correspondientes a las aportaciones al sistema de previsión social especial establecidas en favor de las mismas. También están exentos los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos de «Las personas con discapacidad. El límite anual conjunto de esta exención es 3 veces el IPREM. (IPREM para 2014: 7455,14 euros. LÍMITE: 22 365,42 euros). j) Las ayudas públicas vinculadas al servicio, para asistir en el entorno familiar y asistencia personalizada que procedan de la ley de promoción de la autonomía personal y atención en situación de dependencia¹²². k) Los ingresos obtenidos del trabajo derivados de las prestaciones en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos en favor de las mismas, así como los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad hasta un importe máximo anual conjunto de tres veces el IPREM (IPREM para 2014: 7455,14 euros. LÍMITE: 22 365,42 euros). l) No poseerán la consideración de renta, los importes percibidos por efecto de los preceptos que se realicen de la vivienda habitual (hipoteca inversa) por parte de las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o gran dependencia, en todos los casos en que se lleve a cabo de acuerdo con la regulación financiera, relativa a los actos de mandato de bienes para favorecer las carencias económicas de vejez y de la dependencia. La exención también se aplica cuando se transmite la nuda propiedad de la vivienda habitual, reservándose el titular el usufructo vitalicio de la misma. m) Las ayudas excepcionales por daños personales, en los casos de fallecimiento y los

¹²¹ Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 119-120.

¹²² Vid. DELGADO GARCÍA, A. M., BELTRÁN DE HEREDIA RUIZ, I. y OLIVER CUELLO, R.: *Vejez, dependencia y discapacidad: aspectos fiscales y de seguridad social*, op. cit., pp. 115 y ss.

supuestos de incapacidad absoluta permanente, causados directamente por los siniestros a los que sea de aplicación el Real Decreto-ley 2/2014, de 21 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados en los dos primeros meses de 2014 por las tormentas de viento y mar en la fachada atlántica y la costa cantábrica (*BOE* del 22). También resultan exentas, en idénticos términos, las ayudas excepcionales por daños personales sufridos por las personas afectadas por otra serie de siniestros acaecidos en años anteriores (ver *Manual de IRPF 2014*)».

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y otras normas tributarias establece que, a partir de enero del 2015, se incluirán otras rentas que estarán exentas: a) Las cantidades de compensación económica por prescindir de sus servicios o por dejar de realizar la actividad que realiza el trabajador, en la cantidad que se estipula obligatoriamente en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa que regula la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato; la cuantía de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180 000 euros; b) las becas públicas, otorgadas por entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, obtenidas para cursar estudios reglados, tanto en nuestro país como en el exterior, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que de manera reglamentaria se establezcan; c) los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los planes de ahorro a largo plazo a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta de esta ley, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura; y los ingresos del trabajo que se deriven de las prestaciones logradas en modo de renta por las personas con discapacidad, que tengan correspondencia con las aportaciones a las que se refiere el artículo 53 de esta Ley, hasta un límite máximo al año de tres veces el IPREM.

4. EL DISCAPACITADO QUE PRESTA SERVICIOS POR CUENTA DE UN EMPLEADOR: RENDIMIENTOS DE TRABAJO (LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE)

El Estatuto de los Trabajadores define en su artículo 1.1 a los trabajadores por cuenta ajena como: «Aquellas personas que prestan servicios retribuidos de forma voluntaria por cuenta, riesgo, organización y dirección de otra persona, bien física o jurídica, de forma asalariada». Del mismo modo, a efectos fiscales¹²³, el artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, entiende como rendimientos del trabajo¹²⁴:

«La totalidad de las contraprestaciones o utilidades, cualesquiera que sean su formas, (ya sean dinerarias o en especie), que procedan, directa o indirectamente, de una ocupación retributiva personal o de una relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas».

Por lo que, además de los sueldos y salarios, se incluyen otros ingresos, en los que nos detendremos más adelante.

4.1. Rendimientos íntegros del trabajo

A tenor del artículo 17 LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, los rendimientos íntegros de trabajo estarán constituidos por las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su forma (dinerarias o en especie)¹²⁵. La diferencia entre ambas es que la primera no tiene problema en su cuantificación, puesto que se percibe en dinero, mientras que la segunda es una retribución flexible, que en vez de percibirse en dinero, se recibe en productos o servicios, bien de forma gratuita o a un precio inferior al del mercado. Por ello, el problema se genera a la hora de cuantificarlas, debiendo realizarse de acuerdo con lo reglamentado en el artículo 43 de la LIRPF y su modificación queda regulada por la Ley 26/2014 de 27 de noviembre. Al mismo tiempo, dicho artículo en su apartado 3, determina los rendimientos

¹²³ Vid. MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, op. cit., p. 43.

¹²⁴ Vid. GALAPERO FLORES, R.: *Las rentas de trabajo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Estudio jurídico tributario*, Madrid (Dykinson), 2015; También vid. RODRÍGUEZ ARANA, M. A.: *Guía práctica de novedades IRPF*, op. cit., p. 49.

¹²⁵ Recogidas en el artículo 42 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Modificada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

de trabajo en especie que están exentos. Todas las rentas que se encuentran exentas pueden afectar de alguna manera al colectivo de discapacitados como trabajadores dependientes.

Por tanto, son rendimientos íntegros del trabajo¹²⁶: las remuneraciones, incluidas las de gastos de representación; las prestaciones que se otorgan por estar desempleado; las retribuciones e indemnizaciones para gastos de viaje, a excepción de los gastos de manutención, estancias en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezca y de locomoción; las cantidades o aportaciones pagadas por los promotores de planes de pensiones e importes satisfechos por los patronos para hacer frente a las obligaciones contraídas por pensiones, cuando sean atribuidas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. Estas rentas se atribuyen exclusivamente a las personas que hayan generado el derecho a su percepción¹²⁷.

También tendrán la consideración de rendimientos de trabajo las prestaciones de los sistemas de previsión social, recogidas en el artículo 17.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF; si bien, a diferencia de las anteriores, estas se atribuirán a las personas en cuyo favor estén reconocidas.

4.2. Reducciones del rendimiento íntegro

El artículo 18 de la LIRPF establece como regla general que los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad¹²⁸, excepto que le sean de aplicación alguna de las reducciones siguientes¹²⁹: para rendimientos irregulares, reducción del 30 % (en el 2014 era del 40 %); rendimientos íntegros diferentes de los previstos en el artículo 17.2.a) de la ley del IRPF, que se hayan generado en un período superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente; de forma similar, tendrán una reducción del porcentaje manifestado

¹²⁶ Vid. AFI GUÍAS: *Guía práctica del IRPF para el 2014*, Madrid (Ahorro Corporación), 2014, p. 34.

¹²⁷ La nueva redacción dada por la Ley 26/2014 de 27 de noviembre, al artículo 17.f establece que «será obligatoria la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática».

¹²⁸ MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, op. cit., pp. 44-45. Otra obra en este sentido Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 125-128 y ss.

¹²⁹ El artículo 18 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, queda modificado por la Ley 26/2014, de 28 de noviembre.

aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cálculo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquel en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que se hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado. La cantidad del rendimiento íntegro a que se alude en este apartado, sobre la que se imputa la citada reducción, no podrá ser superior trescientos mil euros anuales. Existen un límite específico en la extinción laboral o mercantil que mantiene con la empresa los administradores y miembros de los consejos de administración, dependiendo de la cuantía de indemnización.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuyo importe se encuentre entre los setecientos mil euros con un céntimo y el millón de euros, y deriven del cese definitivo de una relación laboral o de la relación mercantil a la que se refiere el artículo 17.2.e) de la ley, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar la cantidad que resulte de aminorar trescientos mil euros en la diferencia entre importe del rendimiento y setecientos mil euros. Cuando el importe de tales rendimientos fuera igual o superior a un millón de euros, la cantidad de los rendimientos sobre la que se aplicará la disminución del 30 % será cero. Así, la totalidad de la cuantía del rendimiento del trabajo a tomar en cuenta vendrá establecida por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo antes indicados de la propia empresa o de otras entidades del grupo de sociedades en las que se den las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, independientemente del período impositivo al que se impute cada rendimiento.

Del mismo modo, pueden tener reducción las prestaciones de determinados sistemas de previsión social, el artículo 17.2.a) 1.º y 2.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre: se aminorarán en un 30 % (en el 2014 era del 40 %), cuando se perciba en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. No es necesario, sin embargo, que transcurra este plazo, en el caso de prestaciones de invalidez.

Esta reducción es particularmente importante, ya que las personas discapacitadas podrán realizar reducciones de acuerdo con lo acordado en el artículo 53 de la LIRPF.

La Ley 26/2014 añade una nueva letra (f) a la redacción relativa al concepto de otros gastos distintos de los anteriores, dos mil euros anuales. Tratándose de contribuyentes que se hallen en situación de paro forzoso, siempre que estén inscritos en su correspondiente oficina de empleo, que acepten un empleo que les requiera el traslado de su residencia habitual a otro municipio, en las condiciones que de manera reglamentaria se establezcan, se incrementará dicha cuantía, en el ejercicio impositivo en el que se produzca dicho cambio de domicilio y en el posterior en dos mil euros anuales adicionales. Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en tres mil quinientos euros anuales. Dicho incremento será de siete mil setecientos cincuenta euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten tener la necesidad de auxilio de otras personas o tener movilidad reducida, o bien tener reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 65 %. Los gastos deducibles a que se refiere esta letra *f* tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado.

En el supuesto que contemplamos sobre las deducciones por trabajadores discapacitados activos, en el caso de que la tributación se realice de forma conjunta entre sus miembros y en la misma existan varios trabajadores activos con diversidad funcional, la deducción del gasto será única y se la podrá aplicar el miembro de la unidad familiar que tenga el mayor grado de discapacidad. En ningún caso el saldo que resulte por la aplicación de dichos gastos para la obtención del rendimiento neto de trabajo puede ser negativo.

Como consecuencia de la aplicación de dichos gastos por la obtención de rendimientos netos del trabajo, el saldo resultante no podrá ser negativo. Finalmente, también se pueden desgravar del rendimiento íntegro las reducciones de régimen transitorio, seguros colectivos y determinados sistemas de previsión social.

4.3. Rendimiento neto del trabajo: gastos deducibles

El artículo 19 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, dispone que el rendimiento neto del trabajo es la consecuencia de disminuir los gastos fiscalmente deducibles a los rendimientos íntegros del trabajo. En cuanto a la imputación temporal, los rendimientos del

trabajo, tanto los ingresos como los gastos, se imputarán en el período impositivo en el que sean exigibles por su preceptor, salvo reglas especiales.

En este sentido, se considerarán gastos deducibles de manera exclusiva los siguientes¹³⁰: las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios; las detracciones por derechos pasivos; las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares; las cantidades de dinero que se paguen a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, con el límite de quinientos euros anuales (artículo. 10 del reglamento) y las cantidades que se gasten en protección jurídica derivados de un modo directo con pleitos promovidos en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con un límite de trescientos euros anuales.

Las reducciones por la obtención de rendimientos netos del trabajo que, con carácter general (sea o no discapacitado el perceptor), establece la ley para el 2015 son: los contribuyentes cuyo rendimiento neto del trabajo sea inferiores a 14 450 euros, siempre que no posean rentas, excluidas las exentas, diferentes de las del trabajo superiores a seis mil quinientos euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo, en las siguientes cuantías:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11 250 euros: 3700 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11 250 y 14 450 euros: 3700 euros, menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11 250 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de aminorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras *a*, *b*, *c*, *d* y *e* del artículo 19.2 de esta ley. Anteriormente, para el 2014, la reducción por rendimientos del trabajo con carácter general (artículo 20 de la ley) oscilaba entre 4080 euros al año, para los contribuyentes que obtengan rendimientos netos de trabajo iguales o inferiores a 9180 euros anuales y 2652 euros, para aquellos contribuyentes que perciban rendimientos netos del trabajo superiores a 13 260 euros, o con rentas excluidas las exentas, distintas a las del trabajo, superiores a 6500 euros. De modo similar, las personas que obtengan ingresos netos del trabajo

¹³⁰ Cfr. MELLADO BENAVENTE, F. M. y MORENO HURTADO, F.: *Nueva ley del IRPF. Esquemas comparativos*, Valencia (Edición fiscal CISS), 2007, p. 77.

comprendidos entre 9180,01 euros y 13 270 euros: 4080 euros menos el resultado de multiplicar por el coeficiente 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9180 euros anuales¹³¹.

Del mismo modo, para 2015 quedan suprimidas las reducciones del 100 % a los trabajadores activos de más de 65 años que permanezcan o alarguen la actividad laboral o estatutaria y la de los desempleados que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de residencia a otro municipio, cuya reducción general del punto primero se incrementaría en un 100 %.

Como consecuencia de la aplicación de las reducciones por la obtención de rendimientos netos del trabajo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

Por otro lado, la Ley 48/2015 de 29 de octubre, introduce novedades con respecto a los rendimientos de trabajo; así, en el punto 2 del artículo 60, establece que se incrementará de 500 a 1500 el límite de renta exenta, en el caso de primas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad; para las personas con discapacidad, el exceso de dicha cuantía constituirá retribución en especie¹³².

4.4. El patrimonio protegido de las personas con discapacidad

Cada vez se incrementa de modo significativo el número de personas con discapacidad, debido a los accidentes de tráfico, accidentes laborales, las recientes enfermedades como el alzhéimer, etc. Para poder proteger a estas personas, ante las numerosas dificultades a las que tienen que enfrentarse, el legislador ha articulado un mecanismo de protección con el fin de cumplir el mandato recogido en el artículo 49 de nuestra Constitución¹³³: la

¹³¹ El artículo 20, sobre la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, queda modificado a partir del 2015 por la nueva Ley 26/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

¹³² Nueva Redacción de la letra c) apartado 3 del artículo 42 de la LIRPF.

¹³³ Vid. ESCRIBANO TORTAJADA, P.: *El Patrimonio protegido de las personas con discapacidad*, Valencia (Tirant lo Blanch), 2012, pp. 88 y ss.; otras obras en este sentido, GALLEGU DOMÍNGUEZ, I.: «Aproximación al patrimonio protegido del discapacitado», en PÉREZ DE VARGAS, J. (coord.): *Protección jurídica patrimonial de las personas con discapacidad*, Madrid (La Ley-Actualidad), 2007, pp. 113-180; MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, op. cit., pp. 45-48. De estos mismo autores, «Los Patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y su fiscalidad» [en línea], *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. 4/2014, pp. 6 y ss.; UNED y PÉREZ HUETE, J.: Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados» [en línea], *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. 29/04, 2004, p. 5; y YUSTA SAINZ, M. N.: «La protección patrimonial de las personas con discapacidad: el patrimonio protegido» [en línea]. Recuperado de: <www.apaceburgos.com>.

promulgación de la Ley 41/2003, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad, de 18 de noviembre. Su finalidad es que cuando fallezcan sus familiares no se encuentren sin amparo las personas discapacitadas¹³⁴. Y así viene recogido en su artículo 1, siendo la finalidad de esta ley favorecer la aportación a título gratuito de bienes y derechos al patrimonio de las personas con discapacidad, ya sean en dinero, inmuebles, derechos, títulos, etc., y decretar mecanismos adecuados para garantizar la afección de tales bienes y derechos, así como de los frutos, productos y rendimientos de estos, a la satisfacción de las necesidades vitales de las personas discapacitadas.

El artículo 2 dispone que tendrán la condición de beneficiarios únicamente las personas en cuyo interés se constituya el patrimonio que será su titular. A los efectos de esta ley, solamente cumplirán el requisito de personas discapacitadas las que estén afectadas por una discapacidad psíquica igual o superior al 33 %. Del mismo modo, también tendrán esta condición aquellas que tengan una discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 %. El grado de minusvalía se acreditará mediante certificado expedido conforme a lo establecido reglamentariamente o por resolución judicial firme¹³⁵.

Las personas que posean un vínculo por consanguinidad, afinidad, adopción, matrimonio u otra relación estable de afectividad análoga a esta, hasta el tercer grado inclusive con el discapacitado, serán las que tengan derecho a las aminoraciones por aportaciones al patrimonio protegido¹³⁶. También el cónyuge de la persona discapacitada y las que lo tuvieran a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

¹³⁴ MORETÓN SANZ, M. F.: «El patrimonio protegido de las personas con discapacidad en el ordenamiento jurídico español», *Revista de Derecho UNED*, 2010, n.º 6, pp. 343 y ss.

¹³⁵ Vid. QUESADA SÁNCHEZ, A. J.: «El discapacitado y su..., ¿patrimonio protegido?», *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, 2006, n.º 75, p. 189; otra obra en este sentido es GARCÍA PÉREZ, R.: «Titularidad y sujetos constituyentes del patrimonio especialmente protegido del discapacitado», en SÁNCHEZ CALERO, F. J. y GARCÍA PÉREZ, R. (coords.): *Protección del patrimonio familiar*, Valencia (Tirant lo Blanch), 2006, pp. 107-154; y sobre la capacidad de obrar del discapacitado, RIVERA ÁLVAREZ, J. M.: «La capacidad de obrar suficiente en el patrimonio protegido de la persona con discapacidad», *RDP*, 2006, n.ºs 1-2, pp. 83-102.

¹³⁶ La Ley 1/2009, de 25 de marzo, modifica los artículos 3.3, 5.2, 7.3 y 8 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad. En su punto uno se añade al artículo 3.3 un último párrafo con la siguiente redacción: «Los notarios comunicarán inmediatamente la constitución y contenido de un patrimonio protegido por ellos autorizado al fiscal de la circunscripción correspondiente al domicilio de la persona con discapacidad, mediante firma electrónica avanzada. Igual remisión efectuarán de las escrituras relativas a las aportaciones de toda clase, que se realicen con posterioridad a su constitución. El fiscal que reciba la comunicación de la constitución de un patrimonio protegido y no se

En el IRPF de 2015 que ya se ha presentado durante el ejercicio de 2016, la cuantía de la disminución en la base imponible del contribuyente, que podrán ser dinerarias o no dinerarias, tendrá como límite máximo 10 000 euros al año. No podrán superarse los 24 250 euros anuales, el total de las disminuciones ejercitadas por todos los miembros que realicen aportaciones en beneficio de idéntico patrimonio protegido. Ahora bien, cuando coincidan varias aportaciones al mismo patrimonio protegido y se supere el límite de 24 250 euros, la reducción debe hacerse de forma proporcional al importe de dichas aportaciones. Cuando las aportaciones excedan de los límites previstos o en aquellos casos en que no proceda la reducción por insuficiencia de base imponible, se tendrá derecho a reducción en los cuatro períodos impositivos siguientes, hasta agotar en cada uno de ellos los importes máximos de reducción. En caso de concurrencia se aplicará en primer lugar la reducción de ejercicios anteriores.

Estas aportaciones se integran con los siguientes límites: cuando los que realizan las aportaciones son contribuyentes del IRPF, tendrán la consideración de rendimientos de trabajo hasta el importe de 10 000 euros al año por cada uno y 24 250 euros anuales en conjunto; asimismo, e independientemente de los límites anteriores, cuando los contribuyentes sean sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, tendrán la consideración de rendimientos de trabajo siempre que hayan sido gastos deducibles en el IS, con el límite de 10 000 euros anuales; cuando estas aportaciones se realicen a favor de los familiares, cónyuges o personas que estén a cargo de los empleados del que hace las aportaciones, solo tendrán la consideración de rendimientos de trabajo para el titular del patrimonio protegido. Estos importes estarán exentos, hasta una cuantía máxima anual en conjunto de tres veces el IPREM. Este límite se aplica conjuntamente para las prestaciones en forma de renta derivadas de sistemas de previsión social de discapacitados, con un límite de 22 365,42 euros. No estará sujeta al impuesto sobre sucesiones y donaciones aquella parte de las aportaciones que tenga la consideración de rendimientos del trabajo.

considere competente para su fiscalización lo remitirá al fiscal que designe el Fiscal General del Estado, de acuerdo con su Estatuto Orgánico».

5. EL DISCAPACITADO QUE REALIZA TRABAJOS POR SU CUENTA Y RIESGO: RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El Estatuto del Trabajador Autónomo es el documento en el que se recogen los derechos y los deberes del trabajador por cuenta propia, regulado en la Ley 20/2007, de 11 de julio. En su artículo 1 establece que se entenderá trabajador independiente:

«[A] las personas físicas que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena [esta actividad autónoma o por cuenta propia podrá realizarse a tiempo completo o a tiempo parcial]. También será de aplicación esta Ley a los trabajos, realizados de forma habitual, por familiares de las personas definidas en el párrafo anterior que no tengan la condición de trabajadores por cuenta ajena, conforme a lo establecido en el artículo 1.3.e de la Ley del Estatuto de los Trabajadores»¹³⁷.

Una vez realizada una definición con carácter general de lo que es el trabajador independiente, acto seguido disiparemos lo que significa a efectos fiscales. Para ello examinaremos primeramente el concepto de actividades económicas y las cuestiones generales que se puedan dar.

5.1. Concepto de actividades económicas (artículo 27 de la Ley 35/2006)

A efectos fiscales y en lo que respecta a la tributación de las personas discapacitadas en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas¹³⁸, debe tenerse en cuenta la posibilidad de que la persona discapacitada pueda practicar una actividad por su cuenta y riesgo en vez de prestar servicios por cuenta ajena, en cuyo caso obtendrá rendimientos de actividades económicas¹³⁹. El artículo 27 de la Ley 35/2006, modificado por el artículo 1.16 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establece en su punto 1.º que serán considerados

¹³⁷ Aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo.

¹³⁸ Vid. MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, op. cit., pp. 48-50; MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., p. 131.

¹³⁹ Vid. Garrigues: «Comentario reforma fiscal. Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el impuesto sobre la renta de no residentes y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones», op. cit.

rendimientos de actividades económicas todos los que dimanen de su ocupación retribuida o del capital, siempre que supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia¹⁴⁰ de los medios de producción y recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Especialmente, tendrán esta consideración los rendimientos de las actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento, agropecuarias, silvicultura y pesca, comercio al por mayor, comercio al por menor, comercio de vehículos automotores, accesorios y productos conexos, electricidad, gas y vapor, fabricación de productos minerales y otros, fabricación de sustancias químicas, industria de la madera, corcho y papel, manufactura de alimentos, manufacturas textiles, prendas de vestir y cuero, minería, servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones, servicios de hoteles, restaurantes y similares y servicios financieros.

De acuerdo con lo manifestado anteriormente, los ingresos obtenidos por el arrendamiento de inmuebles¹⁴¹ podrán considerarse actividad económica. Hasta enero de 2015, para que el arrendamiento pudiera entenderse como actividad, era necesario contar, al menos, con un local exclusivamente destinado a la gestión de los inmuebles arrendados y con una persona contratada a jornada completa. A partir de 2015, se suprime la exigencia de disponer de un local destinado a la gestión, aunque se mantiene la de disponer de personal asalariado. El Tribunal Económico-Administrativo Central ha exigido en sus resoluciones que se acredite además una carga de trabajo mínima para la persona contratada. De no cumplir estos requisitos, esos ingresos se calificarán como rendimientos del capital mobiliario y por tanto no se podrán aplicar los beneficios fiscales que contempla el impuesto de sociedades para las empresas de reducida dimensión.

En el caso de rendimientos obtenidos por contribuyentes que sean socios de entidades que realicen actividades profesionales¹⁴² se exige el alta en la Seguridad Social o mutualidad alternativa a la Seguridad Social.

¹⁴⁰ Con arreglo a la definición que hace dicho artículo, se entiende como trabajador por cuenta propia, toda persona natural que resida en España, cuyos ingresos procedan en una proporción igual o superior a un 80 % de la ejecución de una de las actividades económicas señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario y determinadas de manera minuciosa en el Decreto 1473/14.

¹⁴¹ Artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

¹⁴² Para una mayor aclaración sobre las actividades profesionales Vid. CENTRE DE PROMOCIÓ Í DESENVOLUPAMENT MUNICIPAL MANISES: *Impuesto sobre actividades económicas* [en línea]. Recuperado de: <www.emanises.es>.

Asimismo, como regla general, se consideran rendimientos del trabajo los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares. Por el contrario, se considerarán actividades económicas cuando se interviene como organizadores de los mismos, ofreciéndolos al público y concertando con los profesores o conferenciantes su intervención o cuando se participa en los resultados que se deriven de ellos. También se considera que se obtienen rendimientos de actividades económicas de cursos o conferencias, cuando ya se viene ejerciendo una actividad económica y se participa en ellos, aunque se realicen de manera accesoria u ocasional, en materias que guarden una relación directa con el objeto de la actividad, de modo que pueda conocerse que se trata de una prestación más.

Igualmente, las obras literarias, científicas o artísticas con carácter general se califican como rendimientos del trabajo, siempre y cuando se ceda el derecho a su explotación, pero las rentas derivadas de la propiedad intelectual e industrial también pueden constituir rendimientos del capital mobiliario e incluso rentas derivadas del ejercicio de una actividad económica.

De modo similar, las relaciones laborales de carácter especial se considerarán, con carácter general, rendimientos de trabajo. Sin embargo, cuando estos rendimientos sean los definidos en el punto 1.º del artículo 1.16 de la Ley 26/2014, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

El artículo 11.4 de la Ley 35/2006 dispone que se imputarán los rendimientos de actividades económicas a aquellos contribuyentes que realicen de forma personal, directa y de manera habitual la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades; «se supondrá, salvo prueba en contrario, que dichas condiciones se dan en quienes figuren como titulares de las actividades económicas»¹⁴³.

5.2. Reglas generales para el cálculo del rendimiento neto en actividades económicas

Las obligaciones contables y registrales de los contribuyentes discapacitados que desarrollen actividades económicas van a depender del régimen o modalidad de determinación del rendimiento neto, recogido en el artículo 68 del reglamento del IRPF (Real

¹⁴³ Artículo 11.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Decreto 439/2007, de 30 de marzo). Pueden ser tres regímenes diversos de cálculo¹⁴⁴: en estimación directa, modalidad normal; estimación directa, modalidad simplificada y estimación objetiva. La decisión es trascendental, ya que, si la actividad a la que nos vamos a dedicar está sujeta a estimación objetiva y se renuncia a ella para acogerse a estimación directa, el trabajador independiente no podrá cambiarse de nuevo hasta que no pasen tres años. Pero también puede ser que el trabajador autónomo quede excluido por rebasar determinados factores, como son los ingresos, los gastos, el número de personal empleado, etc., así como cualquier otra situación que esté regulada en la normativa. La diferencia esencial entre los distintos regímenes señalados anteriormente tiene que ver con el modo de calcular el rendimiento conseguido en el negocio, lo que va a servir de fundamento para determinar la carga impositiva del mismo y las cantidades que habrá que pagar a Hacienda.

Sobre este particular, el artículo 28 de la Ley 35/2006 dispone en su punto 1 que el producto neto de las actividades económicas se fija conforme a las reglas del impuesto sobre sociedades, sin perjuicio de las normas particulares establecidas en este artículo. En el caso de las actividades económicas en estimación directa, se tendrá en cuenta lo regulado en los artículos 30 y 31 de esta ley para la estimación objetiva. A efectos de lo regulado en el artículo 108 del TRLIS, para fijar la cuantía neta de la cifra total de ingresos de una empresa, se deberá tener en cuenta la totalidad de las actividades realizadas por el contribuyente. Para establecer el rendimiento neto de las actividades económicas, no deberán considerarse las ganancias o pérdidas patrimoniales que provengan de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán determinando el valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad. A continuación, vamos a tratar de manera particular cada uno de los regímenes descritos al inicio de este apartado.

¹⁴⁴ Para conocer las novedades de la estructura de los regímenes Vid. ARGENTE ÁLVAREZ, J. ARVERAS ALONSO, C. GIL DEL CAMPO, M., MÁRQUEZ RABANAL, A., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MELLADO BENAVENTE, F. M. y RODRÍGUEZ VEGAZO, A.: *Guía del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, op. cit., pp. 515-524.

5.3. Régimen de estimación directa modalidad normal y modalidad simplificada

El régimen de estimación directa¹⁴⁵ lleva en sí el cálculo del beneficio real obtenido en la realización de la actividad. Para ello se determinará el volumen total de ingresos y se descontarán los gastos deducibles, obteniendo como resultado el beneficio o la pérdida neta y aplicando a esa cantidad el tipo impositivo correspondiente. En estimación directa solo se paga por el rendimiento positivo obtenido, cuando este se produce, y es una cantidad que varía en función del mismo.

En este régimen puede darse dos modalidades: la estimación directa normal y la estimación directa simplificada.

5.3.1. Estimación directa normal

El régimen de estimación directa normal se aplica, con carácter general, a todos los empresarios y profesionales discapacitados que no estén acogidos a la modalidad simplificada o al régimen de estimación objetiva. En todo caso, se aplicará siempre que: (a) el importe de la cifra de negocios del conjunto de actividades ejercidas por el contribuyente supere los 600 000 euros anuales; (b) se hubiera renunciado a la estimación directa simplificada. En este caso se debe permanecer en la estimación directa normal un mínimo de tres años. El rendimiento neto¹⁴⁶ se calcula por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles¹⁴⁷, aplicando, con algunas matizaciones, la normativa del impuesto sobre sociedades. Entre las desgravaciones para estimular la realización de determinadas actividades, hay algunas que pueden influir de un modo directo en los discapacitados.

Son varios los requisitos que debe reunir un gasto para que sea deducible, siendo el más característico el deber de estar afecto a la actividad económica; esta circunstancia se ha de tener en cuenta igualmente para las personas discapacitadas.

Los gastos deducibles con respecto a los ingresos son todos aquellos que recogen el Plan General Contable¹⁴⁸ (PGC) en su grupo 6, además de los contemplados en el punto 17

¹⁴⁵ Sobre esta materia Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 132-133.

¹⁴⁶ Las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, viene recogido en el artículo 30 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

¹⁴⁷ De acuerdo con lo establecido en el artículo 26 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

¹⁴⁸ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por el que se modifica el artículo 30 de la Ley 30/2006, de 28 de noviembre.

A estos efectos, tendrán la consideración de gastos deducibles las cuantías que hayan sido abonadas a consecuencia de contratos de seguro, acordados con mutualidades de previsión social por profesionales no incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), cuando lo ejerzan como opción al Régimen Especial de la Seguridad Social; cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato de trabajo y la inscripción en el régimen de la Seguridad Social que le corresponda, que los familiares que convivan con él, cónyuge o hijos menores, están ocupados de forma habitual y con continuidad en las actividades económicas desempeñadas por el titular, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondiente, a su cualificación profesional y ocupación desempeñada; cuando los hijos menores o el cónyuge del declarante convivan con él y realicen cesiones de bienes o derechos que estén al servicio de la actividad. Cuando sean bienes y derechos comunes a ambos cónyuges no serán aplicables.

Por último, queda mencionar el punto 5, que es importantísimo para nuestro objeto de estudio porque afecta de forma directa a los discapacitados. En el mismo, se consideran gastos deducibles para determinar el rendimiento neto en el método de estimación directa las primas de seguro de enfermedad abonadas por el declarante en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de los familiares que convivan con él, cónyuge e hijos menores de veinticinco años. El límite máximo de deducción será de quinientos euros por cada uno de los miembros nombrados anteriormente. La Ley 48/2015 de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, en su artículo 60 punto 1.º, dispone que se elevará de 500 a 1500 euros el importe del gasto deducible por este concepto¹⁴⁹.

Además de los gastos mencionados anteriormente, los discapacitados como empresarios o profesionales también se pueden deducir todas las cantidades en las que incurran por causa de su discapacidad, si bien es cierto que la Agencia Tributaria cada vez es más exigente. Algunos de ellos son: seguros, gastos de viaje y dietas, billetes de avión, taxis, gastos de vestuario, etc.

¹⁴⁹ Modificación de la regla 5.ª del apartado 2 del artículo 42 del la LIRPF.

5.3.2. Estimación directa simplificada

La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente con diversidad funcional, no supere los 600 000 euros al año, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Además, su actividad no debe estar acogida al régimen de estimación objetiva, y ninguna actividad que ejerza el contribuyente debe encontrarse en la modalidad normal del régimen de estimación directa. El rendimiento neto se calculará siguiendo el esquema expuesto anteriormente para la estimación directa normal.

Además de los gastos descritos para la estimación directa, en esta modalidad también se pueden realizar otras deducciones, que vienen recogidas en el punto 17 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, apartado 4.º:

«[D]e manera reglamentaria podrán decretarse reglas adecuadas para explicitar determinados gastos que son deducibles en el caso de titulares de negocios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación. La cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determinen para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación no podrán superar los dos mil euros al año».

En el caso de exclusión o renuncia del método de estimación directa simplificada, supondrá que el declarante establecerá el rendimiento neto de todas sus actividades por el método normal durante los tres años posteriores, en las condiciones que en virtud de un reglamento se establezcan.

Es importante resaltar que, para la renta del 2015, los contribuyentes podrán aplicar una reducción especial establecida para determinados rendimientos en actividades económicas en estimación directa (entre 4080 euros y 2652 euros) y, además, adicionalmente, si son personas con discapacidad, podrán deducir el rendimiento neto de las mismas en 3264 euros anuales con carácter general o en 7242 euros si acreditan necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

5.3.3. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva

El régimen de estimación objetiva¹⁵⁰, más conocido como el régimen de módulos, es un régimen simplificado de tributación que es aplicable a pequeños empresarios o profesionales, a los que se les intenta simplificar la administración de su actividad. En esta modalidad, el rendimiento neto se calculará de acuerdo con lo dispuesto en la orden que desarrolla este régimen, multiplicando los importes fijados para los módulos por el número de unidades empleadas. En el régimen de estimación objetiva se paga siempre la misma cuota tributaria, independientemente de si la empresa obtiene beneficios o da pérdidas.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de lucha contra el fraude fiscal, revisó las condiciones de los sujetos que pueden tributar en estimación objetiva, cambios que van proseguir en 2015 y 2016 haciendo estas condiciones mucho más exigentes.

Los requisitos que deben reunir los empresarios para poder tributar en este régimen se encuentran recogidos en la Orden Ministerial HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, y son: autónomos cuya actividad se incluya en la orden ministerial antes mencionada; no rebasar los límites decretados en dicha orden para cada actividad; que su volumen de ingresos no superen los 450 000 euros anuales o los 300 000 euros, en el caso de la actividades agrícolas, ganaderas, de transporte y comunicaciones —este límite, se modifica con la nueva reforma fiscal, y queda establecido a partir de enero de 2016 en 150 000 euros anuales, y en 250 000 euros al año en el caso de la actividades agrícolas, forestales y ganaderas—; que su volumen de compras, sin incluir inversiones, no supere los 300 000 euros. Al igual que en el punto anterior, desde enero de 2016 el límite quedará establecido en 150 000 euros al año. En el caso de autónomos que practiquen retenciones del 1 % en sus facturas, a partir del 1 de enero de 2016 estas actividades estarán excluidas del sistema de módulos. Por último, se contempla el requisito de no haber desistido ni estar excluido del régimen simplificado del IVA o del especial de la agricultura y no efectuar otras actividades que tributen en estimación directa.

En cuanto a nuestro tema de estudio, las personas discapacitadas podrán aplicarse en el IRPF del 2015, de acuerdo con la Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrolla el método de estimación objetiva, las siguientes reducciones: respecto al módulo de personal no asalariado, se computará el 75 % a aquellas personas que tengan reconocido

¹⁵⁰ Vid MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 134-135 y ss.

un grado de discapacidad igual al 33 % o superior (situación existente al devengo del impuesto). Cuando el consorte o los hijos menores tengan la condición de no asalariados, se les aplicará el 50 %; en todo caso, si el titular del negocio se computa por completo la jornada, antes de imputar, en su caso, la reducción prevista en el párrafo anterior, y no tenga a más de una persona asalariada. Esta reducción se llevará a cabo después de haber aplicado, en su caso, la correspondiente por tener un grado de discapacidad igual o superior al 33 %. En cuanto al módulo de personal asalariado, se computará en un 40 %, siempre y cuando sea una persona con diversidad funcional, con un grado del 33 % o superior de discapacidad reconocida. Si se obtiene el grado de discapacidad durante el período impositivo, el cómputo del porcentaje se efectuará respecto de la parte del período en la que se den esas circunstancias. Esta reducción será incompatible con la reducción por personal asalariado para menores de diecinueve años, y los que presten servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación, que se computarán al 60 %. Para finalizar, también existen reducciones para los discapacitados, en el índice corrector¹⁵¹ por crear una nueva actividad: cuando los contribuyentes tengan un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, los índices correctores aplicables serán del 0,60, si se trata del primer año del ejercicio de la actividad, y del 0,70, si se trata del segundo.

La Orden Ministerial HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por el que se desarrolla para el año 2015 el método de estimación objetiva, establece que se aplicarán a las personas discapacitadas las mismas reducciones que las existentes en el 2014.

5.4. Elementos patrimoniales afectos a las actividades económicas

Conforme a la normativa que determina las reglas del IRPF, recogidas en el artículo 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y en el artículo 22 del reglamento que desarrolla dicha ley, Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se consideraran elementos patrimoniales afectos a actividades económicas¹⁵²: (a) los bienes inmuebles en los que se lleve a cabo la actividad; (b) los bienes dirigidos a atender los servicios tanto socioculturales como

¹⁵¹ Para un mayor conocimiento sobre este tema, Vid. ARGENTE ÁLVAREZ, J. ARVERAS ALONSO, C. GIL DEL CAMPO, M., MÁRQUEZ RABANAL, A., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MELLADO BENAVENTE, F. M. y RODRÍGUEZ VEGAZO, A.: *Guía del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, op. cit., pp. 515-524.

¹⁵² Vid. MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho financiero y tributario español. Normas básicas*, 19.ª ed., Valladolid (Lex Nova), 2007, p. 438.

económicos del personal que realiza prestaciones en la empresa (en este punto, hay varios elementos que pueden afectar a las personas discapacitadas, tanto desde un punto de vista económico como de integración) y (c) cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

Por tanto, los elementos afectos deberán utilizarse para los objetivos de la actividad y no podrán estimarse sujetos a actividades económicas los bienes destinados al uso privativo del titular de la actividad, como los de esparcimiento o recreo. Del mismo modo, en ningún caso podrán considerarse elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros. Análogamente, tampoco se entenderán afectados los elementos patrimoniales que, formando parte de la propiedad del contribuyente, no aparezcan en la contabilidad o en los registros oficiales de la actividad económica (libros en los que se registran los bienes de inversión) en los que tenga una obligación forzosa de llevar por parte del declarante, salvo prueba en contrario. Igualmente, no deben considerarse afectos aquellos derechos y bienes que de forma simultánea se utilicen tanto para actividades económicas como para necesidades privadas, excepto que su empleo para estas últimas sea secundario y de poca importancia. A estos efectos, se considera utilizado el conjunto de bienes materiales o inmateriales consignados en los balances de las empresas y creados o adquiridos por ellas para ser utilizados de forma duradera en la actividad, siempre y cuando se destinen al uso personal del contribuyente.

Los automóviles de turismo y sus remolques, las motocicletas y las aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo únicamente tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos al desarrollo de una actividad económica, cuando se utilicen exclusivamente para los fines de la misma, sin que en ningún caso, salvo excepción, puedan considerarse afectos en la hipótesis de utilizarse también para necesidades privadas, ni aunque dicha utilización sea auxiliar y de poca importancia. La exclusión antes mencionada, en la que se admite la utilización para necesidades privadas (siempre que sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante) sin perder por ello su condición de bienes afectos, se dará: (a) cuando sean vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías; (b) los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación; (c) los dirigidos a la realización de servicios de enseñanza de conductores o pilotos por medio de contraprestación; (d) los designados a traslados profesionales de representantes o

agentes comerciales y (e) los dirigidos a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

Cuando se trate de elementos patrimoniales que estén afectos solo parcialmente al objeto de la actividad, dicha afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que verdaderamente se utilice en la actividad económica. En caso de matrimonio, la afectación estará condicionada a que su titularidad sea privativa del cónyuge que ejerce la actividad, o bien, que sea ganancial o común a ambos cónyuges. Análogamente, se entenderá que no ha existido afectación si el elemento patrimonial se enajena antes de transcurridos tres años desde esta. La enajenación de elementos patrimoniales afectos, que pertenezcan al inmovilizado material o intangible de la actividad económica, originará pérdidas o ganancias patrimoniales que no se incluirán en el rendimiento neto de la actividad.

Atendiendo a nuestro objeto de estudio, es importante reflejar en este sentido que al trabajador autónomo discapacitado le pueden influir dos elementos afectos a las actividades económicas: las amortizaciones¹⁵³ (porque son gastos deducibles, lo que reduciría los beneficios de su actividad) y la inversiones. En cuanto a lo que respecta a los bienes inmuebles, serán amortizables aquellos en que se efectúe la actividad, por ejemplo, los edificios y construcciones; entre ellas, serán amortizables las obras de adaptación en dichos edificios para mejorar la accesibilidad a las personas discapacitadas. Con respecto a la segunda, por los beneficios fiscales que puedan generar las inversiones.

¹⁵³ El artículo 23 del Reglamento del IRPF, RD 439/2007, de 30 de marzo, dispone: «1. Las afectaciones a actividades económicas de bienes o derechos del patrimonio personal se realizarán por el valor de adquisición que según las normas previstas en los artículos 35.1 y 36 de la ley del impuesto tuvieran en dicho momento. 2. En las desafectaciones de bienes o derechos afectos a actividades económicas al patrimonio personal, se tomará a efectos de este impuesto su valor contable en dicho momento, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima».

5.5. Reducción por ejercer actividades económicas¹⁵⁴

A partir de enero de 2015, y siempre cuando se cumplan determinados requisitos¹⁵⁵, el rendimiento neto de las actividades económicas se disminuye en las cantidades siguientes: cuando se cumplan los requisitos previstos en el punto 2.º del artículo 32 de la LIRPF, los contribuyentes podrán reducir del rendimiento neto de las actividades económicas la cantidad de 2000 euros. Adicionalmente, el rendimiento neto de estas actividades económicas se minorará en las siguientes cuantías cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14 450 euros, siempre que no obtengan ingresos, excluidos los exentos, distintos a los de actividades económicas superiores a 6500 euros: (1) contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 11 250 euros: 3700 euros anuales; (2) contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 11 250 y 14 450 euros: 3700 euros, menos el resultado de multiplicar por 1,15625 por la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 11 250 euros anuales. Por efecto de aplicar esta reducción, el resultado final no podrá ser negativo.

Con respecto a las personas discapacitadas: cuando obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de estas actividades económicas, se podrán deducir 3500 euros al año. Las personas discapacitadas que ejerzan de forma efectiva actividades económicas y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o tener movilidad reducida, o un grado reconocido de discapacidad igual o superior al 65 %, podrán reducirse 7750 euros.

En el ejercicio 2014, las reducciones eran las siguientes: los contribuyentes que en el ejercicio de la actividad económica puedan aplicar la reducción especial establecida para determinados rendimientos en actividades en estimación directa (entre 4080 euros y 2652 euros) podrán adicionalmente, si son personas con discapacidad, aminorar el rendimiento neto de las mismas en 3264 euros anuales, con carácter general, o en 7242 euros, si acreditan necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

¹⁵⁴ El punto 19 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica el artículo 32.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁵⁵ Para la aplicación de estas reducciones será necesario el cumplimiento de una serie de requisitos que quedan recogidos en el punto 19.2.2.ª de la Ley 26/2014 de 27 de noviembre por el que se modifica el artículo 32. 2 de la Ley 35/2006.

Como se puede comprobar por los datos aportados, hay una mejoría en cuanto a las reducciones de las personas discapacitadas.

5.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales

El artículo 33 de la Ley 35/2006 establece que serán pérdidas y ganancias patrimoniales¹⁵⁶:

«Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos».

No se considerarán Ganancias y Pérdidas Patrimoniales, de acuerdo con el artículo 33.3.e de la citada ley, las contribuciones a patrimonios protegidos establecidos en beneficio de personas con discapacidad. Igualmente, estará exenta la transmisión de la vivienda habitual en personas con dependencia severa o gran dependencia de acuerdo con la Ley 39/2006, de 14 de diciembre.

Por otro lado, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores, introduce una nueva exención por reinversión en el supuesto de enajenación de participaciones o acciones en empresas que sean nuevas o de reciente creación. El artículo 38.2 de la ley del impuesto establece literalmente:

«[L]a exención por reinversión de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el artículo 68.1 de dicha Ley. La exención podrá ser total, si se reinvierte el importe total obtenido por la transmisión de las acciones, o parcial cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión. No resultará de aplicación la exención por reinversión: cuando la persona obligada al pago del impuesto hubiera obtenido valores homogéneos en el ejercicio anterior o posterior a la enajenación de las

¹⁵⁶ Para entender la líneas generales del régimen establecido en las Ganancias y Perdidas Patrimoniales, Vid., entre otros autores, LÓPEZ LÓPEZ, A., NARVÁEZ LUQUE, A. y SÁNCHEZ GONZÁLEZ, M. E.: «Ganancias y pérdidas patrimoniales» (capítulo XI), en DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (ed.): *El nuevo modelo de IRPF tras la reforma de la Ley 35/2006*, Málaga (Analistas Económicos de Andalucía), Colección Documentos y Estudios (11), pp. 242 y ss. Otra obra, ARGENTE ÁLVAREZ, J., ARVERAS ALONSO, C. y MÁRQUEZ RABANAL, A.: *Todo renta 2007*, Valencia (Grupo Wolters Kluwer; Edición Fiscal CISS). También vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 135-136.

acciones. En este caso, no procederá la exención en relación con los valores que permanezcan en el patrimonio del contribuyente; cuando las acciones se transmitan al cónyuge, o a parientes en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido; y cuando las acciones o participaciones se transmitan a una entidad respecto de la que se produzca, con el declarante o con algunas de las personas referidas en el punto anterior, alguna de las circunstancias decretadas en el artículo 42 del Código de Comercio».

6. DETERMINACIÓN EN EL IRPF DEL MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR (ARTÍCULO 56 LEY DEL IRPF). BASE LIQUIDABLE GENERAL, BASE LIQUIDABLE ESPECIAL Y REDUCCIONES (ARTÍCULOS 63 Y 74 LEY DEL IRPF)

6.1. Mínimo personal y familiar

Una vez descritas todas las rentas que pueden influir en los contribuyentes discapacitados, es indispensable manifestar que la parte general de la base imponible se debe adecuar a las circunstancias personales y familiares¹⁵⁷, las cuales componen la parte de la base liquidable que se destina a satisfacer las necesidades fundamentales, tanto del contribuyente como de su familia y que no está sujeta a tributación por el IRPF. Serán los mismos importes para todos los contribuyentes, con independencia del nivel de renta.

Este mínimo se da como consecuencia de sumar todos los mínimos, tanto los del contribuyente como los de descendientes, ascendientes y discapacidad (artículos 57, 58, 59 y 60 de la ley del IRPF) incrementados o disminuidos a efectos de cálculo del gravamen autonómico, en los importes en que hayan sido aprobados por la comunidad autónoma respectiva. El mínimo personal y familiar se configura técnicamente como un tramo a tipo cero, lo cual supone aplicar la tarifa a la base liquidable general y hallar la cuota íntegra general correspondiente, y aplicar la tarifa al importe del mínimo personal y familiar y este resultado restarlo de la operación anterior. Si el mínimo personal y familiar fuese superior

¹⁵⁷ La determinación en el mínimo personal y familiar se analiza en la obra de DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Cuota tributaria y deducciones*, [en línea], s. l. (Universitat Oberta de Catalunya), s. f., pp. 7 y ss. En este sentido, vid. «Texto legales» (separata), *Boletín Oficial de los Ministerios de Hacienda y Administraciones Públicas y de Economía y Competitividad: Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2015, n.º 2, título v, artículos 56-59. Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 138 y ss.

a la base liquidable general, al exceso se le aplicaría el mismo procedimiento respecto de la base liquidable del ahorro.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas, ha otorgado a las comunidades autónomas competencias normativas sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el gravamen autonómico.

6.2. Mínimo del contribuyente

Es una cuantía fija que se puede deducir cada contribuyente discapacitado independientemente del número de miembros que compongan la unidad familiar (cónyuges, descendientes y ascendientes), y del régimen de tributación elegido, declaración individual o conjunta.

En cualquiera de las modalidades de unidad familiar, el mínimo del contribuyente, sea o no discapacitado, se establece con carácter general en 5550 euros (se eleva por tanto dicho mínimo —en el 2014, era de 5151 euros—); si tiene más de 65 años, 6700 euros al año (en el ejercicio 2014 era de 6069 euros) y en 8100 euros al año (en el 2014 era de 7191 euros), si tiene más de 75 años¹⁵⁸. No obstante, para la cuantificación del incremento por edad se deberán tener en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges que formen la unidad familiar, incrementándose en la cuantía que corresponda. En ningún caso procederá la aplicación de este mínimo por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que corresponda por el mínimo por descendientes y por discapacidad.

6.3. Mínimo por descendiente

De acuerdo con el punto 34 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006 del IRPF, para beneficiarse del mínimo por descendientes¹⁵⁹, estos han de

¹⁵⁸ Se modifica el artículo 57, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, por el punto 33 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁵⁹ Vid. FANTOVA AZKOAGA, F.: «Comparación de la legislación de Alemania, Francia, Reino Unido y Suecia con la de España en lo relativo a políticas para la discapacidad en materia de asistencia y servicios sociales específicos», *Real Patronato de Prevención y de Atención a Personas con Minusvalía* (Seminario de derecho comparado sobre discapacidades), Madrid, 1999, pp. 203-216. También MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., p. 165.

reunir una serie de condiciones en la fecha del devengo del impuesto: este se aplicará por cada uno de los hijos menores de veinticinco años (o cualquiera que sea su edad, cuando el descendiente sea discapacitado y acredite, en la fecha del devengo del impuesto, un grado de discapacidad igual o superior al 33 %), siempre que conviva con el contribuyente¹⁶⁰, no posean rentas al año, descartadas las exentas, que superen los 8000 euros y que no presenten la declaración del impuesto de la renta, por ingresos superiores a 1800 euros. Se asimilan a los descendientes aquellas personas vinculadas al declarante por razón de tutela¹⁶¹ y acogimiento¹⁶² en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

Las deducciones serán: 2400 euros al año por el primer hijo, 2700 euros anuales por el segundo, 4000 euros por el tercero y 4500 euros al año por el cuarto y siguientes. El orden de los descendientes se determinará según la fecha de nacimiento. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo anterior se incrementará en 2800 euros anuales. En caso de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho incremento se ocasionará, independientemente de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea precisa, el incremento se podrá ejercitar en el período impositivo en el que se origine la resolución judicial o administrativa oportuna y en los dos siguientes.

En caso de fallecimiento durante el período impositivo de un descendiente que cumpla los requisitos exigidos, el mínimo por descendiente será de 2400 euros al año. Cuando dos o más personas puedan tener derecho a la imputación del mínimo por descendientes, su cuantía se repartirá proporcionalmente entre ellos. Sin embargo, cuando los contribuyentes tengan con el descendiente diferente grado de parentesco, corresponderá su aplicación a los

¹⁶⁰ Se considera que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.

¹⁶¹ La tutela de menores o incapacitados, regulada en los artículos 222 y siguientes (sin perjuicio de la legislación foral y especial existente), debe constituirse mediante resolución judicial que habrá de inscribirse en el registro civil.

¹⁶² De acuerdo con lo establecido en el artículo 172 y siguientes del Código Civil, son susceptibles de acogimiento los menores de edad que se encuentren en situación de desamparo. El acogimiento debe constar obligatoriamente por escrito, con indicación de si es o no remunerado y ha de realizarse con el consentimiento de la entidad pública a la que en el respectivo territorio esté encomendada la protección de los menores, del propio menor si tuviera 12 años cumplidos y, cuando fuera conocidos, de los padres si no estuvieran privados de la patria y potestad, o del tutor (salvo que se trate de un acogimiento familiar provisional). No obstante, si los padres o el tutor se opusieran, el acogimiento solo podrá ser acordado por el juez, si bien la entidad pública podrá acordar, en interés del menor, un acogimiento familiar provisional. El acogimiento podrá adoptar las siguientes modalidades: acogimiento familiar simple, acogimiento familiar permanente y acogimiento familiar preadoptivo.

familiares cuyo grado sea más cercano, excepto que estos no tengan rentas que en computo anual superen los 8000 euros al año, excluidas las exentas, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

6.4. Mínimo por ascendientes

El mínimo por ascendiente¹⁶³, recogido en el artículo 59 de la ley de IRPF, modificado por el punto 35 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, dispone que por cada persona mayor de 65 años (o con discapacidad, en este caso cualquiera que sea su edad y que tenga reconocido un grado de minusvalía igual o superior al 33 %) que conviva con el contribuyente, y que no obtenga rentas al año excluidas las exentas superiores a 8000 euros, la deducción será de 1150 euros anuales. Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo se aumentará en 1400 euros anuales. El importe se prorrateará proporcionalmente, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes.

Sin embargo, cuando los contribuyentes tengan con el ascendiente diferente grado de parentesco, corresponderá su aplicación a los familiares cuyo grado sea más cercano, excepto que estos no tengan rentas que en computo anual superen los 8000 euros al año, excluidas las exentas, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado. En cuanto a los requisitos que han de reunir son: convivencia con el contribuyente por parte del ascendiente de al menos la mitad del período impositivo. Se entenderá que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que dependan económicamente del mismo y vivan internos en establecimientos especializados. No se entenderá a cargo del contribuyente cuando el ascendiente presente declaración del impuesto por obtener rentas superiores a 1800 euros. Las circunstancias que determinen su aplicación se efectuarán teniendo en cuenta la situación que exista en la fecha del devengo.

¹⁶³ Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 166.

6.5. Mínimo por discapacidad

En el mínimo por discapacidad¹⁶⁴ se incluyen los mínimos por discapacidad del contribuyente, de los ascendientes y los descendientes¹⁶⁵. Tendrán la condición de discapacitados los declarantes que tengan reconocido un grado de diversidad funcional igual o superior al 33 %. El mínimo por discapacidad del contribuyente, con carácter general, será de 3000 euros al año, y de 9000 euros anuales cuando se trate de una persona con discapacidad que acredite un grado igual o superior al 65 %. En concepto de gastos de asistencia el mínimo se aumentará en 3000 euros al año cuando el contribuyente acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

El mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes será, con carácter general, de 3000 euros al año, y 9000 euros anuales cuando se trate de una persona con discapacidad que acredite un grado igual o superior al 65 %. En concepto de gastos de asistencia el mínimo se aumentará en 3000 euros al año cuando el contribuyente acredite necesitar la ayuda de otras personas o tener movilidad reducida o una discapacidad con grado igual o superior al 65 %. Los ascendientes o descendientes deben generar derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes o descendientes. No procederá la aplicación cuando el ascendiente o descendiente presenten declaración del impuesto por obtener rentas superiores a 1800 euros. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo, esta se efectuará de igual manera que para los mínimos por ascendiente y por descendiente expuestos en los apartados anteriores.

Además de las ventajas fiscales anteriores, existen otras nuevas que han sido aprobadas por el legislador, en vigor a partir de 2015: la deducción por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo por la que los contribuyentes que efectúen una actividad por cuenta propia o ajena, siempre y cuando estén afiliados en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán aminorar la cuota diferencial del impuesto. Estas

¹⁶⁴ Para mas información sobre esta materia Vid. «*Texto Legales*», *op. cit.*, artículos 60 y 61. Otras obras en este sentido MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, *op. cit.*, p. 167; SOLER BELDA, R.: *La progresividad en las Reformas Tributarias*, Madrid (Dykinson), 2015, Colección Fiscalidad, p. 199.

¹⁶⁵ A cerca de esta materia, vid. la obra del Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI): *Principales beneficios fiscales para las personas con discapacidad y sus familias. Guía informativa* [en línea], noviembre de 2015, pp. 2-4. Recuperado el 14/10/2015 de: <www.cermi.es>.

deducciones al ser novedosas y de gran importancia para las personas discapacitadas, serán objeto de estudio detallado en el epígrafe siguiente.

7. DEDUCCIONES PARA LOS DISCAPACITADOS CONTEMPLADAS EN EL IRPF, LEY 26/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE¹⁶⁶

El 1 de enero de 2015 entraron en vigor tres nuevas deducciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas¹⁶⁷ relacionadas con las personas con discapacidad¹⁶⁸ o familias numerosas. Estas nuevas deducciones¹⁶⁹ pueden aplicarse en la declaración de la renta de 2015 (la que se presenta en 2016) o podrán percibirse por anticipado, a razón de 100 euros al mes cada una. Las cuantías serán las siguientes: 1200 euros anuales por cada descendiente o ascendiente, es decir, hijos, nietos, padres o abuelos que tengan una discapacidad reconocida¹⁷⁰. Serán de 2400 euros anuales en el caso de familias numerosas de categoría especial (cinco o más hijos, o menos en caso de tener hijos con discapacidad). Estas deducciones son compatibles entre sí. En determinados casos una familia numerosa de categoría especial puede llegar a deducirse un total de 4800 euros. También son compatibles con la vigente deducción por maternidad que perciben actualmente las madres trabajadoras con hijos de cero a tres años.

Podrán ser beneficiarios de estas desgravaciones los contribuyentes con derecho a la deducción del mínimo por descendiente o ascendiente con discapacidad (artículos 58 y 59 de la LIRPF, respectivamente) y los ascendientes o hermanos huérfanos de padre y madre, que formen parte de una familia numerosa. Además, han de reunir una serie de condiciones y requisitos para su aplicación. Los contribuyentes con derecho a la aplicación de estas

¹⁶⁶ Se introduce un nuevo artículo el 81 bis de la Ley 35/2006. Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.

¹⁶⁷ Para más información sobre estas novedades ver, Gabinete Jurídico del CEF: *Guía fiscal 2015*, Madrid (CEF), 2015, pp. 109-110, 137-138, 148-157.

¹⁶⁸ Dichos incentivos familiares se regulan en el nuevo artículo 81.bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) así como en el artículo redacción dada por el 60.bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, del Reglamento del Impuesto (tras la reciente Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre) y Orden HAP/2486/2014, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 143 (BOE, 31 de diciembre de 2014).

¹⁶⁹ Sobre esta materia Vid. RODRÍGUEZ ARANA, M. A.: *Guía práctica de novedades IRPF*, op. cit., pp. 273-276.

¹⁷⁰ Siempre que diese derecho a la aplicación del mínimo por descendientes y ascendientes previstos en los artículos 58 y 59 de la LIRPF.

deducciones podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o mutualidad, siempre y cuando reúnan dos requisitos: por un lado, deben realizar una actividad por cuenta propia o ajena y estar afiliados en algunos de los regímenes de la Seguridad Social o mutualidad de carácter alternativo y cotizar durante los plazos mínimos fijados, para ello han de ser trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante al menos quince días de cada mes en el régimen general o en los Regímenes Especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

También podrán ser beneficiarios los trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial, cuya jornada laboral sea de al menos el 50 % de la jornada ordinaria, en cómputo mensual, y que se encuentren de alta durante todo el mes en los regímenes antes citados. En el caso de trabajadores por cuenta ajena, en alta en el Sistema Especial para Trabajadores Agrarios, incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social, cuando se hubiera optado por bases diarias de cotización, que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período. Igualmente, los trabajadores incluidos en los restantes regímenes especiales (autónomos, empleadas de hogar, etc.) o mutualistas de las respectivas mutualidades alternativas a la Seguridad Social, que se encuentren en alta durante al menos quince días en el mes.

Por tanto, existen supuestos en que aun teniendo derecho a la deducción en cuota, no podrán solicitar el abono mensual, básicamente, por tener cotizaciones bajas o insuficientes. Por otro lado, tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendiente o ascendiente con discapacidad, o por ser ascendiente o hermano huérfano de padre y madre formando parte de una familia numerosa. A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción (o del abono anticipado) se tendrán en cuenta las siguientes reglas: el requisito de alta en la Seguridad Social o mutualidad se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes. La determinación de la condición de familia numerosa y de la situación de discapacidad se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

En cuanto a las solicitudes¹⁷¹, la opción por la forma de presentación se hará en el momento de su presentación, sin que pueda modificarse la modalidad de solicitud durante el ejercicio. Solo se podrá modificar la modalidad de solicitud cada mes de enero. La solicitud del abono anticipado mensual podrá presentarse de forma individual, por cada

¹⁷¹ Vid. RODRÍGUEZ ARANA, M. A.: *Guía práctica de novedades IRPF*, op. cit., pp. 276-281.

contribuyente con derecho a las deducciones o de forma colectiva, por todos los contribuyentes que pudieran tener derecho a la deducción respecto de un mismo ascendiente, descendiente o familia numerosa. Cuando se presente de forma individual, se abonará a cada solicitante la cantidad que resulte de dividir el importe que proceda de los indicados anteriormente entre el número de contribuyentes que pueden solicitar el abono anticipado. En la modalidad individual, la cesión debe constar en las declaraciones de todos los contribuyentes con derecho a la deducción (cedentes no obligados a declarar deberán presentar modelo).

En cuanto a la presentación colectiva, deberá presentarse por todos los solicitantes que pudieran tener derecho a la deducción. El abono de la deducción se efectuará mensualmente mediante transferencia bancaria a quien figure como primer solicitante, por importe de 100 euros por cada familia numerosa, descendiente o ascendiente con discapacidad. Dicho importe será de 200 euros si se trata de una familia numerosa de categoría especial. El primer solicitante deberá cumplir los requisitos en el momento de presentar la solicitud; en esta modalidad, se entiende cedida la deducción a favor del primer solicitante. En caso de que corresponda más de una deducción, por ejemplo, la de familia numerosa y otra deducción de 1200 euros por tener un hijo con discapacidad, hay que presentar dos solicitudes distintas, una por cada situación y deducción.

En lo referente a la forma y plazo de presentación de las solicitudes, las mismas se presentarán a partir del 7 de enero: por teléfono, llamando al 901 200 345, Centro de Atención Telefónica (CAT) de la Agencia Tributaria, aportando el importe de la casilla 415 de la declaración del IRPF de 2013; por internet, con DNIE (DNI electrónico), certificado digital o clave-PIN 24 h, o cl@ve. A partir del 3 de febrero de 2015, la presentación de solicitudes se formulará presencialmente, en las oficinas de la AEAT; en este caso, se hará rellenando el formulario correspondiente (modelo 143). Aunque la solicitud se expida en febrero, no se pierde el derecho al pago anticipado correspondiente al mes de enero. Acudiendo al servicio de asistencia en oficinas que la Agencia Tributaria pone a disposición de los contribuyentes, desde el 3 al 28 de febrero, previa solicitud de cita. Si se generó el derecho en enero de 2015, podrán presentarse hasta el 28 de febrero de 2015.

Los beneficiarios que reúnan los requisitos previstos legalmente tendrán derecho a una deducción en la cuota diferencial, a partir de la declaración de IRPF 2015. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se

prorrateará entre ellos a partes iguales. El límite para cada una de las deducciones serán los importes íntegros de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social o mutualidades devengadas en cada período impositivo, sin tener en cuenta las bonificaciones que les pudieran corresponder. Si se tuviera derecho a la deducción respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, se podrá ceder el derecho a la deducción a uno de ellos. En este caso, se aplicarán las siguientes reglas especiales: el importe de la deducción no se prorrateará entre ellos, sino que se aplicará de forma íntegra por el contribuyente beneficiario; se computarán los meses en que cualquiera de los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción cumplan los requisitos exigidos; se tendrán en cuenta de forma conjunta las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades de todos los contribuyentes con derecho a la deducción. Los importes que, en su caso, se hubieran percibido anticipadamente se considerarán obtenidos por el contribuyente beneficiario. Cuando se hubiera optado por la percepción anticipada de la deducción presentando una solicitud colectiva, se entenderá cedido el derecho a la deducción en favor del primer solicitante. En los restantes casos, se entenderá cedido el derecho a la deducción en favor del contribuyente que aplique la deducción en su declaración, debiendo constar esta circunstancia en la declaración de todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción (salvo que el cedente sea un no obligado a declarar, en cuyo caso tal cesión se efectuará mediante la presentación del modelo 143, de acuerdo con lo establecido por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en cuanto a plazos, forma y lugar de presentación).

En el caso de ser reconocida la deducción, el abono puede ser percibido de forma anticipada, es decir, la normativa prevé que, de forma opcional y en determinados supuestos, será posible solicitar beneficiarse de dicho incentivo mediante el abono de las deducciones de forma anticipada, como si de una renta mensual se tratase. Esta modalidad alternativa, obviamente, supone la incompatibilidad con la minoración de la cuota diferencial del IRPF, es decir, el contribuyente deberá escoger entre: la deducción en la cuota diferencial del impuesto (que se aplicará y reflejará en la correspondiente declaración de la renta) o el abono (mensual) de la deducción. En cualquier caso, para beneficiarse de dicho abono de forma anticipada, será preciso y exigible que el contribuyente lo solicite expresamente. Si

bien la orden ministerial prevé que no sea preciso aportar documentación adicional alguna, sería recomendable que los solicitantes dispongan de la documentación acreditativa necesaria: título de familia numerosa o certificado de discapacidad del ascendiente o descendiente. Asimismo, deberá efectuarse una solicitud por cada una de las deducciones o por cada uno de los ascendientes o descendientes a que tenga derecho el contribuyente. En el supuesto de que no procediera el abono anticipado, se notificará tal circunstancia al contribuyente con expresión de las causas que motivan la denegación.

El beneficiario estará obligado a la comunicación de cuantas variaciones pudieran afectar al abono anticipado, o cualquier otra causa o circunstancia sobrevenida que incurra en el incumplimiento de algunos de los requisitos para su percepción, como pueden ser rupturas familiares, fallecimientos, baja de la Seguridad Social, etc. Deberán ser comunicadas a la AEAT por internet o telefónicamente. Dichas variaciones deberán notificarse mediante el citado modelo 143 en el plazo de los quince días naturales siguientes a aquel en que se hubiera producido la variación o incumplimiento de los requisitos.

Es importante indicar que, si el abono anticipado no se corresponde con el importe de la deducción, el interesado estaría obligado a solicitar la regularización. Si se produjera una percepción indebida, deberá ser regularizada en la declaración de la renta correspondiente. En el supuesto de contribuyentes no obligados a declarar, tal regularización deberá efectuarse mediante procedimiento específico. Con carácter general, será exigible interés de demora por las cantidades percibidas indebidamente y, en su caso, podrían derivarse sanciones tributarias. No obstante, cuando se obtenga un abono indebido por causa no imputable al contribuyente, la norma prevé que no se exijan intereses de demora.

En función de todo lo anterior, se puede resaltar de este apartado que se introducen tres nuevas deducciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas relacionadas con las personas con discapacidad y que anteriormente no existían. Por cada descendiente¹⁷², ascendiente¹⁷³ o, en su defecto, un hermano huérfano de padre y madre que forme parte de una familia numerosa¹⁷⁴ podrán deducirse hasta 1200 euros anuales. Cuando se trate de familias de cinco o más hijos, lo que se denominan familias numerosas de categoría especial

¹⁷² Hijos o nietos.

¹⁷³ Padres o abuelos.

¹⁷⁴ Conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

o el número de miembros sea inferior, pero esté constituida de hijos con discapacidad, esta deducción será de hasta 2400 euros anuales.

8. PLANES DE PENSIONES Y OTROS SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL CONSTITUIDOS EN BENEFICIO DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD

En caso de que se efectúen aportaciones a favor de las personas con discapacidad, darán derecho a reducir la base imponible, las contribuciones a planes de pensiones¹⁷⁵, sistema de previsión social¹⁷⁶, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia severa o de gran dependencia, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones: el grado de discapacidad de estas personas deberá ser igual o superior al 65 % en el caso de diversidad funcional física o sensorial, o del 33 % en el caso de discapacidades psíquicas, o bien, tener una falta de capacidad declarada judicialmente, con independencia de su grado. Los términos decretados serán conjuntos para todos los sistemas de previsión social constituidos en beneficio de los discapacitados. Las contribuciones pueden realizarse de varias maneras: aportaciones de la propia persona con discapacidad, aminorando la base imponible de la declaración de renta del contribuyente con discapacidad; los que posean vínculo de parentesco por consanguinidad, afinidad, adopción, matrimonio u otra relación estable de afectividad análoga con la persona discapacitada hasta el tercer grado inclusive. Esto será posible siempre que la persona con discapacidad sea designada beneficiaria de manera única e irrevocable para cualquier contingencia, salvo la de muerte del discapacitado, en cuyo caso podrá generar prestaciones de viudedad u orfandad a favor de los contribuyentes. Estas aportaciones reducen la base imponible en la declaración de la persona que la realiza. Las aportaciones realizadas por los parientes o tutores del discapacitado no estarán sujetas al impuesto de sucesiones y donaciones (ISD).

¹⁷⁵ Para un mejor entendimiento de esta materia Vid. HERNÁNDEZ RILOVA, A. y UTRILLA, M.: *Manual de Fondo de Pensiones* [en línea], 7.ª ed., s. l. (BBVA Pensiones; Inversión), 2000, pp. 85 y ss.

¹⁷⁶ Disposición adicional decimosexta. Límite financiero de aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social. Un perfecto análisis de estas deducciones vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J. M.: *La fiscalidad de las personas con discapacidad en la imposición directa estatal y autonómica*, Granada (Comares), 2006, pp. 241-250. También en este sentido Cfr. CALVO VÉRGEZ, J.: «Fiscalidad de las prestaciones procedentes de planes de pensiones constituidos a favor de personas con discapacidad», *Diario la Ley*, 2010, n.º 7377, p. 5.

Las cantidades aportadas a un plan de pensiones de personas con discapacidad, cuando no hubieran podido ser aplicadas a la reducción de la base imponible del aportante, por insuficiencia de esta, podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes.

Los límites máximos anuales serán: de 10 000 euros, cuando exista relación de parentesco o tutoría entre el aportante y la persona con discapacidad¹⁷⁷, y de 24 250 euros, cuando el partícipe sea la persona discapacitada. En todo caso, existirá una reducción conjunta, por las aportaciones de todos, de 24 250 euros anuales. En el caso de que se den de forma simultánea varias aportaciones en beneficio de las personas discapacitadas, habrán de ser objeto de disminución, en primer lugar, las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad; y solo si estas no alcanzasen el tope señalado, podrán ser objeto de reducción de la base imponible las aportaciones realizadas por otras personas en su beneficio.

Las prestaciones que se perciban constituirán rendimientos del trabajo en el momento de su percepción por las personas discapacitadas. La misma calificación procederá en caso de disposición anticipada de los derechos consolidados. Las prestaciones en forma de renta están exentas hasta un importe máximo de tres veces el IPREM (límite: 22 365,42 euros). El límite de hasta tres veces el IPREM se aplica conjuntamente con los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

El apartado 31 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por el que modifica el punto 5 del artículo 51 de la Ley 35/2006, del IRPF, establece la reducción en la base imponible general de las primas pagadas por contratos (seguros) privados que protejan de manera exclusiva la contingencia de dependencia severa o de gran dependencia con arreglo a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre. Las reducciones practicadas en su conjunto por todas aquellas personas que aporten primas en beneficio de un idéntico contribuyente, incluidas las suyas propias, no podrán superar de 8000 euros anuales. Estos seguros no estarán sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones y deberán cumplir los siguientes requisitos: la figura del tomador, asegurado y beneficiario deberá ser la misma persona; el seguro, en caso de defunción del asegurado, podrá producir derecho a prestaciones en los términos que prevea el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de

¹⁷⁷ Esta reducción es independiente de la aplicable, en su caso, a las aportaciones realizadas por estos contribuyentes a sus propios planes de pensiones y a los otros sistemas de previsión social.

Pensiones; este tipo de seguros tendrá obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

En cuanto a los planes de previsión social empresarial, efectuados de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, RDL 1/2002, de 29 de noviembre, dispone que será exclusivamente la empresa la que contrate el seguro con la entidad aseguradora y la condición de asegurado y por tanto el beneficio corresponderá al trabajador. Los seguros abonados por la entidad a consecuencia de estos contratos de seguro y atribuidos al trabajador tendrán un tope de disminución propio e independiente de cinco euros al año.

Por último, también vamos a hacer mención a los rendimientos derivados de seguros cuyo beneficiario es el acreedor hipotecario¹⁷⁸. Las rentas derivadas de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro, cuando sea percibida por el acreedor hipotecario del contribuyente como beneficiario del mismo, con la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente, tendrán el mismo tratamiento fiscal que el que hubiera correspondido de ser el beneficiario el propio contribuyente. No obstante, estas rentas en ningún caso se someterán a retención. A estos efectos, el acreedor hipotecario deberá ser una entidad de crédito u otra entidad que de manera profesional realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

9. TRIBUTACIÓN FAMILIAR

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley 35/2006, en concreto en su artículo 82, existen dos modalidades de unidad familiar a efectos de IRPF¹⁷⁹: la unidad familiar integrada por cónyuges (no separados legalmente) e hijos menores, si los hubiera, y los mayores de edad que tengan reconocida judicialmente una incapacidad y estén sujetos a patria y potestad prorrogada o rehabilitada o biparental; la otra modalidad será aquella en la que no existe vínculo matrimonial o los cónyuges están separados legalmente; en este caso, integrarán la unidad familiar el progenitor, bien sea el padre o la madre, con todos los hijos que conviven con él (hijos menores o mayores de edad incapacitados judicialmente).

¹⁷⁸ Disposición adicional cuadragésima, de la LIRPF.

¹⁷⁹ Vid. ADIEGO ESTELA, M., BADENES PLÁ, N., BUENAVENTURA ZABALA, J. M., BURGOS PRIETO, M. J., GARCÍA-HERRA BLANCO, C. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Evaluación de la reforma del IRPF de 2015*, Madrid (Instituto de Estudios Fiscales), 2015, pp. 49-50.

Asimismo, es conveniente indicar que nadie puede formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo y que la determinación de los miembros de la unidad familiar se hará atendiendo a la situación familiar existente a 31 de diciembre de cada año.

Con carácter general, la declaración que se hace a la Administración tributaria manifestando la naturaleza y circunstancias del hecho imponible, se presenta de forma individual. No obstante, las personas integradas en una unidad familiar pueden elegir, cuando lo estimen oportuno y les sea más favorable, hacerla de forma conjunta, siempre que todas las personas que componen la unidad familiar sean contribuyentes por este impuesto¹⁸⁰. Una vez ejercitada la opción por tributar de forma individual o conjunta, no es posible modificar dicha opción presentando nuevas declaraciones, salvo que estas se presenten también dentro del plazo establecido para realizar la declaración; finalizado dicho plazo, no podrá cambiarse la opción de tributación para ese período impositivo. La opción por declarar conjuntamente no vincula a la unidad familiar para ejercicios sucesivos y comprende con carácter obligatorio a todos los miembros de la unidad familiar. Si cualquiera de ellos presentara el IRPF de forma individual, el resto de los miembros deberán cumplimentar el impuesto en ese mismo régimen de tributación.

Dado nuestro objeto de estudio, será el régimen de tributación conjunta la materia que nos interese investigar, por el hecho de que el contribuyente pueda tener hijos mayores de edad incapacitados judicialmente¹⁸¹ y que con ellos pueda integrar una unidad familiar. Las reducciones que establece el legislador por tributación conjunta estarán condicionadas a la modalidad de unidad familiar de que se trate: se reducirá de la base imponible 3400 euros al año, cuando se trate de unidades familiares que estén integradas por ambos cónyuges (que no se encuentren separados legalmente) y los hijos menores que convivan, así como los

¹⁸⁰ Sobre este tema Vid. SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo IRPF*, Pamplona (Aranzadi), 1999, pp. 171 y ss. Otras obras en este sentido GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M. y LÓPEZ LÓPEZ, M. T.: «El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar», *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 2013, n.º XLVI, pp. 368-398; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional», *Derecho Privado y Constitución*, 2002, n.º 16, pp. 65-90 y ss. CAÑAL GARCÍA, F. J.: *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Pamplona (Rialp), 1997, pp. 195 y ss.

¹⁸¹ A este respecto, el artículo 199 del Código Civil, Real Decreto de 24 de julio de 1889, decreta que «nadie puede ser declarado incapaz, sino por sentencia judicial en virtud de las causas establecidas en la Ley». El artículo 200 dice: «son causas de incapacitación las enfermedades o deficiencias persistentes de carácter físico o psíquico, que impidan a la persona gobernarse por sí misma» y el artículo 201: «los menores de edad podrán ser incapacitados cuando concurra en ellos causa de incapacitación y se prevea razonablemente que la misma persistirá después de la mayoría de edad».

mayores incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, y 2150 euros al año, en el caso de declaraciones conjuntas de unidades familiares monoparentales¹⁸². No se podrá imputar este hecho si el declarante vive en compañía del padre o la madre de alguno de los hijos de la unidad familiar.

Las reducciones anteriormente mencionadas, cuando procedan, se aplicarán en primer lugar, sobre la base imponible general, sin que pueda resultar negativa por efecto de tal minoración. El remanente, si lo hubiere, disminuirá la base imponible del ahorro, que tampoco podrá llegar a ser negativa.

En otro orden de cosas, se puede decir que la declaración conjunta es más rentable cuando uno de los cónyuges no trabaja o no supera el mínimo personal y familiar, mientras que, en el caso contrario, conviene más hacerla de forma individual.

Por otra parte, las cuantías y topes cuantitativos que se establecen a los efectos de tributación individual se emplearán en idéntica cuantía que en la tributación conjunta, sin que por ello se pueda aumentar o multiplicar dependiendo del número de personas que compongan la unidad familiar, salvo excepciones establecidas en el artículo 84¹⁸³ de la ley del IRPF; sin embargo, la deducción de la base imponible de los planes de pensiones y otras mutualidades de previsión social establecidos en beneficio del colectivo de discapacitados, el límite máximo de reducción por aportaciones a este sistema será imputado individualmente por cada mutualista que comprenda la unidad familiar. La reducción por mínimo del contribuyente será de 5550 euros al año, con independencia del número de miembros integrados en la misma. Para la cuantificación del incremento por el mínimo por contribuyente con discapacidad, se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges que integran la familia. Estas cuantías no se aplicarán por hijos, con independencia de la aplicación de mínimos por descendientes y por discapacidad.

¹⁸² Unidades familiares formadas, en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial, por el padre o la madre y todos los hijos menores o mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada convivan con uno u otra.

¹⁸³ El punto 2 de este artículo ha sido modificado por el apartado 14 de la disposición final segunda 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 (*BOE*, 19 diciembre), con una vigencia hasta el 1 de enero de 2010.

10. GRAVAMEN DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL, CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL Y CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA (ARTÍCULOS 62-66 Y 74-77 LEY DEL IRPF)

Una vez calculadas las bases liquidables general y del ahorro, el siguiente proceso es determinar la cuota íntegra, que se dará como resultado de practicar a ambas bases liquidables los respectivos tipos de gravamen.

La ley orgánica que decreta la financiación de las comunidades autónomas, Ley 8/1980, de 22 de septiembre (LOFCA), prevé la cesión parcial de la recaudación. En la actualidad, el sistema de financiación de la comunidades autónomas está regulado en el artículo 12 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. De acuerdo con esta ley, a las comunidades autónomas se les atribuyen competencias normativas en la renta del contribuyente.

Los términos fijados de la parte íntegra total del IRPF se efectúan a partir de dos elementos o partes en los que se distribuye la capacidad económica del contribuyente: base liquidable general, a la que se imputan los tipos progresivos de las escalas estatal y autonómica del impuesto, y base liquidable del ahorro, a la que se aplica una escala de dos tipos. Se obtienen así las cuotas íntegras tanto autonómica como estatal, y pueden ejercerse sobre cada una de ellas las reducciones convenientes, de lo que resultan las cuotas líquidas estatal y autonómica. Por tanto, a efectos del cálculo de la cuota íntegra se fijan dos tipos de gravamen en el IRPF, el estatal y el autonómico¹⁸⁴.

La cuota líquida estatal¹⁸⁵ será el resultado de restar a la cuota íntegra la suma de una serie de deducciones: deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación y el 50 % del importe total de las deducciones por donativos, por las rentas obtenidas en la ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, por actividades económicas y por llevar a cabo actuaciones para proteger y difundir el patrimonio histórico español, y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial. Todas ellas pueden afectar al colectivo de discapacitados y, por tanto, las analizaremos en los apartados siguientes.

¹⁸⁴ Vid. DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Cuota tributaria y deducciones*, op. cit., pp. 18 y ss. Otros autores sobre dicha materia, REY POMBO, J.: *Contabilidad y fiscalidad*, Madrid (Ediciones Paraninfo), 2013, pp. 238 y ss. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 185 y ss.

¹⁸⁵ Regulada en el artículo 67 de la LIRPF y modificado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

Sí que es importante resaltar que se han suprimido las deducciones por inversión en vivienda habitual¹⁸⁶ y por cuenta ahorro-empresa, así como el alquiler de la vivienda habitual. Sin embargo, estas deducciones van a ser tratadas en nuestro trabajo, ya que la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, introduce un régimen transitorio que les permite seguir disfrutando de las mismas.

La cuota líquida autonómica será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de las siguientes deducciones el 50 % del importe total de la deducciones por donativos, por las rentas obtenidas en la ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, por actividades económicas y por llevar a cabo actuaciones para proteger y difundir el Patrimonio Histórico Español, y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial; y el importe de las deducciones autonómicas¹⁸⁷.

Así, por tanto, además de las reducciones que cualquier contribuyente puede aplicar en el impuesto sobre la renta, existen otras deducciones de carácter autonómico, si bien, no todas las regiones aplican las mismas ni por las mismas situaciones.

En este trabajo, nos vamos a centrar en la comunidad autónoma de Andalucía. En esta región, las deducciones a las personas discapacitadas que pueden realizar en su cuota íntegra son: deducción de 100 euros para las personas obligadas al pago del IRPF que tengan reconocido un grado igual o superior al 33 % de diversidad funcional, siempre que la suma

¹⁸⁶ La deducción por adquisición y rehabilitación de vivienda habitual, recogidas en el Disp. Trans. 18 de la ley del IRPF y la Disp. Trans. 12 del reglamento, no será aplicable si se hubiese iniciado a partir del 1 de enero de 2013. La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE, del día 28) suprime, desde 1 de enero de 2013, la deducción por inversión en vivienda habitual. No obstante, para los contribuyentes que venían deduciéndose por vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 (excepto por aportaciones a cuentas vivienda), la citada ley introduce un régimen transitorio que les permite seguir disfrutando de la deducción en los mismos términos y con las mismas condiciones existentes a 31 de diciembre de 2012. A partir del 1 de enero de 2013 solo tendrán derecho a aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate los siguientes contribuyentes: aquellos que hubieran adquirido su vivienda habitual o satisfecho cantidades para su construcción con anterioridad a 1 de enero de 2013; aquellos que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017; aquellos que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre que las obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017. En todo caso, para poder aplicar el régimen transitorio de deducción se exige que los contribuyentes hayan aplicado la deducción por dicha vivienda en 2012 o en años anteriores, salvo que no la hayan podido aplicar todavía porque el importe invertido en la misma no haya superado el importe exento por reinversión o las bases efectivas de deducción de viviendas anteriores.

¹⁸⁷ Modificación del artículo 77 de la LIRPF.

de la base imponible general y la del ahorro no superen los 19 000 euros o 24 000, dependiendo si se trata de un tributación individual o conjunta; deducción de 100 euros para los contribuyentes con cónyuges, o parejas de hecho¹⁸⁸ que no sean declarantes del impuesto en el ejercicio y que tengan la consideración de personas discapacitadas con un grado legal reconocido igual al 65 % o más, siempre que la cuantía que resulte de la suma de las bases imponibles tanto general como del ahorro no rebase los 19 000 euros, en tributación individual, o 24 000 euros, en conjunta —esta deducción es incompatible con la anterior—; deducción de 100 euros por asistencia a personas con discapacidad —para ello los declarantes deberán tener derecho a aplicarse el mínimo por descendientes o ascendientes discapacitados, a condición de que la suma de las bases imponibles del ahorro y general no superen los 80 000 euros, si se trata de una tributación individual, o 100 000 euros si es conjunta—; de forma adicional, siempre y cuando se acredite que las personas discapacitadas precisan amparo de otras personas y causan el derecho a aplicar el mínimo por gastos de asistencia, el contribuyente podrá deducirse el 15 % del importe satisfecho a la Seguridad Social en concepto de la cuota fija que sea por cuenta del empleador, con el límite de 500 euros —esta deducción solo puede ser aplicada por la persona titular de la familia, que conste como tal en la Tesorería General de la Seguridad Social— y, por último, por ayuda doméstica a familias monoparentales con hijos mayores de edad incapacitados judicialmente, el 15 % del importe satisfecho por el contribuyente a la Seguridad Social correspondiente a la cotización anual de una trabajadora del hogar familiar que constituye una vivienda habitual, con un límite máximo de 250 euros anuales.

Por otro lado, es significativo señalar que se modifica la escala general del impuesto en dos fases sucesivas, una con efectos para el 2015 y otra a partir del ejercicio 2016, aplicables a la base imponible general, y se reducen los tramos. Con esta reducción se pretende beneficiar particularmente a las rentas más bajas, por lo que se acortan los primeros escalones de las tarifas. El primer marginal pasa de la cantidad de 24,75 % al 20 y 19 %, respectivamente, para los ejercicios 2015 y 2016. En cuanto al marginal más alto, que estaba para los ejercicios 2011-2014 en el 52 %, pasa al 47 % en el año 2015 y al 45 % en el período 2016.

¹⁸⁸ En el caso de parejas de hecho, estas han de estar inscritas en el Registro de Parejas de Hecho previsto en el artículo 6 de la Ley 5/2002, de 16 de diciembre.

10.1. Deducción por inversión en vivienda habitual

Como ya hemos manifestado anteriormente, esta deducción ha sido suprimida desde el 1 de enero de 2013, por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, si bien nos referimos a ella en nuestro trabajo, puesto que la mencionada ley introduce un régimen transitorio que la permite seguir disfrutándola hasta el año 2017.

En este apartado se incluyen los siguientes conceptos: adquisición o rehabilitación de vivienda habitual¹⁸⁹, construcción o ampliación de vivienda habitual, obras o instalaciones de adecuación de la vivienda en los casos de discapacidad.

10.1.1. Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual

Se suprime esta deducción, si bien hay que significar que la ley introduce un régimen transitorio que permite a los contribuyentes con anterioridad al 1 de enero de 2013 (excepto por aportaciones a cuentas vivienda), seguir disfrutando de la desgravación en los mismos términos y con las mismas condiciones existentes a 31 de diciembre de 2012. Esta deducción es aplicable a los discapacitados en los mismos términos que al resto de los contribuyentes.

A partir del 1 de enero de 2013, solo tendrán derecho a aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual¹⁹⁰ los siguientes contribuyentes: aquellos que hubieran comprado su vivienda habitual o pagado cantidades para su edificación con anterioridad al 1 de enero de 2013; aquellos que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a la fecha mencionada por obras en las que se lleve a cabo ampliación o rehabilitación del lugar en que se reside de manera habitual, siempre que las mismas estén finalizadas con anterioridad al 1 de enero de 2017 y, también, los que hubieran abonado cantidades para llevar a cabo obras e instalaciones de adaptación de la vivienda habitual de las personas con diversidad funcional con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre que dichas obras o instalaciones estuvieran concluidas antes de 1 de enero de 2017.

De cualquier modo, para poder aplicar el régimen transitorio de deducción, se exige como requisito que los contribuyentes hayan aplicado la deducción por dicha vivienda en el ejercicio 2012 o en años anteriores (salvo que no la hayan podido aplicar hasta el momento,

¹⁸⁹ Para tener un mejor conocimiento sobre esta deducción Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 168-172.

¹⁹⁰ Vid. ALONSO UREBA, A.: *Código de tributación 2007. Legislación aplicable en las comunidades autónomas*, Valencia (Grupo Wolters Kluwer), 2007, pp. 76-77.

porque el importe empleado en la misma no haya superado la cuantía exenta por reinversión o las bases efectivas de deducción de viviendas anteriores).

El porcentaje de deducción para el 2014 es del 7,5 % en tramo estatal y del porcentaje establecido por la respectiva comunidad autónoma y, en su defecto, el 7,5 % en el tramo autonómico¹⁹¹. Estos porcentajes se aplican tanto a las cantidades satisfechas en el ejercicio para amortizar el préstamo solicitado como al importe realizado, en su caso, al contado por el comprador. La base máxima de deducción será de 9040 euros.

10.1.2. Construcción o ampliación de vivienda habitual

Se asimila a la adquisición de vivienda habitual. En cuanto a la construcción, las deducciones por parte de los discapacitados se aplicarán cuando los gastos se realicen de un modo directo por el contribuyente y vayan encaminados a la ejecución de obras o la entrega de cantidades a cuenta al promotor de aquellas, siempre que se finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión. En este caso, la deducción solo será posible cuando el contribuyente hubiera satisfecho cantidades anteriormente al 1 de enero de 2013. Asimismo, la ampliación de la vivienda habitual se dará cuando se produzca un aumento de superficie habitable, mediante cerramiento de la cubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año. La deducción solo será aplicable cuando se hayan satisfecho cantidades por tal concepto con anterioridad al 1 de enero de 2013 y, además, las obras estén finalizadas antes de 1 de enero de 2017.

El porcentaje de deducción será en todo caso del 7,5 % en la parte estatal y del 7,5 % en la parte autonómica, es decir, el 15 %.

10.1.3. Obras o instalaciones de adecuación de la vivienda en los casos de discapacidad

Asimismo, podrán practicar la desgravación por inversión en vivienda las personas que ejecuten durante el ejercicio tributario pagos por obras e instalaciones de adaptación para personas discapacitadas en su domicilio habitual, incluidos aquellos elementos que sean comunes del edificio y los que tengan a bien servir de paso necesario entre la finca y la vía

¹⁹¹ Para más información sobre los porcentajes de deducción en adquisición de vivienda y adecuación Vid. C. MARÍN LARA, C., RODRÍGUEZ GARCÍA, F., GARCÍA INOCENCIO, C., PALLEROLA COMAMALA, J., VALLDOSERA PALLAHI, M. y VALDIVIA MARTÍN, A.: *El cierre fiscal y contable del ejercicio 2011*, Barcelona (Planificación Jurídica), 2011, p. 474.

pública¹⁹². La deducción solo será aplicable cuando se hayan satisfecho cantidades por tal concepto con anterioridad al 1 de enero de 2013 siempre que, además, las obras estén terminadas antes del 1 de enero de 2017.

Cuando se trate de obras para la modificación de elementos comunes que se utilicen de paso indispensable entre la propiedad urbana y la vía pública, podrán efectuar también esta desgravación las personas que sean copropietarias del inmueble en el que se encuentre la vivienda. Asimismo, se podrán deducir los dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad.

En cuanto a la base de deducción, será como máximo de 12 080 euros al año, y estará constituida por las cantidades satisfechas por la ejecución de obras e instalaciones de adecuación de la residencia habitual. En este importe de deducción se incluirán todos los gastos satisfechos por el discapacitado y, en el caso de que se sufraguen por otra persona, se podrán incluir los intereses, la amortización y los gastos de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios determinados en el artículo 19.º de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica. En el caso de que se apliquen los intereses como instrumento de cobertura, se desgravarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento. Este límite opera con independencia de la base máxima aplicable a la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual.

El porcentaje de la deducción aplicable a la base será del 10 % en la parte estatal y del 10 % en la autonómica, es decir, el 20 %.

10.2. Alquiler de la vivienda habitual

Análogamente, también se suprime la deducción por alquiler de la vivienda habitual¹⁹³, aunque de forma transitoria se mantiene para algunos arrendatarios. Para ello resultará necesario que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por dicho concepto, en un plazo temporal durante el cual se hayan obtenido las rentas, siempre que estas se hubiesen devengado con anterioridad al 1 de enero de 2015. Debe, además, mantenerse en vigor el

¹⁹² Para más información sobre los porcentajes de deducción en la adaptación de vivienda para discapacitados, *ibíd.*, p. 475.

¹⁹³ Suprimido el artículo 68.7 y nueva Disposición Transitoria 15.ª LIRPF.

contrato de arrendamiento y seguir cumpliendo los requisitos de rentas máximas, que también pueden afectar a las personas discapacitadas.

10.3. Deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación

Se añade un nuevo apartado al artículo 68 de la LIRPF¹⁹⁴. Esta deducción que podrán realizar las personas con discapacidad al igual que las demás personas, cuando realicen inversiones en empresas nuevas o de reciente creación, solo se podrá aplicar en la cuota íntegra estatal. En este caso, los contribuyentes podrán desgravarse el 20 % de las cantidades satisfechas en el período por la suscripción de acciones o participaciones en empresas¹⁹⁵ de nueva o reciente creación, y pueden, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad. La deducción solamente resultará de aplicación respecto de las acciones o participaciones suscritas a partir del 29 de septiembre de 2013, fecha de entrada en vigor de la Ley 14/2013 de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización.

La base máxima de deducción será de 50 000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas. No formarán parte de la base de deducción las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de la cuenta de ahorro-empresa, en la medida en que dicho saldo hubiese sido objeto de deducción, ni tampoco las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones y participaciones, cuando se practique alguna de las deducciones previstas por la comunidad autónoma en el ejercicio de las competencias en el IRPF.

Sobre este particular, el número 1 del artículo 70 redactado por el apartado 49 del artículo 1.º de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, establece que:

¹⁹⁴ Vid. TGG LEGAL: *Incentivos fiscales para inversores en empresas de nueva creación y startups* [en línea], pp. 1 y ss. Recuperado de: <web.spaincrowdfunding.org> y ARRABE ASESORES: «Deducciones de Carácter Estatal en el IRPF 2015» [en línea]. *Arrabe asesores*. Recuperado de: <www.arrabeasesores.es>.

¹⁹⁵ La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá cumplir los siguientes requisitos: revestir la forma de sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima laboral o sociedad de responsabilidad limitada laboral; ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales necesarios para el desarrollo de la misma; no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario; y los fondos propios de la entidad no podrán superar 400 000 euros en el inicio del período impositivo en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

«La imputación de la desgravación por inversión en entidades de nueva o reciente creación, requerirá que la cuantía comprobada del patrimonio del contribuyente al finalizar el plazo temporal durante el cual se ha producido el hecho imponible, exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, al menos en la cantidad de la inversión efectuada. A tal fin, no se tendrán en cuenta los aumentos o la merma del valor experimentado durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al término del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente».

Para poder realizar la deducción será necesario obtener un certificado expedido por la entidad en el que se haga constar que las acciones o participaciones se han adquirido y que cumplen con los requisitos establecidos¹⁹⁶.

10.4. Deducciones a los discapacitados en las actividades económicas, deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial

Hay determinadas deducciones en las actividades económicas¹⁹⁷ que los trabajadores discapacitados por cuenta propia pueden aplicar en su IRPF para lograr un menor efecto impositivo. Así pues, las personas físicas discapacitadas titulares de actividades económicas, siempre que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión¹⁹⁸,

¹⁹⁶ En el artículo 105.2.e se prevé la regulación reglamentaria de la obligación de suministro de información para las entidades de reciente o nueva creación cuyos socios o accionistas hubieran solicitado la certificación citada anteriormente.

¹⁹⁷ Para un mayor conocimiento sobre este tema, Vid. ARGENTE ÁLVAREZ, J. ARVERAS ALONSO, C. GIL DEL CAMPO, M., MÁRQUEZ RABANAL, A., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MELLADO BENAVENTE, F. M. y RODRÍGUEZ VEGAZO, A.: *Código tributario impuestos*, op. cit., pp. 85-86. Otra obra sobre esta materia de estos autores *Normas tributarias 2008*, Valencia (Grupo Wolters Kluwer; Edición Fiscal CISS), 2007, p. 69. y *Guía del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, op. cit., pp. 914-921. Otra obra sobre este particular Vid. VALLE ROJAS, J. N. DEL: *Leyes tributarias. Recopilación normativa*, 24.^a ed., Madrid (Centro de Publicaciones del Ministerio de Hacienda y Administración Pública), 2013, p. 704. GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B., CAMPO AZPIAZU, C. DEL Y GARDE GARDE, M. J.: *Las claves de la reforma del impuesto sobre sociedades*, Valencia (Grupo Wolters Kluwer; Edición Fiscal CISS), 2007, p. 61; MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., p. 173.

¹⁹⁸ Se consideran empresas de reducida dimensión aquellas en las que el importe neto de su cifra de negocios en el ejercicio anterior haya sido inferior a 10 millones de euros (este límite entró en vigor a partir de 1/1/2011, hasta ese momento era de 8 millones). Los incentivos fiscales contenidos en este régimen especial serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que las entidades alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

podrán aplicar de manera adicional a los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos en la normativa del impuesto sobre sociedades (artículo 101 de dicha ley) una nueva desgravación por inversión del beneficio empresarial en la compra de determinados bienes del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, siempre y cuando se encuentren afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

Para aplicarse la reciente deducción se tienen en cuenta diferentes requisitos como son: los de cuantía de la inversión, de plazo, de porcentajes sobre rendimientos reinvertidos o de límites sobre cuotas y permanencia de funcionamiento del bien en el patrimonio del contribuyente.

Respecto a lo mencionado, el número 2 del artículo 68 redactado por el apartado 45 del artículo 1.º de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, establece que:

«Se entenderá que los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo son objeto de inversión, cuando se invierta una cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva del período impositivo que corresponda a tales rendimientos, sin que en ningún caso la misma cuantía pueda entenderse invertida en más de un activo; la inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, deberá realizarse en el período impositivo en que se obtengan los rendimientos objeto de reinversión o en el período impositivo siguiente. La inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales, incluso en el supuesto de elementos patrimoniales que sean objeto de pactos por escrito de alquiler financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional 7.^a de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito».

10.5. Deducciones por donativos, donaciones y aportaciones a determinadas entidades (artículo 68.3 de la ley del IRPF)

Nos centraremos en los donativos, las donaciones y aportaciones¹⁹⁹ que se realizan a las entidades cuyas actividades tienen como destinatarios a las personas discapacitadas. De

¹⁹⁹ Para un mejor conocimiento sobre esta materia Vid. ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES: *Reforma del régimen de incentivos fiscales al mecenazgo*, junio de 2014. También RODRÍGUEZ ARANA, M. A.: *Guía práctica de novedades IRPF*, op. cit., pp. 266-268. Recuperado el 9/5/2016 de: <www.fundaciones.org>. Y de esta misma asociación: *Deducciones en el tramo autonómico del IRPF por donativos realizados a favor de fundaciones* [en línea], 2015. Recuperado el 9/5/2016 de:

entre todas las entidades que recoge el artículo 16 de la Ley 49/2002, la que puede tener una mayor relación con este colectivo para beneficiarse de los incentivos fiscales por donaciones y aportaciones, siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos, son las recogidas en la letra a) de dicho artículo, entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el título II de esta ley.

El 1 de enero de 2015 entró en vigor la modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Incentivos Fiscales al Mecenazgo²⁰⁰, que hace referencia a los beneficios fiscales con los que cuenta una persona o empresa que colabora con una entidad sin ánimo de lucro²⁰¹.

En cuanto al estudio del tratamiento fiscal de las donaciones realizadas por las personas físicas, lo vamos a dividir en tres ejercicios (2014, 2015, 2016 y sucesivos), debido a los cambios establecidos por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

Anteriormente, respecto a las donaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2014, los contribuyentes del IRPF podían deducir de su cuota íntegra el 25 % de las mismas²⁰², ya fueran en dinero, ya en bienes o derechos, con un límite en las deducciones de la base liquidable del 10 %, siempre que se dispusiera de justificación documental adecuada. Por el exceso no se podía practicar deducción alguna.

<www.fundaciones.org>. Otro documento de gran interés sobre esta materia a consultar es AFI GUÍAS: *Guía práctica del IRPF 2016*, Madrid (Ahorro Corporación), 2016, pp. 120-121.

²⁰⁰ El artículo 19 se modifica con efectos 1 de enero de 2015, por el número uno del apartado primero de la disposición final quinta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE, 28 de noviembre).

²⁰¹ Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente: (a) las fundaciones; (b) las asociaciones declaradas de utilidad pública; (c) las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores; (d) las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones; (e) las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español y (f) las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores. Para un mayor conocimiento sobre este tema, Vid. ARGENTE ÁLVAREZ, J. ARVERAS ALONSO, C. GIL DEL CAMPO, M., MÁRQUEZ RABANAL, A., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MELLADO BENAVENTE, F. M. y RODRÍGUEZ VEGAZO, A.: *Guía del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, op. cit., pp. 921-927. Otra obra sobre este particular Vid. J. N. del Valle Rojas: *Leyes tributarias. Recopilación normativa*, op. cit., p. 704. Otra obra, MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho financiero y tributario español. Normas básicas*, op. cit., pp. 502-503.

²⁰² Vid. DELOITTE: *Régimen legal y fiscal del mecenazgo. Normativa del Estado y de las comunidades autónomas* [en línea], p. 27. Recuperado el 15/2/2016 de: <www.culturayalianzas.es>.

Durante el ejercicio 2015, el tanto por ciento que se pueden deducir de su cuota íntegra los contribuyentes del IRPF será del 50 %, para bases de deducción de hasta 150 euros, y a las restantes donaciones, bienes o derechos que rebasen dicha cuantía se le aplicará el 27,5 %. Además, en el caso de donaciones plurianuales se incrementará el porcentaje, pasando del 27,5 al 32,5 %, cuando el contribuyente haya realizado a la misma entidad donaciones durante los dos ejercicios anteriores (2013 y 2014) por un importe o valor igual o superior. Durante el ejercicio 2015 el límite de deducción de la base liquidable fue igual que en el 2014, del 10 %, sin que pudiera realizarse desgravación alguna por exceso.

A partir de 2016 y posteriores ejercicios fiscales, los contribuyentes podrán deducirse de su cuota íntegra el 75 % para bases de deducción de hasta 150 euros donados o de los bienes o derechos, calculado conforme a las reglas de valoración de la ley. El resto de la donación o de las restantes donaciones que superen los 150 euros darán derecho a deducir de la cuota íntegra el 30 %. Este porcentaje se acrecentará hasta el 35 % si el contribuyente ha efectuado donaciones por cuantía o valor igual o superior a la misma entidad en los dos años inmediatamente anteriores. Durante este ejercicio el límite de deducción de la base liquidable será del 10 %, sin que tampoco se pueda realizar desgravación por exceso.

Una vez hemos realizado una breve exposición de las deducciones en el IRPF a las que tendrán derecho las personas físicas como contribuyentes por las donaciones realizadas a las entidades sin ánimo de lucro, analizaremos las donaciones satisfechas por las personas jurídicas. Al igual que anteriormente, su tratamiento fiscal se dividirá en tres ejercicios económicos, 2014, 2015 y 2016.

Las personas jurídicas podían deducirse en el 2014, de la cuota íntegra minorada del impuesto sobre sociedades²⁰³, el 35 %. Con respecto a las cuantías que no se habían podido deducir en dicho período impositivo, tenían derecho a aplicárselas durante los diez años inmediatamente siguientes. Durante este ejercicio el límite máximo de deducción era del 10 % de la base imponible.

En cuanto al pasado ejercicio 2015, en el caso de donaciones plurianuales, el 35 % de la deducción anteriormente mencionada se aumenta en un 2,5 % más, pasando por tanto al 37,5 %, siempre y cuando se hayan realizado donaciones, por importe o valor igual o

²⁰³ En las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del título VI de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

superior a la misma entidad, en los dos ejercicios anteriores. Las limitaciones y excesos son exactamente iguales al 2014.

Por último, en cuanto a las donaciones que se realicen a partir del ejercicio 2016 y siguientes, la ley establece que la base de deducción será del 35 %, exactamente igual que en 2015; la única variación con respecto a esta es que en caso de donaciones plurianuales el porcentaje se incrementará al 40 % cuando las donaciones se hayan realizado por importe o valor igual o superior a la misma entidad. Las limitaciones y excesos quedan sin variación.

Por otra parte, las comunidades autónomas, al tener competencias normativas sobre el IRPF, han establecido deducciones a los contribuyentes siempre y cuando tengan su residencia habitual en alguno de sus territorios. Se trata de porcentajes que se suman a los generales, sin que por ello los límites de desgravación se superen, es decir, no se podrá aplicar más del 10 % de la base liquidable. En cuanto a este tema, es importante señalar que no todas las comunidades contemplan estas deducciones, solo algunas: Aragón, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Murcia y Comunidad Valenciana. Este punto lo trataremos más adelante en las especialidades previstas por las comunidades autónomas.

Análogamente, las personas que no tienen su residencia fiscal en España están obligadas a pagar el impuesto de la renta de no residentes²⁰⁴ por las rentas obtenidas en nuestro país. Entre las deducciones sobre la cuota tributaria que se pueden aplicar los contribuyentes, se encuentran los donativos contemplados en el artículo 68.3 de la LIRPF y en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, las desgravaciones por donativos se realizarán en los términos establecidos en la ley del IRPF, sin que la deducción pueda exceder el 10 % de la base imponible de todas las declaraciones presentadas en el plazo de un año desde la fecha del donativo. Los contribuyentes de este impuesto que operen mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida para los donantes de personas jurídicas.

Asimismo, las cantidades donadas y satisfechas a las entidades e instituciones previstas en la Ley 49/2002, que se destinen a la realización y desarrollo de actividades y programas

²⁰⁴ El tratamiento en el IRPF de los declarantes no residentes, viene recogido en el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

prioritarios de mecenazgo²⁰⁵, la Ley de Presupuestos Generales del Estado, podrá incrementar en un 5 %, como máximo, los topes y los porcentajes de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 45/2002. Para ello, es indispensable acreditar la efectividad de la donación realizada mediante certificación expedida por la entidad donataria. Por otra parte, se encuentran las donaciones a otras entidades no incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002 por no cumplir las condiciones y requisitos, como pueden ser las personas jurídicas dedicadas a la beneficencia que se encuentren legalmente reconocidas y que entreguen cuentas al órgano de protectorado correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública. Estas tendrán derecho a una deducción del 10 % siempre que se disponga de justificación documental adecuada.

A modo de resumen, podemos señalar que en términos generales la modificación de la Ley 49/2002 se concreta en un ligero aumento de la desgravación y que la base conjunta de las deducciones por donativos en sus distintas modalidades no podrá superar, con carácter general, el 10 % de la base liquidable del ejercicio. No obstante, la base de la deducción por

²⁰⁵ La base de la deducción por donativos, deducciones y aportaciones realizados en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo será:

- En los donativos dinerarios, su importe.
- En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
- En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.
- En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
- En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos *d* y *e* del apartado 1 del artículo 17 de la Ley 49/2002, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra. El valor determinado de acuerdo con lo anteriormente dispuesto tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

donativos, donaciones y aportaciones destinados a la realización y al desarrollo de actividades y programas prioritarios de mecenazgo podrá alcanzar el 15 % de la base liquidable.

En cuanto al tratamiento fiscal de los donativos, donaciones y aportaciones con derecho a desgravación, hay que manifestar que las ganancias patrimoniales y las rentas positivas tendrán la consideración de rentas exentas del IRPF y del impuesto sobre sociedades. Asimismo, estarán exentos de la plusvalía los aumentos en las enajenaciones de terrenos, o en la constitución o enajenación de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizados con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones.

11. ESPECIALIDADES PREVISTAS POR LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS²⁰⁶

El artículo 156.1 de nuestra Constitución dispone que las comunidades autónomas²⁰⁷ pueden llevar a cabo su actividad financiera adoptando sus propias decisiones²⁰⁸, con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad, y el artículo 157.1.a determina que podrán ser delegadas las competencias de gestión que se estimen necesarias y habilitarse competencias normativas para las comunidades autónomas, con las que poder adaptar cada figura a sus necesidades. Esta delegación de la que hablamos se determinará en una ley específica, recogiendo actualmente en el título III, sección 1.^a, artículo 25 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas y se cede a las mismas el rendimiento total o parcial en su territorio

²⁰⁶ Normativa: artículos 2,3 y 8 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre de 1996; las disposiciones adicionales 17, 18 y 22 de la Ley 21 / 2001, de 27 de diciembre de 2001; el artículo 3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre de 2006; la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de 1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas; la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre de 2009, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 septiembre, LOFCA y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre de 2009.

²⁰⁷ Junto a las comunidades autónomas, recordemos también la existencia de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, que a veces se utilizan como opción fiscal por algunas empresas, por ejemplo, para exportar aceite de oliva, que destacamos por la importancia en el ámbito geográfico en que nos movemos. Sobre los beneficios fiscales Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «La tributación de las empresa agrícolas dedicadas al aceite de oliva en España: elementos comparativos con Italia», *Nueva Fiscalidad*, 2016, n.º 2, pp. 9 y ss. Como un estudio que recoge casos más particulares, Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Análisis del régimen fiscal del olivar en España», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2016, n.º 1, pp. 93 y ss.

²⁰⁸ Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 185 y ss. Otra obra sobre la cesión parcial a las comunidades autónomas Vid. *Memento práctico IRPF*, Madrid (Francis Lefebvre), 2016, pp. 170 y ss.

de determinados tributos: impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, tributos sobre el juego, impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre la cerveza, impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, impuesto sobre productos intermedios, impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, impuesto sobre hidrocarburos, impuesto sobre las labores del tabaco, impuesto sobre la electricidad, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

En el presente capítulo nos centraremos en la cesión del impuesto sobre la renta, así como sus competencias normativas. Es importante también significar que desde el 1 de enero de 2009 se incrementa el porcentaje cedido que pasa del 33 % al 50 %²⁰⁹.

El artículo 46 de la Ley 22/2009, anteriormente citada, determina cuál es el alcance de las competencias normativas de las comunidades autónomas en este tributo y establece que podrán asumir atribuciones sobre «el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico»²¹⁰. A estos efectos, las comunidades autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes a los mínimos, tanto del contribuyente como de los descendientes, ascendientes y discapacitados a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la LIRPF, del IRPF con el límite del 10 % para cada una de las cuantías. En cuanto a la escala autonómica aplicable a la base liquidable general, la estructura de esta escala deberá ser progresiva. Por último, se podrán realizar desgravaciones en la cuota íntegra autonómica por las siguientes causas: (1) circunstancias personales y familiares, (2) por hijos y (3) por tener alguna discapacidad, (4) por tener ascendientes a cargo, (5) por inversiones y (6) por lo que se haya destinado a adquirir o rehabilitar una vivienda, etc.

En lo referente a nuestro tema de investigación, las comunidades autónomas han establecido deducciones que afectan directa o indirectamente a las personas discapacitadas, que pueden practicar en su beneficio y que veremos más adelante.

²⁰⁹ Para un mayor conocimiento sobre el sistema de financiación de las comunidades autónomas, Vid. LA FUENTE MORENO, A. DE: *El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: un análisis crítico y datos homogéneos para 2009 y 2010* [en línea], Madrid (BBVA Research), 2000, Documentos de Trabajo número 23/12, 2012, pp. 7 y ss.

²¹⁰ Sobre este particular, vid. *Manual práctico renta 2015*, Madrid (Agencia Tributaria, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas), 2015, pp. 577 y ss. Y AGENCIA TRIBUTARIA: *Addenda Comunidades Autónomas IRPF 2015* [en línea]. Recuperado el 6/6/2016 de: <www.agenciatributaria.es>.

11.1. Comunidad autónoma de residencia habitual

Antes de hacer mención a las medidas a las que pueden acceder los discapacitados en cada una de las comunidades autónomas, vamos a realizar un análisis de cómo se determina el lugar de residencia habitual del contribuyente, para poder beneficiarse de dichas deducciones. Así pues, el artículo 30.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, estima producido en el territorio de una comunidad autónoma el rendimiento cedido del IRPF que corresponda a aquellos contribuyentes que tengan su residencia habitual en dicho lugar, y el artículo 72 de la LIRPF, establece los criterios que deberán aplicarse para determinar el lugar de residencia. Se establecen las siguientes normas:

Criterios determinantes de la residencia fiscal de las personas físicas

Se pueden dar las siguientes circunstancias:

Que permanezca más de 183 días durante el año natural en territorio español. Para determinar este período de permanencia, se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en este durante 183 en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas de acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones Públicas españolas.

Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

Residentes que no permanezcan en territorio español más de 183 días. En el caso de que las personas no permanezcan en territorio español más de 183 días durante el año natural, pero que sean residentes en España por tener en dicho territorio el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos, de forma directa o indirecta, se considerará que residen en aquella comunidad autónoma en que se fije el núcleo central o la base de sus actividades o de sus ganancias económicas.

Residentes en España por residencia del cónyuge e hijos menores. Salvo prueba en contrario, se supondrá que el declarante reside de manera habitual en territorio nacional cuando vivan de manera habitual en España el cónyuge no separado de manera legal y los descendientes menores de edad que dependan de él. Las personas físicas que residan en suelo español por aplicación de esta presunción se entenderá que residen en el territorio de la comunidades autónomas en que habiten de manera habitual el cónyuge no separado legalmente y los descendientes que sean menores de edad que dependan de ellas.

Tributación conjunta de la unidad familiar. Cuando excepcionalmente los declarantes integrados en una unidad familiar tengan su residencia de manera habitual en diferentes comunidades autónomas y escogieran realizar la declaración conjunta, el lugar de residencia se realizará con arreglo a donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable de acuerdo con las reglas de individualización del impuesto.

Determinación de la residencia habitual en el territorio de una comunidad autónoma a efectos del IRPF, se pueden dar 3 reglas:

Por permanecer durante un mayor número de días. Las personas residentes en España por permanecer más de 183 días, durante el año natural, en territorio español determinarán la comunidad autónoma donde residen con arreglo a los siguientes criterios: como regla general, se considera que los contribuyentes tienen su residencia en una comunidad autónoma en cuyo territorio permanezcan un mayor número de días del período impositivo. Para determinar el período de permanencia no se descontarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una comunidad autónoma, cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.

Por principal centro de intereses. Cuando no fuese posible determinar la permanencia, se podrán considerar personas residentes en el territorio de la comunidad autónoma donde posean su principal lugar de intereses. Será considerado como tal el lugar donde consigan la mayor parte de la base imponible del impuesto sobre la renta, establecida por los siguientes circunstancias: (a) rendimientos de trabajo, que se entenderán logrados donde se sitúe el puesto de trabajo respectivo, si existe; (b) rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, considerándose obtenidos en el sitio en que se encuentren estos; (c) rendimientos derivados de actividades económicas, ya

sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

Última residencia declarada. Cuando no se pudiera determinar la residencia conforme a los criterios anteriormente expuestos, se considerará que residen en el último sitio en que estaba establecido y declarado a efectos del IRPF.

Contribuyentes con residencia en el extranjero

No se considerarán residentes en ninguna comunidad, de modo que la totalidad de su deuda tributaria le corresponde al Estado, a los contribuyentes españoles que tengan su residencia habitual en el extranjero²¹¹ y estén en alguno de los siguientes supuestos: (a) españoles y miembros de su unidad familiar, que sean contribuyentes por el impuesto sobre la renta, pero que residan de manera habitual en el extranjero por su condición de miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares españolas, funcionarios públicos o de titulares de cargo o empleo oficial, a que se refiere el artículo 10 de la ley del impuesto; (b) españoles que no pierdan su condición de contribuyentes (durante el período impositivo del cambio y los cuatro siguientes) por establecer su residencia en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal (artículo 8.2 de la ley del impuesto).

Cambios de residencia. Aquellas personas que residiendo en una comunidad autónoma trasladasen, de acuerdo con las reglas anteriores, su lugar de residencia habitual a otra comunidad deberán tributar conforme a la nueva residencia. No obstante, no producirán efecto aquellos cambios de residencia cuyo objetivo fundamental sea gozar de una menor tributación efectiva en este impuesto. Se considerará —excepto que el nuevo lugar de residencia se alargara de modo continuado durante, al menos, tres años— que no ha existido traslado cuando concurren los siguientes componentes: (a) que en el ejercicio en el cual se efectúa el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del impuesto sobre la renta sea superior en, al menos, un 50 % a la del ejercicio anterior al traslado —en el caso de declaración conjunta, la base imponible se decidirá de acuerdo con las normas de individualización—; (b) que en el ejercicio en el cual se origina la situación a que hace referencia el punto anterior, su situación efectiva por el impuesto sobre la renta de las personas físicas sea inferior a la que hubiese pertenecido de acuerdo con la normativa aplicable en la comunidad autónoma en la que tenía su residencia con anterioridad al

²¹¹ Sobre los aspectos internacionales tributarios, vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Spunti ricchi truttivi del Diritto Internazionale Tributario», *Diritto e Pratica Tributaria*, 2016, n.º 2, pp. 433 y ss.

traslado; (c) que en el año posterior a aquel en el cual se ocasiona la situación del punto primero o en el siguiente el contribuyente se trasladara nuevamente a su residencia habitual en el lugar de la comunidad, en la que residió con anterioridad al traslado.

A continuación, proseguiremos haciendo referencia de los distintos tipos de deducciones que se pueden aplicar a las personas discapacitadas en cada una de las comunidades autónomas.

11.2. Deducciones autonómicas que afectan a las personas discapacitadas

En este epígrafe vamos a tratar sobre las deducciones que aplican las comunidades autónomas y que afectan a los discapacitados²¹² así como los requisitos que se establecen en su normativa. Para el ejercicio 2014 y sucesivos, se determinan las siguientes deducciones sobre la cuota autonómica del IRPF en materia de discapacidad.

Andalucía. Decreto-Ley 1/2012, de 19 de junio

- Los contribuyentes con grado de discapacidad igual o superior al 33 % podrán deducirse 100 euros en la cuota íntegra autonómica, si cumplen los requisitos exigidos.
- Los contribuyentes pueden deducir de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 100 euros por cada ascendiente o descendiente que dé derecho a aplicar el mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes.
- Adicionalmente, y siempre que se llegue a acreditar que las personas discapacitadas precisan ayuda de terceras personas y causen el derecho a aplicar el mínimo por gastos de asistencia, el contribuyente podrá deducirse el 15 % del importe satisfecho a la Seguridad Social en concepto de la cuota fija que sea por cuenta del empleador, con el límite de 500 euros. Esta deducción solo puede ser aplicada por las personas titulares del domicilio familiar que conste como tal en la Tesorería General de la Seguridad Social.
- Por ayuda doméstica a familias monoparentales con descendientes mayores de edad con falta de capacidad reconocida judicialmente, sujetos a patria potestad prorrogada

²¹² Para un mejor conocimiento de las deducciones autonómicas por discapacidad Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., p. 198.

o rehabilitada, el 15 % del importe satisfecho por el contribuyente a la Seguridad Social correspondiente a la cotización anual de un empleado del hogar familiar que constituye una vivienda habitual, con un límite máximo de 250 euros.

- 100 euros por el cónyuge o pareja de hecho que no sea declarante del impuesto en el ejercicio y que tenga la consideración legal de persona con discapacidad en grado igual o superior al 65 %, cumpliéndose los requisitos establecidos. Las parejas de hecho deberán estar inscritas en el Registro de parejas de hecho. No podrán aplicarse esta desgravación los declarantes cuyos cónyuges o parejas de hecho con diversidad funcional hayan aplicado la deducción para contribuyentes con discapacidad.

Aragón

En esta comunidad se aplican las siguientes normas: Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, artículos 110.1 a 110.6; Ley 13/2005, de 30 de diciembre; Ley 11/2008, de 29 de diciembre, anexo; Ley 12/2010, de 29 de diciembre; Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón y Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón.

- La desgravación será de 500 euros por cada hijo nacido o adoptado a partir del tercero o sucesivos, aplicándose precisamente en el período impositivo en que dicho nacimiento o adopción se produzca.
- Sin embargo, esta desgravación será de 600 euros cuando la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, no sea superior a 35 000 euros en declaración conjunta y 21 000 euros en declaración individual.
- El nacimiento o adopción de un hijo con un grado de discapacidad igual o superior al 33 % otorgará el derecho a una deducción de 200 euros, compatible con los puntos anteriores. El grado de discapacidad deberá estar referido a la fecha de devengo del impuesto y reconocido mediante resolución expedida por el órgano competente en materia de servicios sociales.
- La deducción corresponderá al contribuyente con quien convivan los hijos que den derecho a la deducción. Cuando los descendientes que generen derecho a la desgravación vivan en compañía de más de un contribuyente y estos realicen la

declaración individual del IRPF, el importe de la desgravación se repartirá en partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

- Desgravación de 150 euros por cada descendiente o ascendiente, con una discapacidad reconocida en un grado igual o superior al 65 % que convivan con el contribuyente al menos durante la mitad del período impositivo, si cumplen los requisitos exigidos.
 - Para aplicarse esta deducción, se entenderá por personas dependientes los descendientes y ascendientes que tengan reconocida una discapacidad en grado igual o superior al 65 %; en este caso no se tendrá en cuenta la edad. En el caso de ascendientes, también se entenderán dependientes cuando tengan mas de 75 años.
 - No se podrá llevar a cabo dicha deducción si la persona por la que se pretende obtener el beneficio percibe rentas que en su computo anual, excluidas las exentas, superan los 8000 euros.
 - No podrán superar los 35 000 euros la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, de todos los miembros que compongan la unidad familiar.
 - Se prorrateará a partes iguales la deducción cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a su aplicación. Si las personas que contribuyen tienen distinto grado de parentesco la desgravación se aplicará a los de grado más próximo, excepto que estos no obtengan ingresos que en su computo anual, excluidos los exentos, superen los 8000 euros, en cuyo caso podrá aplicarse por los del ulterior grado.

Asturias

En el Principado se aplican las siguientes normas: Ley 6/2008, de 30 de diciembre, artículo 3; Ley 13/2010, de 28 de diciembre, artículo 7; Ley 7/2005, de 29 de diciembre, de la comunidad autónoma del Principado de Asturias, modificada por la Ley 11/2006.

- Si el contribuyente o su cónyuge, descendientes o ascendientes con los que conviva son personas con discapacidad en grado igual o superior al 65 %, se puede aplicar una deducción del 3 % de las cantidades invertidas, con excepción de los intereses, en la adquisición o adecuación de su vivienda habitual en el Principado de Asturias,

si cumplen los requisitos exigidos. La aplicación de esta deducción es independiente de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la disposición transitoria decimoctava de la ley del IRPF.

- Deducción de 303 euros por familias monoparentales que tengan a su cargo hijos mayores de edad discapacitados que convivan con el contribuyente y no obtengan ingresos anuales, excluidos los exentos, superiores a 8000 euros.
- Familias numerosas: deducción 505 euros y 1010 euros por categoría especial.

Islas Baleares

La normativa aplicada es: 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 Islas Baleares en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.

- Por cada declarante y en su caso, por cada persona de la unidad familiar, se pueden deducir las siguientes cantidades, si se cumplen los requisitos exigidos:
 - 80 euros por diversidad funcional física o sensorial con grado reconocido igual o superior al 33 % e inferior al 65 %.
 - 150 euros por discapacidad física o sensorial con grado igual o superior al 65 %.
 - 150 euros con discapacidad psíquica de grado igual o superior al 33 %.
- Aquellas personas que tengan un grado de diversidad funcional igual o superior al 65 %, pueden deducirse el 15 % de las cantidades satisfechas por gastos en primas de seguros individuales de salud.
- Si los cónyuges optasen por realizar la declaración de la renta de manera individual y tuvieran derecho al mínimo por descendientes según regula el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, cada uno de ellos tendrán derecho a imputarse enteramente la deducción.
- Podrán tener derecho a esta desgravación los contribuyentes cuya cantidad resultante de la suma de su base imponible general y de su base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, no superen los 12 000 euros, si el impuesto se realiza en la modalidad individual o 24 000, si es conjunta.

Islas Canarias

Se aplicará la siguiente normativa: Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, artículos 2 a 18 modificado por el artículo 45 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de Medidas Administrativas y Fiscales, con efectos desde 1 de enero de 2012, y Ley 13/2009, de 28 de diciembre, disposición final primera.

- Por cada contribuyente con un grado de discapacidad superior al 33 % se establece una deducción de 300 euros. Solamente podrán tener derecho a aplicarse esta desgravación los contribuyentes que no hayan percibido ingresos en el año natural en el que se origina el derecho a la desgravación superiores a 39 000 euros, para la modalidad individual; y, en el caso de tributar de forma conjunta, los ingresos de los miembros que componen la familia no podrán ser superiores a 52 000 euros.
- En las deducciones por donaciones en metálico a descendientes o adoptados menores de 35 años para la adquisición de su primera vivienda habitual, se establecen porcentajes de deducción y cuantías máximas incrementadas cuando el descendiente tenga una discapacidad: (a) para discapacidad igual o superior al 33 % se establece en el 2 % de la donación, con un máximo de 480 euros; (b) para discapacidad igual o superior al 65 %, se aplica el 3 % de la donación, con un máximo de 720 euros.
- Por cada hijo nacido o adoptado que tenga una discapacidad igual o superior al 65 %, se puede deducir de la cuota íntegra autonómica, adicionalmente a las cantidades establecidas con carácter general, la cantidad de 400 euros —si se trata del primer o segundo hijo con esa discapacidad— u 800 euros si se trata del tercer o posterior hijo con esa discapacidad, siempre que se cumplan los requisitos exigidos.
- La deducción por familia numerosa es de 500 euros para familias numerosas de categoría general o de 1000 euros para las de categoría especial (200 euros o 400 euros aplicables con carácter general), cuando alguno de los cónyuges o descendientes con derecho al mínimo familiar tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.
- Por obras de adecuación de la vivienda habitual para personas con discapacidad se establece el porcentaje del 0,75 %, cualquiera que sea su importe.
- Por obras de rehabilitación o reforma satisfechas o ejecutadas entre el 15 de septiembre de 2011 y 31 de diciembre de 2012, se establece una deducción del 12 % de las cantidades satisfechas por discapacidad del contribuyente de un familiar en

línea directa o colateral consanguínea o por afinidad hasta el tercer grado y siempre que conviva con el contribuyente (remanente del ejercicio 2012).

Cantabria

En esta comunidad se aplicará la siguiente normativa: Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, artículo 1; Ley 11/2010, de 23 de diciembre, el párrafo primero del artículo y apartado 3 se modifican por el artículo 11 de la Ley 7/2014, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, en vigor desde 1 de enero de 2015. En esta comunidad se establecen las siguientes deducciones:

- Las declaraciones de renta que se presenten de forma conjunta podrán deducirse 100 euros por cada contribuyente con discapacidad.
- Los declarantes que tengan reconocido un grado de diversidad funcional igual o superior al 65 % pueden aplicarse una deducción del 10 % por arrendamiento de la vivienda habitual con independencia de su edad (con carácter general se requiere ser menor de 35 años o mayor de 65), con el límite máximo de 300 euros, si cumplen los requisitos exigidos. En el caso de tributación conjunta el importe máximo de la deducción será de 600 euros, siempre y cuando alguno de los declarantes tenga reconocida una discapacidad.
- Por cada descendiente o ascendiente con un grado de diversidad funcional igual o superior al 65 %, puede aplicarse una deducción de 100 euros, si se cumplen los requisitos exigidos.
- El 15 % de las cantidades satisfechas en obras realizadas en cualquier vivienda o viviendas de su propiedad, situadas en la comunidad de Cantabria, si se cumplen los requisitos exigidos. La deducción tendrá un límite anual de: 1000 euros y 1500 euros en tributación individual o conjunta, que se incrementa en 500 euros en tributación individual, cuando la persona obligada por ley al pago de un impuesto tenga un grado de diversidad funcional igual o superior al 65 %. En el caso de declaración conjunta, el aumento será de quinientos euros por cada contribuyente con dicha discapacidad.
- El 10 % de los gastos y honorarios profesionales, tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familia, abonados durante el año por la prestación de servicios sanitarios motivo de enfermedad, salud dental, embarazo y nacimiento de hijos, accidentes e invalidez.

- La deducción tendrá un límite anual de: 500 euros en tributación individual y 700 euros en conjunta, que se incrementará en 100 euros en tributación individual cuando la persona obligada por ley al pago de un impuesto tenga un grado de diversidad funcional igual o superior al 65 %.

Castilla-La Mancha

Se aplicará la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

- Los contribuyentes con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 %, pueden deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 300 euros, si cumplen los requisitos exigidos.
- Por cada ascendiente o descendiente que genere el derecho al mínimo por discapacidad y que tenga reconocido un grado igual o superior al 65 %, puede aplicarse una deducción de 300 euros, si cumplen los requisitos exigidos (cuando varios contribuyentes tengan derecho a aplicar la deducción, su importe se prorrateará entre ellos).
- Por familia numerosa, cuando alguno de los cónyuges o descendientes tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, 300 euros en familia numerosa de categoría general y 900 euros si es de categoría especial.
- Se estipula en 600 euros por cada persona discapacitada que conviva con el declarante durante más de 183 días al año en régimen de acogimiento sin contraprestación, con determinados requisitos.

Castilla y León

Se aplicará el 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.

- La deducción por familia numerosa es de 492 euros cuando alguno de los cónyuges o descendientes que den derecho al mínimo familiar tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.
- Los contribuyentes de 65 años o más discapacitados con un grado del 33 % y menores de esta edad con un grado de diversidad funcional igual o mayor al 65 % aplicarán una deducción de 300 euros. La deducción será de 656 euros, si la edad es

igual o superior a 65 años y el grado de discapacidad igual o superior al 65 %, con los requisitos exigidos.

- Se puede deducir el 10 % de las inversiones en instalaciones medioambientales y de adaptación a discapacitados en la vivienda habitual en todos los casos en que estos sean el sujeto pasivo, su cónyuge o pariente en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el tercer grado inclusive. Es aplicable a las actuaciones realizadas tanto con anterioridad a 1 de enero de 2013 como con posterioridad a dicha fecha.
- Por nacimiento o adopción de hijos: la deducción establecida con carácter general se duplicará si el nacido o adoptado tiene reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 %. Si el reconocimiento de la discapacidad fuera realizado con posterioridad al período impositivo correspondiente al nacimiento o adopción y antes de que el menor cumpla cinco años, la deducción se practicará por los mismos importes establecidos en la letra a) del artículo 4.1. Si además residen en municipios de menos de 5000 habitantes, la cuantía de la deducción se incrementará el 35 %.

Cataluña

La normativa aplicable será la siguiente: Ley 21/2001, de 28 diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas; Ley 5/2007, de 4 de julio; la Ley 7/2011, de 27 de julio, y la Ley 2/2014, de 27 de enero.

- Las personas obligadas por ley al pago del impuesto que acrediten un grado de diversidad funcional igual o superior al 65 % o formen parte de una familia numerosa por tener algunos de sus miembros la condición de discapacitado pueden deducir el 10 % de las cantidades satisfechas por el alquiler de la vivienda habitual, hasta un máximo de 300 euros anuales (600 euros en tributación conjunta), si cumplen los requisitos.

Extremadura

Se aplicará el Decreto Ley 1/2013, de 21 de mayo. El artículo 7 de esta ley, se modifica por el artículo 2 de la Ley 1/2015, de 10 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras de la comunidad autónoma de Extremadura, de aplicación a los hechos imponible que se devenguen a partir del día 1 de enero de 2015.

- Por cuidados de ascendientes o descendientes, incluidos los afines, con un grado de diversidad funcional igual o superior al 65 %, puede aplicarse una deducción de 150 euros por cada uno de ellos, si cumplen los requisitos exigidos en el artículo 7 de la Ley 1/2015, de 10 de febrero, de la comunidad autónoma.
- El derecho a la deducción de la cuota íntegra autonómica será de 220 euros, cuando tenga a su cargo a un ascendiente o descendiente discapacitado, que haya sido evaluado por los servicios sociales y se le haya reconocido el derecho a una ayuda a la dependencia, pero que a 31 de diciembre aún no la perciba. Efectivamente, siempre y cuando reúna los requisitos establecidos en el artículo anteriormente mencionado.

Galicia

Se aplicará la siguiente normativa: Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, modificado por la Ley 2/2013, de 27 de febrero, y Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

- Los importes de la deducción por familia numerosa se duplican cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea aplicable el mínimo familiar tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, fijándose en 500 u 800 euros según la categoría de la familia numerosa. Cuando se trate de familias numerosas con discapacitados que no alcancen dicho grado, la deducción será de 250 euros si es de categoría general y 400 euros si es especial. Esta desgravación se la podrá aplicar el contribuyente con el que residan las restantes personas de la familia numerosa. El importe se prorrateará a partes iguales, cuando convivan con más de uno.
- Los contribuyentes de edad igual o superior a 65 años con grado reconocido de diversidad funcional igual o superior al 65 %, y que precisen ayuda de terceras personas, pueden deducir el 10 % de las cantidades que les satisfagan, con el límite de 600 euros si cumplen los requisitos recogidos en el artículo 5.1, punto 6 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.
- Los importes de la deducción por hijo nacido o adoptado con discapacidad se duplicarán con respecto a las deducciones generales.

Madrid

Se aplicarán el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, modificado por la Ley 8/2012, de 28 de diciembre, y la Ley 6/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

- Se podrán deducir 900 euros, por acogimiento no remunerado de personas discapacitadas con un grado reconocido del 33 %; la cuantía de la deducción por acogimiento se prorrateará a partes iguales entre cada uno de los contribuyentes en sus declaraciones; en el caso de optar por la modalidad de tributación individual, este hecho se dará cuando la persona acogida genere derecho para más de un declarante.

Región de Murcia y La Rioja

No se recogen deducciones que afecten directamente a los discapacitados.

Comunidad Valenciana

Se aplicará la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, artículos 1 a 7²¹³.

²¹³ Apartados 1, 2 y 3 del artículo 4 nuevamente redactados, y el cuarto (de la redacción anterior) eliminado, según los artículos 25 y 26 de la Ley 14/2007, de 26 de diciembre, Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (*DOCV*, 28 de diciembre de 2007 y *BOE*, 25 de enero de 2008), en vigor desde 1 de enero de 2008. Artículo 4 modificado posteriormente por los artículos 28, 29 y 30 de la Ley 16/2008, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (*DOCV*, 29 de diciembre de 2008), en vigor desde 1 de enero de 2009. Letra *t* del apartado 1 redactada y la *u* añadida por los artículos 23 y 24 de la Ley 12/2009, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (*DOCV*, 30 de diciembre de 2009), en vigor desde 1 de enero de 2010. Primer párrafo del apartado 1 redactado por el artículo 40 de la Ley 16/2010, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (*DOCV*, 31 de diciembre de 2010). Letras *a*, *b*, *c*, *f*, y *g* del apartado 1 redactadas y la letra *j* suprimida por el artículo 17 del Decreto-ley 1/2012, de 5 de enero, de medidas urgentes para la reducción del déficit de la Comunidad Valenciana (*DOCV*, del 10), con efectos desde 10 de enero de 2012. Letras *d* y *v* del apartado 1 y apartado 4 redactados por el artículo 61 de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (*DOCV*, 27 de diciembre de 2012), en vigor desde 1 de enero de 2013. Redactados las letras *d*, *e*, *i*, *n*, *ñ* y *o* del apartado 1, suprimida la *s*, modificado el apartado 4 y añadido el 5, según los artículos 52 al 60 de la Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (*DOCV*, 27 de diciembre de 2013), en vigor desde 1 de enero de 2014. Letras *a*, *b*, *e* y *f*, *h*, *n*, *ñ* y *v* del apartado 1 y apartado 4 modificados por el artículo 46 de la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (*DOCV*, 29 de diciembre de 2014), en vigor desde 1 de enero de 2015. Letras *q*, *r* y *s* del apartado 1 y apartados 2 y 3 redactados por el artículo 29 de la Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana (*DOCV*, 31 de diciembre de 2014), en vigor desde 1 de enero de 2015.

- Por nacimiento o adopción de un hijo con un grado de diversidad funcional, sea física o sensorial igual o superior al 65 % o psíquica igual o superior al 33 %, se estipula una deducción de 224 euros por el primer hijo con discapacidad y de 275 euros por el segundo o siguientes. El importe se prorrateará a partes iguales entre los progenitores adoptantes cuando ambos tengan derecho a la aplicación de esta deducción. No procederá esta deducción si, como consecuencia de la situación de discapacidad, la persona obligada por ley al pago del impuesto percibe alguna prestación que, de acuerdo con lo establecido en la normativa del IRPF, se halle exenta del mismo.
- La deducción será de 179 euros, cuando el propio contribuyente tenga una discapacidad del 33 % y tenga una edad igual o mayor de 65 años.
- Por cada ascendiente, incluidos los afines, mayor de 65 años con un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 % o psíquica de grado igual o superior al 33 %, se establece una deducción de 179 euros, si cumplen los requisitos exigidos. También se aplica si la incapacidad se declara judicialmente aunque no se alcancen dichos grados.
- Por adquisición de vivienda habitual (construcción o ampliación de la misma) para personas con discapacidad física o sensorial con grado igual o superior al 65 % o psíquica con un grado igual o superior al 33 %, la deducción será del 5 % de las cantidades invertidas con excepción de los intereses.
- Por arrendamiento de la vivienda habitual, si cumplen los requisitos exigidos, por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado igual o superior al 65 %, o psíquica con un grado igual o superior al 33 %, será del 20 % de las cantidades satisfechas, con el límite de 612 euros. Su porcentaje se incrementa, si el arrendatario tiene una edad igual o inferior a 35 años, ya que podrá deducirse el 25 % con el límite de 765 euros.

11.3. Deducciones autonómicas por donativos a entidades sin ánimo de lucro

Como ya expusimos en el apartado 10.5, el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, concede a las comunidades autónomas competencias normativas respecto de las cuotas transferidas del IRPF. En el ejercicio de estas competencias, algunas comunidades autónomas han decretado

desgravaciones por donaciones realizadas a favor de fundaciones. En este apartado, vamos a examinar aquellas cuyas actividades pueden ir destinadas a las personas discapacitadas. Para el ejercicio 2015, se han establecido las siguientes:

Aragón

Se aplicará el artículo 1.5 de la Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la comunidad autónoma de Aragón.

Finalidad y cuantía. Deducción del 20 % de la cuota íntegra autonómica de las donaciones dinerarias puras y simples efectuadas con finalidad de investigación y desarrollo científico y técnico.

Entidades que reúnen los requisitos. La comunidad autónoma de Aragón y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma y las fundaciones acogidas a la Ley 49/2002, en todos los casos en el que el objeto único de la entidad sea la investigación y el desarrollo científico y técnico. Para ello, deberán estar inscritas en los correspondientes registros de la comunidad autónoma de Aragón.

Límite. El importe de esta deducción no podrá exceder el 10 % de la cuota íntegra autonómica.

Islas Baleares

Se aplicará el capítulo I, artículo 5 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Finalidad y cuantía. Deducción del 15 % de la cuota íntegra autonómica por donaciones destinadas a la investigación, al desarrollo científico o tecnológico o a la innovación. La efectividad de las citadas donaciones en cada período impositivo deberá acreditarse mediante un certificado de la entidad donataria.

Entidades que reúnen los requisitos. La Administración de la comunidad autónoma de Baleares o las entidades instrumentales que dependan de ella, cuyo objetivo fundamental sea la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación; la Universidad de las Islas Baleares y las entidades sin fin lucrativo a que hace relación los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, siempre y cuando el fin exclusivo o principal que persigan sea la investigación, el desarrollo científico o tecnológico o la innovación, en el territorio de las Islas Baleares y estén inscritas en el Registro de Fundaciones de la Administración de la comunidad autónoma.

Límite. El importe de esta deducción no podrá exceder el 10 % de la cuota íntegra autonómica.

Cantabria

Se aplicará el artículo 2.4 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

Finalidad y cuantía. Deducción del 15 % de la cuota íntegra autonómica por donaciones efectuadas durante el período impositivo relacionados con objetivos culturales, de asistencia, deportivos o sanitarios o algunos otros de naturaleza análoga a estos.

Entidades que reúnen los requisitos. Por donativos a fundaciones o al Fondo Cantabria Coopera, que reúnan los requisitos expuestos en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre.

Límite. El importe de esta deducción no podrá exceder el 10 % de la cuota íntegra autonómica.

Castilla-La Mancha

Se aplicará el artículo 10 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

Finalidad y cuantía. Deducción del 15 % de la cuota íntegra autonómica por donaciones efectuadas durante el período impositivo y cuyos objetivos esenciales sean la cooperación internacional, la lucha contra la pobreza y la ayuda a personas con discapacidad y la exclusión social.

Entidades que reúnen los requisitos. Fundaciones, organizaciones no gubernamentales, asociaciones de ayuda a personas con discapacidad y otras entidades, que se encuentren reguladas en los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, y que además se hallen inscritas en el registro correspondiente de la comunidad autónoma de Castilla-La Mancha. En el caso de las fundaciones, será preciso que, además, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que este haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

Límite. El importe de esta deducción no podrá exceder el 10 % de la cuota íntegra autonómica.

Castilla y León

Se aplicará el artículo 9.e) del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Finalidad y cuantía. Deducción del 15 % de la cuota íntegra autonómica por donaciones, siempre que por razón de sus objetivos estén consideradas como asistenciales, culturales o ecológicas. No serán de aplicación a los contribuyentes cuya base imponible total, descontado el mínimo personal y familiar, rebase la cuantía de 18 900 euros en la modalidad individual o 31 500 euros en la tributación conjunta.

Entidades que reúnen los requisitos. El contribuyente que se aplique las deducciones deberá estar en posesión de la justificación documental a que se refiere la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Asimismo, deben encontrarse inscritas en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.

Límite. El importe de esta deducción no podrá exceder el 10 % de la cuota íntegra autonómica.

12. EL TRATAMIENTO DE LOS DISCAPACITADOS EN EL IRPF EN LOS SUPUESTOS MÁS INNOVADORES DE DERECHO COMPARADO

Una vez analizado el régimen fiscal vigente en España en torno a la figura del discapacitado, conviene efectuar una breve exposición de las medidas de integración en el ámbito tributario, llevadas a cabo por algunos de los países pertenecientes a la Unión Europea, en el ámbito de la discapacidad. Será útil para establecer un comparativo con el tratamiento fiscal especial que se da en España a los discapacitados y, en su caso, adquirir conocimientos para poder impulsar innovaciones normativas en beneficio de estas personas.

12.1. Francia

En Francia, la mayor parte de las normas reguladoras de impuestos se encuentran en el Código General de Impuestos (*code général des impôts*). Las personas discapacitadas se benefician de diversas desgravaciones, reducciones y otros beneficios fiscales, tanto en el campo de la tributación directa como en el de la indirecta. El fin esencial en materia de discapacidad es la inclusión educativa y laboral por medio de servicios económicos y de asistencia para todas las personas con diversidad funcional, con independencia de la naturaleza y del origen de la discapacidad.

A efectos fiscales, las personas discapacitadas podrán beneficiarse de una media cuota adicional si: (a) perciben una pensión por accidente de trabajo de al menos el 40 %; (b) tienen reconocido un grado de discapacidad de al menos un 80 %; (c) reciben una pensión

militar por discapacidad de al menos el 40 % o (d) si son titulares de la tarjeta de combate, una pensión de invalidez o de víctima de guerra, y mayores de 75 años a 31 de diciembre de cada ejercicio. Podrán obtener una desgravación extra si el contribuyente tiene a su cargo un hijo, bien sea adulto o menor de edad, pero que reúna el requisito de tener reconocido un certificado de discapacidad con un grado de al menos el 80 %.

Análogamente, podrán obtener una reducción adicional las personas discapacitadas de bajos ingresos y los titulares de la tarjeta de discapacidad (con un grado de discapacidad del 80 % o más, o bien si tienen reconocida una pensión de invalidez militar con una discapacidad del 40 % o más, y aquellos que tengan una pensión de invalidez por accidente de trabajo con un grado de discapacidad del 40 % o más). El importe de la deducción depende de los ingresos: 2312 euros para ingresos inferiores a 14 220 euros y 1156 euros, si las rentas están entre 14 220 y 22 930 euros. La cantidad se duplicará para las parejas que declaren conjuntamente, cuando los dos cónyuges cumplan las condiciones de discapacidad.

En cuanto a las tarjetas de discapacidad, se otorgarán a aquellas personas que estén en posesión de la certificación proporcionada por el Estado o el servicio social. La validez de la tarjeta puede variar entre uno y diez años. Las personas con discapacidad y sus familias pueden, dependiendo de su situación, obtener un determinado número de tarjetas para facilitar su vida cotidiana. La solicitud de la tarjeta, deberá ser dirigida a la Cámara Departamental de la Discapacidad (MDPH), utilizando un formulario normalizado y adjuntando una serie de documentos (certificado médico, identificación, etc.).

Esta tarjeta le proporcionará: acceso prioritario a una media cuota adicional para el cálculo del impuesto sobre la renta, sin importar el número de personas que viven en el hogar y con independencia de la cantidad de recursos; un reembolso total o parcial en impuestos municipales proporcionado para recoger un ingreso por debajo del umbral del IRPF. Si la persona discapacitada percibe un subsidio por no tener ocupación laboral (por ejemplo, si recibe la asignación de adultos con discapacidad, AAH), tiene derecho a la exención total —esta exención no es automática, sino que debe solicitarla a la oficina de impuestos—. Además, la mencionada tarjeta exonera de la licencia de televisión si la persona tiene ingresos por debajo del umbral del impuesto y vive sola o con un cónyuge, hijo a cargo u otras personas de las que el contribuyente sea responsable —esta exención es automática—. También le permite acceder a asientos preferenciales en el transporte público, en los espacios y salas de espera, así como en instituciones y eventos abiertos al público, tanto al titular como a la persona que le acompañe en sus viajes. También ofrece

prestaciones de invalidez, que incluyen: disposiciones relativas a la obligación de emplear a trabajadores con discapacidad. Así como diversos beneficios fiscales a su titular.

En cuanto al IRPF, las personas con discapacidad proporcionan un mayor porcentaje de deducciones para el sujeto pasivo que el resto de personas dependientes del mismo. Para el cómputo del IRPF, se dividirá el total de rentas sujetas entre el número de participaciones que refleja el estado civil del contribuyente y el número de personas dependientes del mismo. Por tanto, cuando exista mayor número de participación, la tributación será menor. Cada progenitor se computa como una participación; las dos primeras personas dependientes del mismo se computan por la mitad y las otras personas dependientes se computan por una participación. Las personas con discapacidad se computarán por una mitad más que las personas sin discapacidad.

Por otra parte, vamos a dar a conocer cómo se determina la unidad familiar. Serán considerados dependientes del contribuyente: los hijos menores de 20 años (25 años, si están cursando estudios); los discapacitados, cualquiera que sea su edad (los menores de 18 años tienen la consideración de dependientes en cualquier caso, es decir, con independencia de que se hallen en situaciones de discapacidad) y todas aquellas personas que sean titulares de la tarjeta de invalidez, siempre y cuando esta persona resida en el mismo hogar que el contribuyente y tenga un lazo de parentesco, independientemente de sus recursos y de su edad. En aquellos casos en los que un descendiente sea titular de la tarjeta de invalidez y necesite ayuda de terceras personas para realizar sus necesidades básicas de la vida, podrá ser considerado como responsabilidad familiar, cualquiera que sea su edad incluso, si no vive en casa de sus parientes.

Es importante tener en cuenta una serie de consideraciones para saber si un descendiente es dependiente del contribuyente: un hijo discapacitado tendrá derecho a las deducciones en el IRPF cuando alcance al menos una discapacidad del 66 %, causada por un fallo o reducción de la capacidad física o mental (debido a una o más condiciones); el descendiente que, a causa de su discapacidad, no puede mantenerse por sí mismo automáticamente se considera dependiente, independientemente de la edad (si no tiene formada su propia unidad familiar); una persona discapacitada que está casada o tiene hijos se considera que constituye su propio domicilio tributario, por tanto, deberá presentar su propia declaración. Los padres divorciados o separados pueden computarse al menor discapacitado, siempre que lleven la carga por igual en una custodia compartida. Un niño depende económicamente de sus padres, siempre que su ingresos netos no excedan los 3120

euros (4500 euros, si el hijo es dependiente de una persona, o 5720, para un descendiente con una discapacidad grave que depende de un solo contribuyente).

Los importes de deducción en el IRPF por hijo discapacitado, para el año fiscal 2016, correspondiente a los ingresos de 2015 son: para un hijo dependiente, 1510 euros; para dos hijos a su cargo, 3880 euros; para tres hijos, 8700 euros; para cuatro hijos dependientes, 14 060 euros y desde cuatro hijos en adelante, 14 060 euros y un suplemento más de euros 5370. Un hijo con discapacidad cuenta por dos.

En el caso de un hogar con un hijo discapacitado, se ofrecen dos opciones de tributación al contribuyente. Por un lado, podrá optar por deducir las pensiones alimenticias y, por otro, disfrutar de la semiparte suplementaria si el hijo reúne las condiciones requeridas (tarjeta de invalidez). Estas dos situaciones no son compatibles entre sí.

Cuando sean el contribuyente o su cónyuge los discapacitados, se les podrá conceder una semiparte suplementaria, si algunos de ellos es titular de la tarjeta de invalidez, de una pensión militar para una invalidez por lo menos del 40 % o de la pensión de invalidez por accidente laboral por lo menos del 40 %. Si ambos cónyuges tuvieran esta condición, disfrutarían de una parte. Una persona discapacitada puede ser tenida en cuenta en el año en el cual pidió la tarjeta de invalidez aunque esta todavía no haya sido concedida.

Los incrementos del cociente familiar tendrán un límite máximo si las rentas imponibles del hogar sobrepasan una cierta cuantía. Como regla general, el beneficio fiscal por cada semiparte está limitada en 1508 euros; cuando el contribuyente sea soltero, divorciado o viudo y tuviera a su cargo a una persona discapacitada (que no sea descendiente) titular de la tarjeta de invalidez, la desgravación puede alcanzar 6028 euros. El límite máximo del beneficio fiscal de una semiparte reconocida a los discapacitados será de 3012 euros.

Igual que en España, existen ingresos que no son tributables. Por ejemplo: la asignación por escolaridad de los niños con discapacidad, el subsidio para adultos con discapacidad, los beneficios de compensación por discapacidad, las pensiones por accidente, las enfermedades profesionales, las prestaciones por autonomía personal, etc. Se imputarán al 50 % las indemnizaciones diarias de accidente laboral o de enfermedad profesional pagadas por la Seguridad Social o el MSA (Mutualidad Social Agrícola). No serán imputables, sin embargo, las indemnizaciones debidas a una enfermedad de larga duración abonadas por el seguro de enfermedad (régimen general o agrícola). En cuanto a las pensiones, son atribuibles: las pensiones de invalidez, las pensiones de retiro, las pensiones de retiro complementarias, excepto cuando las mismas no sobrepasen el importe de la pensión de

vejez (3379,95 euros al año para 2014) y si los recursos no exceden el límite previsto para este subsidio (9600 euros al año, para una persona sola y 14 904 euros, para la unidad familiar, para 2014).

Otros de los beneficios fiscales que pueden obtener en el IRPF las personas discapacitadas son los atrasos de la «renta de supervivencia» y «ahorra hándicap». Están sometidas al impuesto sobre la renta, en el marco de la imposición de las pensiones y las rentas, pero únicamente sobre la fracción de esta renta. Esta fracción se fija con arreglo a la edad de la persona que percibe el beneficio en el momento de la defunción del pariente asegurado: al 70 %, si el interesado tiene menos de 50 años de edad; al 50 % si tiene entre 50 y 59 años incluidos; al 40 %, si es entre 60 y 69 años incluidos, y al 30 %, si tiene más de 70 años. En cambio, no se computarán las prestaciones y las rentas vitalicias, no sujetas a un régimen obligatorio o asimilado, a las víctimas de accidente laboral o de enfermedades profesionales o a sus derechohabientes.

Además, la normativa en el IRPF contempla en el impuesto una reducción por los gastos relacionados con la dependencia, independientemente de la edad del contribuyente. Esta aminoración se puede conceder a las personas casadas, los solteros, las divorciadas o las viudas que tengan que hacer frente a gastos por motivo de la dependencia. Esta disminución se concede a personas acogidas en establecimientos o servicios sociales y médicos sociales, que acogen a personas mayores, o a los que se les aporta en su domicilio una asistencia, para que puedan realizar los actos esenciales diarios de la vida, las prestaciones de cuidados o una ayuda a la inserción social; también se conceden a establecimientos de salud, públicos o privados, siempre que tengan por objeto dispensar cuidados de larga duración, ofreciendo alojamiento a aquellas personas que no tengan autonomía personal y que necesiten vigilancia médica constante y tratamientos de mantenimiento. Asimismo, tendrán derecho a esta desgravación los establecimientos que tengan por objeto ofrecer prestaciones de calidad y se encuentren situados en otro Estado miembro de la Unión Europea o en otro Estado dentro del Espacio Económico Europeo y que hayan firmado con Francia un convenio fiscal que contenga una cláusula de asistencia administrativa, con vistas a luchar contra el fraude o la evasión fiscal. La reducción del impuesto será igual al 25 % de los gastos retenidos, con el límite de 10 000 euros anuales por persona alojada.

Del mismo modo, también se contempla la exención total o parcial de las cargas sociales para reducir el costo de emplear a un cuidador, para asistir de forma interna a uno o más miembros de la familia, bien sea por su edad, bien por el estado de salud. El beneficio

fiscal es igual al 50 % de los costes reales, incluidos en un límite anual que varía de acuerdo a si el contribuyente o la persona responsable cumplen determinados requisitos de discapacidad.

También se realizan deducciones sobre las primas de los contratos de renta de supervivencia y ahorra hándicap. Las primas de los contratos renta supervivencia y contratos ahorra hándicap dan lugar a una reducción del impuesto en el año de su pago. En el caso de contratos de renta de supervivencia, se le garantizará por motivo de defunción del asegurado el pago de un capital o de una renta vitalicia a un hijo o a otro pariente con discapacidad, bien sea en línea directa (ascendiente, descendente), bien en línea colateral, hasta el tercer grado, del asegurado (hermano, tío, sobrino). Los beneficiarios deberán padecer una discapacidad que les impida realizar una actividad profesional o, si son menores de 18 años, adquirir conocimientos o una formación profesional de un nivel normal. En el otro supuesto de contrato ahorra hándicap, se le garantiza el pago de un capital o de una renta vitalicia al asegurado, en el momento de la conclusión del contrato, si tiene impedimento para trabajar en condiciones normales. El contrato debe tener una duración efectiva de al menos seis años. El importe sería del 25 % de las primas contratadas. No obstante, la base de cálculo de la reducción estará limitada a 1525 euros, incrementándose en 300 euros por hijo a cargo (o 150 euros por hijo en residencia alternada). En el caso de suscribirse a la vez los contratos de ahorro hándicap y los contratos de renta supervivencia, este límite se aplicaría al conjunto de los contratos asegurados.

Igualmente, existen créditos para los gastos de equipo de la vivienda principal a favor de las personas discapacitadas. Las deducciones serían del 25 % de los gastos. El requisito para acceder a esta desgravación es que los equipos y los materiales deberán ser suministrados e instalados por la misma empresa, expidiendo su correspondiente factura debidamente detallada y deberán ser equipos enumerados en la ley. En cuanto al cálculo del crédito de este impuesto: del 1 de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2014 se retendrán 5000 euros, cuando se trate de persona soltera, viuda o divorciada, y 10 000 euros, para casados. El tope máximo aplicable estimado es 400 euros por persona a su cargo. Serán tenidas en cuenta las cargas familiares y la situación de la familia en el período impositivo en el cual el gasto se haya realizado.

En otro orden de cosas, la guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas tiene en consideración otra desgravación fiscal como es el crédito para contratar a un asalariado en el domicilio. Podrán gozar de esta deducción los hogares formados por personas solteras,

viudas o divorciadas que ejerzan una actividad profesional o estén inscritas como demandantes de empleo durante al menos tres meses, en el transcurso de un año, desde el momento del pago de los gastos. También podrá disfrutar la reducción o el crédito fiscal de empleado en casa las personas casadas o que hayan acordado un pacto civil de solidaridad, sometidas a una imposición común. Al igual que en el caso anterior, deberán ejercer una actividad profesional o estar inscritas como demandantes de empleo durante al menos tres meses, en el curso del año del pago de los gastos. No obstante, el crédito de este impuesto puede también concederse si se dan las dos condiciones, es decir, que uno de los cónyuges ejerza una actividad profesional o se encuentre inscrito como demandante de empleo durante tres meses por lo menos y el otro cónyuge sea titular de una pensión de invalidez de segunda o tercera, de la tarjeta de invalidez o sufra una enfermedad que requiera un tratamiento prolongado y costoso.

El importe será del 50 % de los gastos. El tope máximo de deducción sería de 15 000 euros el primer año y 12 000 euros los años siguientes. En caso de tratarse de una asociación o un organismo sin ánimo de lucro, el límite es de 12 000 euros. Estos importes se calculan con base en los 1500 euros por hijo a su cargo y por miembro de la unidad familiar mayor de 65 años, sin poder exceder los 18 000 euros, y 15 000 euros los años siguientes. Sin embargo, se podrá desgravar la cuantía de 20 000 euros cuando los contribuyentes tengan a su cargo a una persona discapacitada y necesiten a una tercera persona.

Asimismo, se contempla un complemento de subsidio educativo del niño discapacitado (AEEH). El beneficio de la tarjeta de invalidez también permite gozar de este crédito, relativo a los intereses de préstamo. El niño discapacitado debe tener menos de 20 años y tener reconocida una discapacidad de al menos el 80 %, o entre el 50 % y el 79 % siempre y cuando asista a una institución educativa adecuada, o si su condición requiere el uso de un dispositivo adecuado, o si su situación requiere el uso de la atención como parte de las medidas recomendadas por el Comité sobre los Derechos y la Autonomía de las Personas con Discapacidad (CDAPH). Este crédito no se puede deducir desde de 2011.

Los contribuyentes fiscalmente domiciliados en Francia que han adquirido una vivienda destinada a su domicilio principal pueden gozar de un crédito fiscal sobre los intereses de los préstamos para la adquisición de esta vivienda. Este crédito también es deducible para aquellos contribuyentes que han construido su vivienda como domicilio principal. En la desgravación, se tendrán en cuenta los intereses pagados durante las primeras cinco anualidades de reembolso de los préstamos, excluyéndose los gastos de préstamo y de las

cuotas de seguros, contratadas con vistas a garantizar el reembolso de los préstamos. La suma de los intereses del crédito del impuesto no puede exceder de 7500 euros, para una persona discapacitada soltera, viuda o divorciada y de 15 000 euros, para los cónyuges que hagan la declaración conjunta y siempre que uno de los miembros sea discapacitado. Estos importes se incrementarán en 500 euros por persona a su cargo o en 250 euros, cuando se trate de un descendiente cuya carga la compartan por igual los contribuyentes. El crédito del impuesto será igual al 40 % del importe de los intereses durante el primer año y del 20 % de los intereses durante los cuatro años siguientes, con el límite mencionado más arriba. Cuando la vivienda responde a las condiciones de edificio de bajo consumo y energético, el crédito de impuesto será del 40 % del importe de los intereses, durante siete anualidades. Este crédito se suprimió para las viviendas adquiridas o construidas a partir de 2011. Sin embargo, se podrá desgravar cuando el préstamo inmobiliario fuera emitido antes de 2011 y correspondiese a una adquisición o a una apertura de obra en 2011. No obstante, se le practicará una disminución del 10 % de la tasa del crédito de impuesto.

Además de las deducciones anteriores, las personas discapacitadas pueden gozar de otras bonificaciones complementarias en el marco de su impuesto sobre la renta. En este caso, serán beneficiarias de estas ayudas las personas que tengan reconocida una pensión militar de invalidez del 40 % como mínimo y las personas viudas que tengan reconocida una pensión de las previstas por las disposiciones del código de las pensiones militares de invalidez y de víctimas de guerra.

Las personas con discapacidad podrán recibir un crédito fiscal para los gastos de equipamiento específico de personas con discapacidad (aparatos sanitarios, equipos de seguridad y accesibilidad). Para beneficiarse del crédito fiscal, este equipo debe ser instalado por un profesional en su residencia principal. La factura emitida por la empresa servirá como prueba. El crédito fiscal es del 25 % o del 15 % (en función de la naturaleza de los equipos) del coste material y mano de obra, hasta un máximo de 5000 euros, para una sola persona, 10 000 euros para una pareja con tributación conjunta. Este límite se elevará en 400 euros por dependiente. Estos incrementos se reducirán a la mitad cuando los hijos vivan de forma alterna en la residencia de los padres. Este crédito se aplicará por un período de cinco años consecutivos del 1 de enero 2010 al 31 de diciembre de 2014.

El contribuyente que tenga reconocida una de las condiciones de invalidez mencionadas anteriormente podrá deducir de la renta global neta de su hogar fiscal una cuantía de 2344 euros, si sus ingresos no exceden 14 710 euros, y de 1172 euros, si los mismos están entre

14 710 y 23 700 euros. En el caso de personas casadas sometidas a una imposición común, la desgravación fiscal será del doble de la deducción prevista, siempre y cuando ambos cónyuges tengan reconocido el grado de discapacidad.

Además, estarán exentos del pago de la contribución urbana, de acuerdo con la situación del contribuyente a 1 de enero del año de la imposición. Tendrán derecho a esta exención las personas titulares o su cónyuge que tengan el disfrute a título privativo del local (propietarios de una vivienda principal o secundaria, inquilinos de locales amueblados o no amueblados). Los beneficiarios exonerados del impuesto serán: los titulares del subsidio de solidaridad para personas mayores de 60 años y el subsidio suplementario de invalidez (o antiguos subsidios suplementarios del FSI y el FSV). También lo podrán desgravar las personas que, aunque no sean titulares del subsidio de solidaridad, su renta o la de sus familiares no exceda los 10 686 euros para la primera parte, incrementados en 2853 euros para cada semiparte suplementaria. No obstante, los ingresos de una tercera persona que preste asistencia a una persona discapacitada no se tienen en cuenta. Los requisitos que deben reunir son: a 1 de enero del año de la imposición, dichas personas deberán ocupar su vivienda principal; no deben ser beneficiarios durante el año precedente de la imposición del impuesto de solidaridad sobre la fortuna; deben disponer de una renta fiscal de referencia inferior a 25 005 euros para la primera parte, incrementados en 542 euros para la semiprimera parte y 4598 euros a partir de la semisegunda parte suplementaria. El tope será igual al 3,44 % del importe de la renta fiscal de referencia, con una reducción complementaria del 10 % para ciertas colectividades (titulares del subsidio suplementario de invalidez, titulares del subsidio a los adultos dificultados (AAH), discapacitados, titulares de la tarjeta de invalidez, etc.).

En otro orden de cosas, es interesante reflejar la posibilidad de exonerar a las personas discapacitadas del pago del impuesto sobre la televisión. Desde 2005, las condiciones para la exención son las mismas que las definidas para la exención del impuesto a la propiedad. Están exoneradas del pago de esta licencia las siguientes personas: mayores de 60 años, viudas y viudos, personas adultas con discapacidad y personas con una discapacidad que no puedan atender sus necesidades de la vida por falta de trabajo.

12.1.1. Impuesto sobre los salarios

El impuesto sobre los salarios debe ser pagado por las personas que pagan salarios, indemnizaciones y emolumentos. Este impuesto es exigible si el empleador está domiciliado o establecido en Francia, cualquiera que sea el lugar del domicilio del beneficiario, o el lugar de su actividad. Está constituido por el importe total de las remuneraciones imponibles y de las remuneraciones en especies efectivamente retribuidas durante el año económico al personal.

Sin embargo, están exentos del pago del impuesto las personas mayores o con discapacidad, por los importes pagados como remuneración por las prestaciones realizadas para el cuidado en su domicilio (artículos L. 441-1 a L. 443-10 del Código de Acción Social y la Familia). La prueba de esta situación se justificará con la presentación de un certificado médico o un documento que justifique la percepción de la prestación concedida, con arreglo al grado de discapacidad física y destinado a cubrir los gastos de empleo de una tercera persona.

12.1.2. Impuesto sobre el valor añadido

El impuesto sobre el valor añadido (IVA) es un impuesto general y único. Para que una operación esté sometida al IVA debe constituir una entrega bienes, una prestación de servicios o una adquisición intracomunitaria, es decir, que se realicen actividades económicas. Existen tres tasas principales aplicables del IVA en Francia: la tasa normal del 20 %, la tasa superreducida del 5,5 % y la tasa reducida del 10 %. Con respecto a nuestro objeto de trabajo, las personas discapacitadas, la legislación francesa les reconoce numerosas operaciones en las que se le aplica el tipo superreducido del 5,5 %, como son las operaciones de compra de equipos —ya sean de importación, de adquisición, de venta, de entrega, de comisión o de corretaje—, los equipos especiales —denominados asistencia técnica y otros equipos, concebidos exclusivamente para las personas dependientes, con vistas a la compensación de discapacidades graves—, Los ascensores y los materiales asimilados, los equipos para diabéticos, equipos previstos en el LPPR, prótesis externas, vehículos para el transporte de personas discapacitadas físicas: esencialmente las sillas de ruedas a propulsión, manual o eléctrica. Las operaciones de recambio y de reparación también gozan de la tasa del 5,5 %, cuando se refieren a las prestaciones reembolsables. La asistencia técnica está asimismo sometida a este porcentaje de tasa reducida, particularmente para las personas con dificultades motrices, como pueden ser los elementos

para el control del entorno y la comunicación —tarjetas electrónicas, teclados especiales para ordenadores y maquinas de escribir, elevadores hidráulicos o eléctricos, sistemas de ducha y de baño que incorpora los elementos indispensables para su accesibilidad por minusválidos, las sillas de ruedas, etc.—. La tasa superreducida del IVA se aplica a los equipos adquiridos exclusivamente por estas personas, con vistas a la compensación de su discapacidad. En cambio, no se aplica a los ciclomotores o triciclos y cuadriciclos motorizados utilizados por los discapacitados y recogidos en el código de la circulación. También se podrán acoger al 5,5 % las prestaciones de servicios realizadas por empresas cuya actividad esté relacionada con la asistencia a las personas de edad, a las personas discapacitadas o a otras personas que necesitan una ayuda personal en su domicilio o una ayuda para la movilidad en su entorno. Asimismo, se percibirán por este importe de IVA las prestaciones relativas al abastecimiento de vivienda y de alimento en los establecimientos que acogen a personas discapacitadas.

Se aplicará el tipo reducido del 10 % sobre los trabajos de mejora, de transformación, de organización y de mantenimiento de vivienda, siempre y cuando el uso de dicha vivienda se realice por una duración de más de dos años.

12.1.3. Impuesto ambiental

Es un impuesto adicional al impuesto de matriculación (permisos de circulación). Estarán exentas del pago del impuesto ambiental las personas en situación de discapacidad o aquellas cuya actividad esté relacionada con el transporte de los mismos y las personas titulares de la tarjeta de invalidez. Para gozar de la exoneración, los contribuyentes deberán presentar una copia de la tarjeta de invalidez y, eventualmente, de todos los documentos que permiten justificar las personas a su cargo, en el momento de la demanda del certificado de matriculación. Esta exoneración también se aplica al impuesto anual sobre la detención de los vehículos más contaminantes.

12.1.4. Derechos en materia de donación y sucesión

Las personas discapacitadas que sean herederas, legatarias o donatarias de bienes podrán beneficiarse de una reducción especial en los derechos de donación y sucesión. Se tendrán en cuenta todas las discapacidades, ya sean físicas o mentales, congénitas o adquiridas, existentes a la fecha de la donación o de la sucesión, que impidan a la persona que alega la discapacidad participar en una actividad profesional en condiciones normales de

rentabilidad, o de acuerdo con el anexo II del Código de Impuestos, si es menor de 18 años, siempre que su dependencia le impida adquirir una educación o formación profesional a un nivel normal.

En el caso de una sucesión o donación a favor de una persona con discapacidad, se le aplicará una deducción especial, que asciende a 159 325 euros en su cuota, sin importar el grado de parentesco entre el donante o el fallecido.

Asimismo, se le practicará una reducción del 20 % a los derechos de sucesión de la vivienda principal, entre los fallecidos y sus hijos adultos, los de su cónyuge o pareja. Como requisito para los hijos se exige que al día de la muerte estos vivan en la residencia del fallecido. En todos los casos, la discapacidad debe existir a la fecha de la donación o apertura de la sucesión. La incapacidad temporal no tiene derecho a la deducción. Estas deducciones son compatibles con las anteriores.

12.2. Italia

El sistema impositivo italiano²¹⁴ se estructura en distintos niveles recaudatorios. La capacidad impositiva se reserva al Gobierno central o a las autoridades regionales, provinciales o municipales. Estas pueden fijar sus propios ingresos ejercitando los poderes reconocidos por los artículos 117 y 118 de la Constitución²¹⁵.

En cuanto a los beneficios fiscales aplicados a las personas discapacitadas en Italia, podemos decir que el sistema fiscal italiano tiene características comunes a los países europeos más industrializados, tanto por lo que se refiere a los impuestos directos como a los indirectos. Respecto a los impuestos directos, podemos citar:

- IRPF (impuesto sobre la renta de las personas físicas).
- IRES (impuesto sobre sociedades).
- IRAP (impuesto regional sobre la actividad productiva).
- Impuestos sobre sucesiones.

Entre otros tipos de impuestos, están:

²¹⁴ Información extraída de la Guía de desgravaciones fiscales para las personas con discapacidad en Italia, enero de 2016. Recuperado de <www.agenziaentrate.gov.it>.

²¹⁵ Sobre la equidad y los principios constitucionales desde la perspectiva tributaria en el Derecho italiano, Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Imposte indirette, equito fiscale e tutela del diritto di proprietà nell'ordinamento europeo», *Rassegna Tributaria*, 2016, n.º 1, pp. 122 y ss.

- IVA (impuesto sobre el valor añadido).
- Impuesto patrimonial sobre sociedades y empresas.
- INVIM (impuesto sobre el incremento del valor de los inmuebles).
- ICIAP (impuesto municipal sobre actividades productivas).

En este estudio, vamos a tratar solo aquellos impuestos que recogen beneficios fiscales para personas discapacitadas.

Con respecto a los hijos a cargo, el contribuyente que tiene familia fiscalmente dependiente —se considera una persona fiscalmente dependiente de sus miembros de la familia, cuando obtenga ingresos inferiores a 2840,51 euros— tiene derecho a una deducción anual por cada hijo discapacitado²¹⁶ de una cantidad, la cual varía de acuerdo a su ingreso total, pudiendo aplicarse en su declaración del impuesto sobre la renta.

Por cada uno de ellos se podrán deducir en el IRPF del 2016, 1620 euros, siempre y cuando sean menores de tres años y 1350 euros, para el resto de los hijos (desde 1 de enero de 2013). Con más de tres hijos discapacitados a su cargo aumenta la deducción en 200 euros por cada uno (desde 1 de enero 2013).

Las deducciones se conceden de acuerdo con los ingresos totales obtenidos en el período impositivo, disminuyendo con el aumento de los ingresos; cuando el importe total de los mismos asciende a 95 000 euros, no se podrá aplicar deducción alguna. Si se tiene más de un hijo, la cantidad de 95 000 euros indicada se podrá incrementar en 15 000 euros por cada hijo a partir del primero. Por lo tanto, será de 110 000 euros, en el caso de dos hijos a su cargo; se incrementa a los 125 000 euros, con tres hijos; a 140 000 euros, para cuatro, y así sucesivamente. Por último, 80 000 euros, para los de su cónyuge y de otros miembros de la familia.

La deducción de los descendientes podrá realizarse al 50 % entre los cónyuges, si hay acuerdo entre las partes, pudiendo optar por aplicar la totalidad de la deducción el cónyuge que tenga los ingresos más altos. Esta opción permite a este último el disfrute de la totalidad de las deducciones.

Asimismo, para las instalaciones de gastos sanitarios y medios de ayuda, se concede una deducción del IRPF del 19 % y son totalmente deducibles de los ingresos totales de las personas con discapacidad: los gastos médicos genéricos —por ejemplo, los servicios prestados por un médico, compra de medicamentos—; los costos de la ayuda específica,

²¹⁶ Ley 104/1992, capítulo III.

como son los servicios de enfermería y de rehabilitación; los servicios prestados por personal que posea la cualificación de los empleados de atención primaria o asistencia técnica —si se dedica exclusivamente a la ayuda directa de la persona— y los servicios prestados por el personal de coordinación de ayuda, siempre que tenga el título de educador profesional y sea considerado personal cualificado en actividades de animación y de terapia ocupacional. En caso de hospitalización de las personas discapacitadas en instituciones, solo se podrán deducir la parte de los gastos médicos y especialistas.

En particular, se puede deducir de los impuestos el exceso de la cantidad de 129,11 euros de gastos de salud especializados (por ejemplo, análisis, servicios quirúrgicos y especialista). Esta deducción también puede ser disfrutada por la familia de la que el discapacitado depende fiscalmente.

Análogamente, podrán ser admitidos a una deducción del 19 %, con el límite de 129,11 euros, los gastos relacionados con el transporte en ambulancia para las personas discapacitadas; la compra de sillas para las personas y equipos con discapacidad y movilidad reducida; la compra de prótesis para caminar; la adaptación del ascensor para adecuarlo a la silla de ruedas; la adquisición de ayudas y de información técnica, destinada a facilitar la autosuficiencia y las posibilidades de integración de las personas con discapacidad (reconocidos como tales de conformidad con el artículo 3.g) de la ley 104 de 1992). Esto incluye, por ejemplo, los costos incurridos por la compra de fax, computadora, altavoz, pantalla táctil, teclado ampliado; los medios de acompañamiento necesario, para caminar y levantarse, incluso el costo de los servicios de interpretación en los que haya incurrido la persona sorda; la construcción de rampas para la eliminación de barreras arquitectónicas externas e internas a la vivienda. Para este tipo de gasto, la deducción no es factible con la reestructuración del edificio (conocida como la deducción del 36 % a partir del 2016; hasta el 31 de diciembre de 2015 la deducción era del 50 %).

La deducción del 19 % sobre el importe total de todos los gastos mencionados anteriormente también puede ser disfrutada por los familiares de la persona con discapacidad, siempre que esta última dependa fiscalmente de aquella.

Igualmente, la normativa italiana recoge una deducción de impuestos para los costos de empleados que asistan a las personas dependientes²¹⁷ en la ayuda de su vida diaria, para que

²¹⁷ Se consideran dependientes: las personas que no pueden tomar alimentos, llevar a cabo la funciones fisiológicas o proporcionar la higiene personal, la deambulación, el desgaste, la ropa. Tampoco se considerará autosuficiente, el individuo que necesita vigilancia continua.

logren ser autosuficientes. En este caso la deducción en el IRPEF será del 19 %, sin que pueda superar los 2100 euros, y se aplicará cuando los ingresos totales del contribuyente no excedan los 40 000 euros. En la determinación de los ingresos totales, también se incluye la renta de edificios arrendados sujetos al régimen del impuesto a tanto alzado. Con respecto a los requisitos, cabe decir que el cuidado será a largo plazo y se precisa de la certificación médica. Esta desgravación se podrá acumular con las deducciones por las cotizaciones sociales que haya pagado el empleador o por los servicios prestados por los profesionales que cuidan de las personas discapacitadas (por ejemplo: personal doméstico, niñeras domésticas y familiares). La cuantía que se podrá aminorar será como máximo de 1549,37 euros.

Del mismo modo, por la compra de un perro guía para personas ciegas, se podrá deducir los contribuyentes —no la persona afectada— el 19 % en el IRPEF. Esta disminución se realizará solo una vez en un período de cuatro años, salvo en los casos de pérdida del animal, y se calculará sobre la cantidad total de los costos incurridos (circular de la Agencia de Ingresos n.º 238/2000). Se le otorga la opción de poder desgravarse el importe de una sola vez o en cuatro plazos de igual cuantía. Además, se contempla una minoración a tanto alzado de 516,46 euros, por los gastos incurridos en el mantenimiento del perro guía. En este caso, no se precisa documentar el gasto real.

Por otro lado, la legislación italiana contempla ayudas en la renta por la eliminación de las barreras arquitectónicas, en concreto para la adaptación de los edificios, pudiendo disfrutar de una deducción en el impuesto del 50 % sobre un gasto máximo de 96 000 euros, cuando el gasto se produzca entre el 26 de junio de 2012 y 31 de diciembre 2015; si las obras se ejecutan a partir del 1 de enero de 2016, el porcentaje de desgravación será del 36 % sobre una cantidad máxima de 48 000 euros. La deducción no se puede aplicar simultáneamente con la deducción del 19 % prevista para los costos de salud, relacionados con los medios necesarios para incorporar a los discapacitados.

En otro orden de cosas, las leyes de este país determinan un trato preferencial para las personas discapacitadas graves, reconocidas como tal en virtud de la Ley 104/1992, cuando reciban una herencia o donación de bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios, es decir, lo que se conoce como el impuesto sobre sucesiones y donaciones. En estos casos, el impuesto a pagar por el heredero o beneficiario de la donación estaría exento hasta la cuantía de 1 500 000 euros.

Por otra parte, las personas residentes en Italia que sean dueñas de embarcaciones de recreo de una cierta eslora están obligadas a pagar un impuesto anual. Dicho importe variará según la longitud del casco y deberá cumplir los requisitos exigidos antes del 31 de mayo de cada año. Sin embargo, existen situaciones especiales en las que al titular del barco se le excluye del pago de dicho impuesto, como a las personas con discapacidad que utilizan el mismo de forma permanente como medio de transporte.

Con respecto a los vehículos, se aplicará una deducción del impuesto sobre la renta del 19 % de los costos incurridos para la compra, siempre y cuando el valor del mismo no exceda de 18 075,99 euros. La deducción se podrá realizar una sola vez durante un período de cuatro años. Además, se imputará el IVA reducido del 4 % para la adquisición de vehículos de hasta 2000 centímetros cúbicos, cuando el motor sea de gasolina, y hasta 2800 centímetros cúbicos, si el motor es diésel.

Asimismo, las personas discapacitadas estarán exentas de pagar el impuesto de circulación para los vehículos con los límites antes mencionados —2000 centímetros cúbicos para coches con motores de gasolina y 2800 centímetros cúbicos para diésel—. La exención se aplicará tanto a las personas con discapacidad como cuando el titular es algún miembro de la familia de la que es fiscalmente dependiente. La oficina responsable de la concesión de la exención es la Delegación de Hacienda de la Región.

Para finalizar con las deducciones en el IRPEF, la normativa en Italia contempla otros medios de auxilios y subvenciones técnicas para las personas discapacitadas. Se podrá aplicar una deducción del impuesto del 19 % del gasto de las subvenciones y la información técnica para ordenadores. En cuanto al IVA, se estipula el 4 % por la adquisición de ayudas técnicas y equipo.

Por último, y en referencia al IVA, por la compra de otros productos relacionados con la discapacidad, se gravarán las facturas con el 4 %. Entre otras mercancías, están sujetas a este IVA: las prótesis y ayudas para las deficiencias funcionales permanentes (incluyendo los pañales para incontinencia, camas ortopédicas y colchones escaras y terapéutico, colchones de aire conectados al compresor alternativo, almohadas, cojines, etc.); los aparatos de ortopedia (incluyendo cinturones médicos o quirúrgicos) y aparatos para fracturas (duchas, palillos y similares), partes artificiales de prótesis, cuidado de los ojos, dental y otros; los audífonos y otros aparatos; los sillones y vehículos similares para discapacitados, incluso con motor u otro mecanismo de propulsión, incluyendo elevaciones de la escalera y otros medios similares, que permitan a las personas con discapacidad superar

las barreras así como los servicios de los empleados de los contratos relativos a la realización de obras para la superación o la eliminación de barreras arquitectónicas.

12.3. Alemania

Los contribuyentes pueden aplicarse en su declaración del IRPF una deducción anual por su situación de discapacidad, siempre que estos gastos posean un carácter obligatorio.

La deducción de la carga tributaria puede realizarse como un subsidio a tanto alzado o bien sobre la base de los costes reales. Una persona se considera discapacitada si tiene reconocido un grado de discapacidad de al menos un 25 %.

En el subsidio de discapacidad²¹⁸, el tope de la deducción depende de la tasa de incapacidad que se muestra a continuación:

- Para una discapacidad de entre el 25 y el 30 %, 310 euros de pensión.
- Para una discapacidad de entre el 35 y el 40 %, 430 euros de pensión.
- Para una discapacidad de entre el 45 y el 50 %, 570 euros de pensión.
- Para una discapacidad de entre el 55 y el 60 %, 720 euros de pensión.
- Para una discapacidad de entre el 65 y el 70 %, 890 euros de pensión.
- Para una discapacidad de entre el 75 y el 80 %, 1060 euros de pensión.
- Para una discapacidad de entre el 85 y el 90 %, 1230 euros de pensión.
- Para una discapacidad de entre el 95 y el 100 %, 1420 euros de pensión.
- Para indefensos y ciegos, 3700 euros de pensión.

También se establece una cantidad estándar para prestaciones de supervivencia de 370 euros al año, de acuerdo con la Ley de Abastecimiento Federal o el seguro obligatorio de accidentes.

Como vemos, se establecen reducciones en la base imponible del impuesto de las personas discapacitadas que varían en función del grado de minusvalía. Cubren todos los gastos que son típicos de la discapacidad y que tengan cierta regularidad (por ejemplo, el costo de los medicamentos para el sida, una silla de ruedas o para el aumento de las necesidades de lavado). El subsidio de discapacidad es válido por un año completo. Si el grado de discapacidad cambiara a lo largo del año, se podría aplicar la asignación al grado más alto que el perito médico haya certificado durante el año.

²¹⁸ § 33.b del párrafo 3 ITA), Ley del Impuesto sobre la Renta.

Alternativamente a las deducciones anteriormente señaladas, el sujeto pasivo puede solicitar la deducción de los gastos extraordinarios en que haya incurrido durante el período impositivo y causados por su discapacidad. Dichos gastos satisfechos serán deducibles en su impuesto personal en la medida en que excedan de las cantidades determinadas, en función de la base imponible, el estado civil y el número de descendientes, siempre y cuando dichos gastos hayan sido satisfechos en su totalidad por el propio sujeto pasivo. Según los siguientes grados de discapacidad, se establecen las siguientes asignaciones anuales:

- Para una discapacidad de entre el 25 y el 34 %, 75 euros.
- Para una discapacidad de entre el 35 y el 44 %, 99 euros.
- Para una discapacidad de entre el 45 y el 54 %, 243 euros.
- Para una discapacidad de entre el 55 y el 64 %, 294 euros.
- Para una discapacidad de entre el 65 y el 74 %, 363 euros.
- Para una discapacidad de entre el 75 y el 84 %, 435 euros.
- Para una discapacidad de entre el 85 y el 94 %, 507 euros.
- Para una discapacidad a partir del 95 %, 726 euros.

Del mismo modo, se pueden deducir una serie de gastos especiales, incluso si se le reconoce el subsidio de discapacidad, bajo determinadas condiciones y hasta cierto punto: costes de vehículos para viajes privados; gastos médicos excepcionales; costos de spa; gastos de una persona de acompañante para vacaciones; gastos de acondicionamiento de un cuarto de baño para personas con discapacidad; costos de las instalaciones para coches de discapacitados; la matrícula en escuelas privadas para los niños con discapacidad, con el V.º B.º de la Oficina de Educación; costos de licencia para un niño con una discapacidad severa; costo de una computadora para ciegos y personal doméstico con los importes máximos aplicables.

La cuota de deducción para asistir a un colegio privado por recibir educación general será del 30 % de los gastos, hasta un importe máximo de 5000 euros. Asimismo, existe una reducción anual para cubrir el importe de los gastos en los que se incurra por la contratación de personas que ayuden a la persona discapacitada en su domicilio y cuya cuantía varía en función de que el desempeño de las tareas sea a tiempo parcial o completo. La cantidad de la desgravación en el empleo de servicio doméstico es de 924 euros, con alojamiento, y será de 624 euros.

Además, dependiendo del grado de discapacidad del sujeto pasivo, puede deducir los gastos adicionales en que incurra como consecuencia de su discapacidad por el traslado de su domicilio al lugar de trabajo²¹⁹. Para ello deberá tener un grado de discapacidad de al menos el 70 %, o un grado de entre el 50 y el 70 % y además tener sus capacidades limitadas para caminar. Se podrá deducir el costo real o 0,30 euros por kilómetro para el desplazamiento al centro de trabajo con el coche como un gasto de negocio, hasta un máximo de 15 000 kilómetros al año. Igualmente, se podrá deducir para los viajes privados hasta 3000 kilómetros a 0,30 euros el kilómetro y hasta una cuantía máxima de 900 euros (con los frontales G 70, de un grado de discapacidad del 80 %). De la misma manera podrá deducirse el 50 % del importe por la compra de tarjetas para ferrocarril hasta un máximo de 50 tarjetas.

Por otra parte, la normativa en Alemania contempla prestaciones libres de impuestos (subsidio por hijo a cargo, asignación para el cuidado, la educación, la formación y manutención de los hijos), si el hijo tiene una discapacidad física o mental que no le permite valerse por sí mismo.

En lo referente a los hijos, hay que destacar que darán derecho a una reducción, siempre que reúnan determinados requisitos: que fueran declarados discapacitados con anterioridad a cumplir los 25 años (existe un régimen transitorio en el cual, si el descendiente tenía la discapacidad al 1 de enero de 2007 se ampliaba la edad a los 27 años); que no pudieran mantenerse a sí mismos, es decir, que sus ingresos no superasen las siguientes cuantías: para el ejercicio 2012, 8004 euros; en el año 2013, 8130 euros y para el ejercicio 2014, 8354 euros.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, las reducciones por hijos con discapacidad serían las siguientes: 2904 euros, si el progenitor es soltero, separado o divorciado; 5808 euros, si depende del matrimonio, y 276 euros, cuando el hijo con discapacidad viva en una residencia. También existe una deducción por asistencia sanitaria, que asciende a 924 euros anuales. Esta deducción será aplicable a aquellos contribuyentes que cuiden gratuitamente a una persona totalmente incapacitada. En cuanto a los gastos de guardería, los gastos por cuidado de los hijos pueden ser deducibles del impuesto hasta dos tercios y hasta un máximo de 4000 euros anuales como gastos especiales.

²¹⁹ De acuerdo con el Reglamento de Asistencia de Vehículos, de 28 Septiembre 1987 (*Boletín Oficial Federal*, I, p. 2251).

Además, pueden realizar una reserva para ayudas a la vivienda de 1500 euros, a partir de un grado de discapacidad del 80 % y una deducción en la determinación de los ingresos para asistencia de vivienda social para la dependencia, de 4500 euros.

Para finalizar, la remodelación de la vivienda para mejorar la accesibilidad se apoyará hasta en 2557 euros, más las contribuciones de pensiones para las madres y los padres que cuiden de sus propios hijos, que se clasificarán según el nivel de atención. Como requisito, se establece que no trabaje más de treinta horas a la semana y que el hijo sea cuidado al menos catorce horas a la semana en la vivienda.

Con respecto a otras desgravaciones, las personas con graves discapacidades con la notación G, AG, H, BL o ecuación pueden adquirir una ficha en la oficina de pensiones y, por lo tanto, hacer viajes gratis en los servicios de transporte público. En cuanto al impuesto de circulación estarán exentas: las personas con graves discapacidades, si son indefensos, ciegos o no pueden caminar; las personas con discapacidad con afectación significativa de la libertad de circulación por carretera y las personas con defectos de audición pueden elegir entre un valor de marca (72 euros anuales, en todo el país con derecho a viajar gratis en el transporte público y en las interconexiones regionales) y una reducción del 50 % del impuesto sobre vehículos de motor.

Por otro lado, el servicio de correos alemán AG, puede enviar documentos en braille y cintas de audio de forma gratuita, si el emisor o el receptor son de personas ciegas. Deben ser identificados como tales, y se pueden enviar de forma gratuita a la casa y en el extranjero.

En cuanto a las reducciones en actividades culturales y de ocio, mediante la presentación de un documento de identidad deshabilitado, se ofrece a las personas con discapacidad un descuento en los precios de las entradas para los eventos en las actividades culturales y de ocio. La normativa aplicable se pueden obtener del organizador respectivo.

12.4. Países nórdicos

En cuanto al tratamiento fiscal a los discapacitados en los países nórdicos, podemos decir que no existe una atención específica, tal y como se da en los países analizados anteriormente, sino que todos los servicios que se prestan son universales, incluyéndose en los presupuestos y mediante autofinanciación de la gestión.

Por ejemplo, en Suecia se traspasan las competencias del Estado a los municipios y a las regiones, y la financiación de los servicios en su totalidad corresponde al municipio,

mientras que sus recursos se basan en los impuestos que recaudan más algunas partidas que reciben del Estado para proyectos concretos.

En cuanto a la política sobre la discapacidad, se basa en la convención de la ONU sobre los derechos de estas personas, y que da preferencia a la integración al mercado laboral y educativo.

En otro país nórdico, Dinamarca, en julio de 2009 se ratificó la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (CDPD) y su protocolo facultativo, siendo el Instituto Danés de Derechos Humanos nombrado por el Parlamento para promover y supervisar la aplicación de la CDPD en Dinamarca. Para ello, este instituto ha participado en un proyecto que tiene como objetivo identificar un conjunto de indicadores de resultados estadísticos, basados en diez indicadores de oro. El objetivo principal de estos es generar el cambio y estimular la acción. Estos indicadores tienen como potencial convertirse en objetivos para la formulación de políticas.

En este país, hay una serie de organizaciones privadas que trabajan para poner los derechos de las personas con discapacidad en el orden del día; para ello, pretenden desarrollar un marco normativo aplicable a las personas con discapacidad, sus condiciones y derechos en la sociedad.

Por último, nos centramos en Finlandia, donde el Gobierno local es el responsable de la organización de los servicios que necesitan las personas con discapacidad y para apoyar su supervivencia. En concreto, el Consejo Nacional de la Discapacidad (VANE) es el foro del que se desprende la toma de decisiones sociales, realizando las iniciativas y propuestas, así como promover la realización de los derechos humanos de las personas con discapacidad.

12.5. Reino Unido

En Reino Unido existe una amplia gama de apoyo financiero en materia de discapacidades, incluyendo beneficios fiscales, créditos, pagos, subvenciones y concesiones.

Los principales beneficios de discapacidad son: subsidio de subsistencia (DLA) o la Autonomía Personal Pago (PIP), para discapacitados; subsidio de asistencia; empleo y apoyo.

Dependiendo de las circunstancias, también es posible obtener prestaciones por: lesiones industriales; subsidio de asistencia, si necesita cuidado y atención diaria debido a una discapacidad.

También se conceden asignaciones a las personas ciegas que les permiten percibir una cuantía sin tener que pagar impuestos. Se añade a su asignación de impuestos personales.

Asimismo, las personas que hayan sido evaluadas por el Consejo Local como personas discapacitadas que precisan de servicios de atención y apoyo pueden obtener: (a) pagos directos, que les permitirán comprar y ayudarse a sí mismos, en lugar de recibir ayuda de los servicios sociales; (b) subvenciones para instalaciones, que se trata de un importe para hacer frente a los gastos de adaptaciones en el hogar para que pueda seguir residiendo en su vivienda, como pueden ser: ensanchar puertas e instalar rampas, mejorar el acceso a las habitaciones y las instalaciones, por ejemplo: elevadores de escalera o un baño en la parte baja de la residencias, proporcionar un sistema de calefacción adecuado para sus necesidades o adaptar controles de calefacción o de iluminación para que sean más fáciles de usar.

Si los ingresos son bajos, también pueden tener derecho a la prestación de vivienda y de reducción de los impuestos municipales. Las personas discapacitadas pueden tener una reducción en los impuestos municipales si su residencia tiene ciertas características que son esenciales para que viva allí.

Por otro lado, pueden solicitar la exención del pago del impuesto sobre vehículos aquellas personas discapacitadas que tengan reconocido un subsidio de subsistencia (DLA). Esta se trata de una ayuda libre de impuestos que se concede a las personas con discapacidad que precisan de ayuda con la movilidad o para hacer frente a los costos. Este beneficio lo pueden solicitar aquellas personas discapacitadas cuya edad esté comprendida entre los 16 y los 64 años de edad, que tengan problemas de movilidad, pudiendo percibir una tasa por Pago de Autonomía Personal (PIP) de entre 21,80 y 139,75 libras a la semana. La tasa depende de cómo le afecta la discapacidad.

El vehículo debe estar registrado a nombre de la persona discapacitada o a nombre de un conductor designado. Solo se debe utilizar para las necesidades personales de la persona discapacitada, y no puede ser utilizado por el conductor nominado para su uso personal. No puede tener más de una exención a la vez.

En otro orden de cosas, se puede obtener una reducción del 50 % del impuesto de circulación si se tiene reconocido el componente de movilidad tipo normal de Autonomía

Personal Pago (PIP). Esta ayuda se paga generalmente cada cuatro semanas y está libre de impuestos.

Igualmente, se ofrecen una serie de beneficios de aparcamiento para personas discapacitadas con dificultades graves para poder caminar, tanto si son conductores como si son pasajeros, conocido como el esquema Blue Badge.

Para finalizar, las personas pueden obtener un 50 % de descuento en el costo de la licencia de televisión, si es o vive con alguien que esté calificada como ciega o deficiente visual grave. Si la persona que está registrada ciega no es la titular de la licencia, tendrá que transferir la licencia a su nombre.

12.6. Estados Unidos

En Estados Unidos, la Americans with Disabilities Act (ADA) es la ley federal que atiende los derechos civiles de las personas discapacitadas, diseñada para evitar la discriminación y para permitirles participar completamente de todos los aspectos de la sociedad.

En cuanto a los beneficios fiscales que se contemplan podemos destacar los siguientes. Las personas que padecen una discapacidad mental o física severa y prolongada pueden obtener un crédito fiscal de 7899 dólares (año 2015). Si la persona con discapacidad es un niño menor de 18 años, se le puede reconocer un suplemento adicional de 4607 dólares. El importe total que puede percibir por discapacidad sería de 12 506 dólares. El reconocimiento de la discapacidad la deberá de calificar un médico en el formulario T2201, certificando que existe un deterioro grave y prolongado, al menos doce meses, que restringe notablemente las actividades de la vida diaria de la persona. Este crédito lo puede solicitar una persona que haya fallecido, siempre que su impedimento físico o mental grave tuviera como mínimo una duración de doce meses. Este beneficio puede ser transferido al cónyuge, pareja de hecho o persona de apoyo.

Los familiares de apoyo que pueden reclamar el crédito fiscal por discapacidad pueden ser el padre, hijo, hermano, hermana, tía, tío, sobrino o sobrina. En todo caso, la persona por la que se hace la desgravación debe ser dependiente del contribuyente.

No se puede reclamar para una persona con una discapacidad bajo esta disposición si alguien ha reclamado un crédito por gastos médicos, relativa a un asistente o cuidados de enfermería en casa y a tiempo completo para esa persona.

Por otro lado, la deducción por cuidado de asistentes y el crédito fiscal por discapacidad, pueden ser solicitados al mismo tiempo. Para más detalle sobre esta cuestión, el crédito fiscal por discapacidad también puede ser reclamado como un gasto médico de cuidados y atención, correspondiéndole una cantidad máxima de 10 000 dólares por año.

Estas cuentas para personas con discapacidad podrán acumular hasta 100 000 dólares en ahorros sin que la persona pierda la posibilidad de recibir ayuda del gobierno, como el seguro social o la cobertura de salud Medicaid, que provee servicios médicos a personas de bajos ingresos económicos.

También existe un incentivo para aliviar la presión fiscal sobre las familias con personas con discapacidad, pudiendo beneficiarse aquellas personas que tengan reconocida una discapacidad antes de cumplir los 26 años, siempre que resulten severas y produzcan limitaciones funcionales. Quienes tengan reconocidos los beneficios del Seguro Social por discapacidad también podrán recibir esta prestación.

Las familias podrán establecer en sus cuentas depósitos hasta de 14 000 dólares anuales para solucionar las necesidades que se presenten a largo plazo, como la educación, el transporte y la atención a la salud.

13. REFLEXIONES SOBRE EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS SOCIOS DE SOCIEDADES LABORALES O COOPERATIVAS

En este apartado vamos a analizar el tratamiento fiscal que reciben las personas discapacitadas por la prestación de servicios, como socios de las entidades mercantiles de economía social (sociedades laborales y cooperativas) en el ámbito del IRPF, excluyendo los demás impuestos. Podemos decir que se trata de formas jurídicas que contribuyen al acceso al mercado de trabajo de este colectivo, mejorando la integración de estas personas.

En cuanto al tratamiento fiscal que pueden hallar los socios de estas entidades, un estudio realizado por el Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria (nota n.º 1/12) distingue tres tipos de situaciones con las que se pueden encontrar para que los rendimientos percibidos por los mismos puedan calificarse como rendimientos del trabajo o actividades económicas:

- a) Socios que son a su vez miembros del órgano de administración de la sociedad anónima o de responsabilidad limitada. En este caso, la Agencia Tributaria considera que la totalidad de las retribuciones que perciba el socio por el ejercicio de sus

funciones debe considerarse como rendimientos del trabajo de los previstos en la letra e) artículo 17.2.e).

- b) Socios que prestan servicios a una sociedad anónima o de responsabilidad limitada distintos de los propios de los miembros del órgano de administración de la sociedad. En este caso, existe la posibilidad de que una misma persona física pueda obtener rendimientos derivados de prestaciones de servicios a su sociedad, al margen de su condición de administrador; por tanto, dependiendo de los casos, podrán tener un tratamiento fiscal distinto, por las retribuciones que perciban, pudiéndose considerar rendimientos de trabajo o actividades económicas. La nota destaca que para que los rendimientos percibidos por el socio puedan calificarse de rendimientos de actividades económicas, tienen que concurrir dos circunstancias: primera, que el socio trabajador realice la ordenación por cuenta propia de medios de producción y, segunda, que existan medios de producción en sede del socio.
- c) Socios trabajadores de cooperativas y socios profesionales de sociedades civiles profesionales. La regla interpretativa de la Agencia Tributaria es evidente, ya que en todos los casos se considerarán las percepciones como rendimientos del trabajo, sean o no los socios miembros de los órganos de administración. Asimismo, hay que diferenciar las retribuciones del capital mobiliario que pudieran recibir los socios por su propia participación en la entidad.

CAPÍTULO TERCERO. TRATAMIENTO DE LA DISCAPACIDAD EN OTROS IMPUESTOS DIRECTOS

I. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. OPERATIVIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN RELACIÓN A LA DISCAPACIDAD

En el capítulo anterior hemos dado a conocer las diferentes medidas y beneficios fiscales que afectan a las personas discapacitadas en el IRPF, por las rentas obtenidas como personas físicas. A través de este impuesto lo que se busca es la aplicación de los principios de capacidad económica, equidad, justicia y redistribución de la riqueza; en contraposición con el impuesto sobre sociedades, que grava la obtención de rentas por parte de las sociedades y demás entidades jurídicas que residan en territorio español, es decir, las desgravaciones fiscales se conceden a la empresa y no al discapacitado. Su objetivo primordial es potenciar el empleo mediante incentivos a la contratación laboral de las personas con diversidad funcional.

A efectos de este impuesto, se consideran personas con discapacidad aquellas personas que tengan un grado de diversidad funcional igual o superior al 33 %. Para este supuesto, al tratarse de trabajadores, tendrán que estar en edad laboral, es decir, tener cumplidos los 16 años.

2. DEDUCCIONES PREVISTAS POR LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES²²⁰

En la presente composición del impuesto, solo se contemplan deducciones para incentivar determinadas actividades²²¹. De entre todas estas desgravaciones, hay dos que afectan de un

²²⁰ Esta ley deroga el RDL 4/2004, de 5 de marzo, desarrollado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE, 6 de agosto de 2004). También modificado por el Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre.

²²¹ Para un mayor conocimiento sobre las deducciones previstas en el impuesto sobre sociedades, vid. B. GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B., CARRACEDO GONZÁLEZ, N. E., CID-ARGUINDEY ROMERO, A., GARCÍA GARCÍA, C., HUIDOBRO ARREBA, I., JACOTOT GARRE, N. *et al.*: *Guía, del impuesto*

modo u otro a los discapacitados: la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación²²² y la deducción por creación de empleo de trabajadores discapacitados²²³. En este último caso, los beneficios fiscales en el impuesto de sociedades se centran fundamentalmente en la contratación de trabajadores con discapacidad, y también en bonificaciones específicas para cooperativas de trabajo asociado, protegidas fiscalmente, cuyos socios o socias sean personas con discapacidad.

2.1. Deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación

En lo referente a la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación²²⁴, podemos distinguir dos tipos de actividades: investigación y desarrollo (I+D) e innovación tecnológica. El conjunto de estas actividades viene a denominarse como actividades I+D+i.

sobre sociedades, 2.ª edición, Madrid (Grupo Wolters Kluwer), 2008, pp. 698 y ss. Otra obra en este sentido Vid. F. Borrás Amblar y J. V. Navarro Alcázar: *Impuesto sobre sociedades*, vol. 1: *Régimen general. Comentarios y casos prácticos*, 6.ª ed., Madrid (CEF), 2016, pp. 753 y ss. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 279-283.

²²² Artículo 35, texto refundido de la Ley Impuesto Sociedades.

²²³ Actualmente recogido en el artículo 38 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que modifica el artículo 41 de texto refundido de la Ley Impuesto Sociedades.

²²⁴ Sobre las deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación, Garrigues, en su comentario sobre la nueva ley del impuestos sobre sociedades de 2015, expone que dichas deducciones se mantiene prácticamente en los mismos términos del texto refundido, destacando los siguientes aspectos: «dentro del concepto de actividad de investigación y desarrollo se modifica el tratamiento del *software* avanzado. Se considera como tal la creación, combinación y configuración de *software* avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, *interfaces* y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejora dos sustancialmente. Se asimilará a este concepto el *software* destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del *software* o sus actualizaciones menores [...]. Se incluyen los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto relacionado con la animación y los videojuegos dentro del concepto de actividad de innovación tecnológica [...]. Se mantienen los tipos de deducción pese a la bajada del tipo general de gravamen. Frente al régimen anterior, en el que únicamente se minoraba la base de la deducción en el 65 % de las subvenciones recibidas para el fomento de las actividades de I+D+i e imputables como ingreso en el período impositivo, pasa a minorarse el 100 % de dichas subvenciones». Vid., de este autor: «Comentario reforma fiscal. Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el impuesto sobre la renta de no residentes y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones», op. cit., pp. 19-20. También MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 284-289. Otra obra en la que podemos comprobar las deducciones que se pueden realizar con la nueva reforma del Impuesto es, de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF): *Reforma fiscal impuesto sobre sociedades. Ley 27/2014 de 27 de noviembre* [en línea]. Recuperado de: <<https://www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12327.pdf>>, p. 32.

En lo que atañe a los discapacitados, solo existen deducciones en la actividad de investigación y desarrollo. Se entenderá que los *software* avanzados son actividades de investigación y desarrollo en todos aquellos casos en que estén destinados a proporcionar a las personas con diversidad funcional el acceso a los servicios de la sociedad de la información. La base de la deducción será el importe de los gastos de investigación y desarrollo que estén específicamente individualizados por proyectos y directamente relacionados con los mismos y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos. El porcentaje de deducción es el 25 % de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto. En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que el promedio de los realizados en los dos años precedentes, se imputará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 42 % sobre el exceso respecto de esta. Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, se practicará una deducción adicional del 17 % del importe, por gastos de personal investigador cualificado, que se encuentren adscritos de forma exclusiva a materias de investigación y desarrollo. Además, el 8 % de las inversiones en recursos de bienes materiales e inmateriales, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo. Por su parte, la entidad debe cumplir determinados requisitos: es necesario que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de I+D+i no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción, hasta la finalización de los veinticuatro meses siguientes al término del período impositivo, en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono; que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada a gastos de I+D+i o a inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible, exclusivamente afectos a actividades de I+D+i y que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad de I+D+i o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes al proyecto de I+D.

2.2. Deducción por creación de empleo de trabajadores discapacitados

Las entidades públicas y privadas que ocupen a una cantidad superior a cincuenta trabajadores estarán obligadas a dar empleo a un mínimo del 2 % de trabajadores con discapacidad, salvo convenio colectivo o voluntad del empresario, siempre que se apliquen medidas alternativas. Del mismo modo, la Administración Pública deberá reservar el 7 % de las plazas de convocatorias a discapacitados.

En cuanto a la contratación por cuenta ajena²²⁵, por cada contrato indefinido que celebre la empresa con personas con discapacidad, a jornada completa, el empleador recibirá 3907 euros. Si el contrato indefinido es a tiempo parcial, esta cantidad se reducirá proporcionalmente en función de la jornada establecida. Además, por la adaptación de puestos de trabajo, la dotación de equipos de protección o la eliminación de barreras, el empleador recibirá una subvención de hasta 902 euros.

En lo referente al empleo por cuenta propia, podrán percibir por su establecimiento como trabajador autónomo hasta un máximo de 10 000 euros. En el supuesto de mujeres víctimas de violencia de género, el incentivo se incrementará hasta en un 10 %. De modo similar, por los préstamos que fueran necesarios para la constitución como trabajador por cuenta propia, la personas discapacitadas podrá deducirse hasta cuatro puntos sobre el interés fijado por la entidad financiera que conceda el préstamo. También se concederá una financiación parcial por la contratación externa de servicios necesarios para mejorar el desarrollo de la actividad empresarial, estudios de viabilidad, comercialización, diagnosis u otros de naturaleza análoga. La cuantía será de hasta el 75 % del coste de los servicios prestados, con un tope de hasta 2000 euros. Además, se otorgará una financiación parcial para la realización de cursos relacionados con la dirección y gestión empresarial y nuevas tecnologías de la información y comunicación, a fin de cubrir necesidades de formación del autónomo, durante la puesta en marcha de la empresa. La cuantía será de hasta el 75 % del coste de los cursos recibidos con un tope de hasta 3000 euros.

En cuanto a la aplicación de la deducción en el impuesto sobre sociedades por creación de empleo de trabajadores discapacitados²²⁶, la misma viene establecida en el artículo 26.3

²²⁵ MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 290-296.

²²⁶ En lo referente a este apartado, merece mención especial el Reglamento de la Unión Europea (CE) n.º 2204/2002 de la Comisión de 12 de diciembre de 2002 relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas estatales para el empleo, donde en su artículo 1 dispone: «el presente Reglamento se aplicará a los regímenes que constituyan ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado

de la Ley 14/2013²²⁷, de 27 de septiembre, que modifica el artículo 41 del TRLIS y contempla las nuevas deducciones para trabajadores con discapacidad²²⁸, y también sustituye el concepto de «minusvalía» por el de «discapacidad». En el mismo se recoge que, para los períodos impositivos que se hayan iniciado a partir de 1 de enero de 2013, se incrementa el importe de la deducción de 6000 a 9000 euros por cada persona y año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el año natural, en proporción a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. La deducción será de 12 000 euros cuando la discapacidad sea igual o superior al 65 %. También se elimina la obligatoriedad de que la contratación tenga que tener carácter indefinido y celebrarse a jornada completa. Aquellos trabajadores en activo que tuvieran derecho a la desgravación prevista en este punto no se tendrán en cuenta a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo recogida en el artículo 102 de esta ley²²⁹.

Resulta asimismo de interés reflejar algunos de los beneficios fiscales que los distintos Gobiernos han derogado en la última década y que son de vital importancia para la integración social, laboral y económica de las personas discapacitadas. Por ejemplo: las deducciones por la adaptación de vehículos para minusválidos, la deducción por gastos de formación profesional y la deducción por aportaciones a patrimonio especialmente protegido.

y que proporcionen ayuda a la creación del empleo, que proporcionen ayuda para la contratación de trabajadores desfavorecidos y discapacitados o proporcionen ayuda para cubrir los costes de empleo adicionales de los trabajadores discapacitados». También se puede consultar Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF): *Reforma fiscal impuesto sobre sociedades. Ley 27/2014 de 27 de noviembre op. cit.*, p. 32; otra obra en este sentido, VÁZQUEZ BLÖMER, B., ESCUDERO SERRANO, M. J. y ENCARNACIÓN GABIN, M. A. DE LA: *Empresa y Administración*, Madrid (Ediciones Paraninfo), 2010, p. 134.

²²⁷ Este artículo modifica el artículo 41 del texto refundido de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades.

²²⁸ Vid. MÉNDEZ TERROSO, I.: «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, 2005, n.º 56, pp. 125 y ss.

²²⁹ Con fecha 24 de abril de 2015, el Consejo de Ministros aprobó un anteproyecto de ley, que incluye nuevos incentivos para las empresas de economía social, bonificando con 800 euros a lo largo de tres años, para solicitar la incorporación de socios trabajadores a las cooperativas, sociedades laborales, centros especiales de empleo y empresas de inserción. Estas cuantías pueden aumentar hasta 1650 euros el primer año, en caso de trabajadores menores de 35 años con una discapacidad reconocida del 33 %.

2.3. Deducción por la adaptación de vehículos para discapacitados (derogado el 1 de enero de 2011)

Las inversiones en plataformas para el acceso de personas con diversidad funcional o bien en anclajes fijados en sillas de ruedas, incorporados en vehículos de transporte público²³⁰ de viajeros por carretera, podían deducirse de la cuota íntegra el 10 % del importe de dichas inversiones. Los elementos patrimoniales afectos a esta deducción debían permanecer en funcionamiento durante cinco años o tres, si se trataba de bienes muebles, o durante su vida útil si esta fuera inferior.

2.4. Deducción por gastos en formación profesional (derogado en 2014)

Esta deducción, tras su paulatina reducción (en 2010 el porcentaje de deducción a aplicar era el resultado de multiplicar por 0,2 los porcentajes de deducción correspondientes), se suprimiría definitivamente a partir del 1 de enero de 2011, por el número 2 de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

No obstante, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, establecía en artículo 40 del texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades que se prorrogaría su vigencia hasta el 31 diciembre 2013²³¹.

Anteriormente las deducciones eran, con carácter general, por gastos de formación profesional del 5 %. No obstante, dicho porcentaje se incrementaba hasta alcanzar el 10 %, operando sobre el exceso de los gastos en formación profesional del ejercicio en relación con la media de los gastos en que se hubiera incurrido en los dos años anteriores. En todo caso, los gastos computables en cada ejercicio deberían ser considerados una vez hubieran sido minorados en el 65 % del importe de la subvenciones imputables como ingreso (artículo 40 del TRLIS).

²³⁰ Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 300-302.

²³¹ Disposición transitoria vigésima. Gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

2.5. Deducción por aportaciones a patrimonios especialmente protegidos (derogado en 2011)

La deducción quedó derogada con efectos 01 de enero de 2011, pero las deducciones generadas en ejercicios anteriores, que no se hubiesen podido practicar a 31 de diciembre de 2010 por falta de cuota, podrían aplicarse en los términos previstos en el artículo 44 de dicho impuesto.

El artículo 43 del texto refundido de la ley del impuesto sociedades establecía que las empresas que tributaban por el impuesto de sociedades podían efectuar aportaciones a los patrimonios protegidos de sus empleados o de sus familiares en línea recta o colateral hasta el tercer grado inclusive, de su cónyuge o de los familiares a cargo de dichos trabajadores en régimen de tutela o acogimiento regulados en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre. Se podía aplicar una deducción en la cuota íntegra del 10 % de las contribuciones empresariales, imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27 000 euros, sin que pudieran exceder las aportaciones los 8000 euros por empleado o por discapacitado. En el supuesto de que los trabajadores gozaran de retribuciones brutas anuales iguales o superiores a la cuantía anteriormente mencionada, la deducción se practicaría sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondían al importe de la retribución bruta señalada.

3. EMPRESAS CUYA FINALIDAD CONSTITUTIVA ES LA CONTRATACIÓN DE TRABAJADORES DISCAPACITADOS

3.1. Beneficios fiscales en el impuesto sobre sociedades a entidades que contratan a discapacitados

El artículo 9, apartados 2 y 3 del TRLIS, en conexión con lo dispuesto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, declara parcialmente exentas del pago de impuestos a determinadas entidades que se dedican a la atención de discapacitados. Son organizaciones de titularidad privada²³², sin ánimo de lucro, que persiguen fines de interés general; entre otros, los de asistencia social e inclusión social, que no redistribuyen sus ganancias entre sus accionistas, sino que los destinan nuevamente en la empresa con el fin de seguir cumpliendo dichos

²³² Para un mayor conocimiento sobre el empleo protegido de los discapacitados Vid. LALOMA GARCÍA, M.: *Empleo protegido en España. Análisis de la normativa legal y logros alcanzados*, Madrid (CERMI; Ediciones Cinca), 2007, Colección Telefónica Accesible (3), pp. 21 y ss.

finés. Igualmente, estarán exentas del impuesto de sociedades las rentas obtenidas en explotaciones económicas por entidades sin fines lucrativos, que procedan de la ayuda a personas con diversidad funcional, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo²³³.

Este tipo de entidades recibe muchas acepciones: organizaciones sin ánimo de lucro, organizaciones no gubernamentales (ONGD), de sociedad civil, asociacionismo voluntario (fundaciones y asociaciones), de economía social (cooperativas y mutualidades) y tercer sector. Nuestro trabajo se va a centrar en aquellas instituciones de carácter altruista del tercer sector, que velan por la integración e inserción sociolaboral de las personas discapacitadas, por ejemplo: los centros especiales de trabajo, las asociaciones, fundaciones, cooperativas de iniciativa social y centros ocupacionales.

3.2. Las cooperativas de trabajo de iniciativa social y cooperativas sin ánimo de lucro

Estas cooperativas son verdaderamente cooperativas de trabajo, pero con dos notas distintivas específicas: la primera es su objeto social o actividad económica, cuyo objetivo principal es impulsar la integración laboral, social y económica de diversos colectivos de la ciudadanía; entre ellas, la de las personas discapacitadas²³⁴, mejorando la calidad de la ocupación y dignificando las condiciones de empleo de estas personas, combatiendo de forma eficaz su discriminación. El segundo rasgo es su consideración como entidades sin fines lucrativos, característica que debe constar en los estatutos cuando se inscriban.

Actualmente, salvo las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, todas las comunidades autónomas tienen competencia exclusiva en materia de cooperativas. A nivel estatal, la ley que la regula es la 27/1999 de 16 de julio, en su artículo 106.1, que establece que:

«Estarán consideradas cooperativas de iniciativa social, aquellas que, sin tener espíritu lucrativo, independientemente de su clase, tengan como objeto social, bien la prestación de servicios de ayuda mediante la ejecución de actividades educativas, culturales, sanitarias, u otras siempre que tengan una naturaleza social, o bien realizar cualquier

²³³ Artículo 7 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

²³⁴ Vid. CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO (ed.): *Cooperativas de trabajo de iniciativa social. Radiografía de un sector en evolución*, Madrid (COCETA), 2010, pp. 17-18. Otra obra que trata sobre esta materia, Vid. MONTERO SIMÓ, M.: «La Fiscalidad de las Cooperativas sin Ánimo de lucro», *CIRIEC-España, Revista de economía Pública, Social y Corporativa*, 2010, n.º 69, pp. 165-190.

actividad económica que tenga como finalidad la inclusión laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en común, las que sirvan para satisfacer las carencias sociales no aplicadas por el mercado».

En la disposición adicional primera de la misma ley, se recoge cuáles pueden ser las entidades calificadas como sociedades sin ánimo de lucro, pudiendo ser determinadas como tales las cooperativas que presten servicios de utilidad colectiva o de titularidad pública, así como las que efectúen operaciones económicas que hagan posible la inclusión laboral de individuos que padezcan algún tipo de exclusión social, siempre que reúnan los requisitos que se establecen en los puntos *a*, *b*, *c* y *d* del mismo artículo. En lo que respecta a la comunidad autónoma de Andalucía, su reglamentación viene recogida en el artículo 94 de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas y en el artículo 80 del reglamento que la desarrolla (Decreto 123/2014, de 2 de septiembre).

En el ámbito de la discapacidad, el artículo 39 del RDL 1/2013 de 29 de noviembre, norma que deroga la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración de los discapacitados (vigente hasta el 4 de diciembre de 2013), dispone lo siguiente:

«Se fomentará el empleo de las personas con discapacidad, mediante el estímulo de prestaciones, que proporcionen su integración laboral; estas ayudas podrán fundarse en incentivos o préstamos para la contratación, la adaptación de los puestos de trabajo, la eliminación de todo tipo de barreras que dificulten su acceso, movilidad, comunicación o comprensión en los lugares de trabajo, ayudándoles a establecerse como trabajadores por cuenta propia, concediéndoseles descuentos en las cuotas de la Seguridad Social y cuantas otras se consideren apropiadas para impulsar el empleo de las personas con discapacidad, especialmente la promoción de cooperativas y otras entidades de la economía social».

En cuanto al régimen tributario que puede aplicarse a las cooperativas que reúnen los requisitos necesarios para ser calificadas como empresas sin ánimo de lucro, será el establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas. En lo referente a los beneficios fiscales reconocidos por esta ley, hay que diferenciar entre cooperativas protegidas y cooperativas especialmente protegidas; el artículo 33 de dicha ley en sus puntos 2.º y 3.º dispone que se aplicará a los resultados cooperativos, en concreto en la base imponible, ya sea positiva o negativa, un tipo del 20 %, en el impuesto sobre sociedades. Gozan, además, en el mencionado impuesto, de libertad de amortización de los

elementos de activo fijo nuevo amortizable, logrados en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social o, en su caso, de las comunidades autónomas. La cuantía desde el punto de vista fiscal que podrá ser deducible en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio, no podrá superar la cuantía del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones al fondo de reserva obligatorio y participaciones del personal asalariado. Este beneficio es compatible, en su caso, para los mismos elementos, con la deducción por inversiones prevista en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.

Del mismo modo, su artículo 34 acuerda que los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas especialmente protegidas:

«Disfrutarán, además de los beneficios expuestos anteriormente, de los siguientes: En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, gozarán de ventaja fiscal para aquellas operaciones de compra de bienes y derechos dirigidos de un modo directo al cumplimiento de los fines sociales y estatutarios; en el impuesto sobre sociedades disfrutarán de una bonificación del 50 % de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 23 de esta Ley».

Por último la disposición adicional tercera dispone que:

«Las sociedades cooperativas de trabajo asociado, que se encuentren fiscalmente protegidas, que integren al menos a un 50 % de personas discapacitadas y que acrediten que, en el momento de constituirse la cooperativa, dichos socios se encontraban en situación legal de desempleo, disfrutarán de una deducción del 90 % de la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades, los cinco primeros años de actividad social, entre tanto se conserve el aludido porcentaje de socios».

3.3. Centros especiales de empleo (CEE) y centros ocupacionales

El RDL 1/2013, de 29 de noviembre, que deroga a la Ley 13/1982, de 7 de abril, prevé en sus artículos 43 y 52 la figura de los centros especiales de empleo²³⁵ para la inclusión laboral de las personas con discapacidad y los centros ocupacionales.

²³⁵ Vid. GUILLÉN GESTOSO, C., CONTRERAS CHAMORRO, R. (dirs.) y PINO GARCÍA, M. (técnico): *Discapacitados y empresas: un análisis de la productividad. El coste de oportunidad desconocido* [en línea], Fundación Mapfre, p. 25. Otra obra sobre esta materia Vid. SÁNCHEZ-CERVERA SENRA Y J. M.,

Son estas entidades impulsadas de manera principal por asociaciones de personas con discapacidad y sus familiares, con la salvedad de que cualquier persona física o jurídica pueda constituir una. Su objetivo principal es conseguir que las personas discapacitadas puedan acceder a un puesto de trabajo provechoso y retribuido, apropiado a sus cualidades personales, que le ayude en su integración laboral.

3.3.1. Centros especiales de empleo

Para poder determinar una asociación como centro especial de empleo²³⁶, las empresas y trabajadores deberán cumplir unas determinadas características, entre ellas: (a) los centros deberán estar constituidos por el mayor número trabajadores con discapacidad²³⁷ que permita la naturaleza del proceso productivo, con un mínimo del 70 % de aquella y solicitar la correspondiente calificación a la administración competente; a estos efectos no se tendrá en cuenta el personal no discapacitado empleado a la prestación de servicios de ajuste personal y social²³⁸ y se podrán crear por las Administraciones Públicas, bien de forma directa o trabajando conjuntamente con otras entidades, organismos, personas físicas, jurídicas o comunidades de bienes, que tengan aptitud legal para ser empresarios, de carácter público o privado, con o sin ánimo de lucro; (b) con respecto a los trabajadores discapacitados, deberán tener una discapacidad reconocida igual o superior al 33 %²³⁹ y una merma de su volumen de ocupación, al menos, proporcionado o superior a dicho porcentaje; los discapacitados que deseen acceder a uno de estos puestos de trabajo deberán inscribirse en los correspondientes Servicios Públicos de Empleo.

SÁNCHEZ-CERVERA VALDÉS, J. M.: *Los enclaves laborales*, Burgos (Ediciones Equalbur), s. f., pp. 50 y ss.

²³⁶ Para conocer los objetivos de los centros especiales de empleo, vid. CONFEDERACIÓN NACIONAL DE CENTRO ESPECIALES DE EMPLEO (CONACEE): *Nuevo marco jurídico para los centros especiales de empleo del siglo XXI* [en línea], s. l. (CONACEE), 2007, pp. 23 y ss.

²³⁷ Para conocer de la importancia en la integración de los discapacitados en el mundo laboral a través de los Centros Especiales de Empleo. Vid. JORDÁN DE URRIES VEGA, F. B. y VERDUGO ALONSO, M. Á.: *Informe sobre la situación de los centros especiales de empleo en España*, Salamanca (Instituto Universitario de Integración en la Comunidad; Universidad de Salamanca), 2010, pp. 15-27.

²³⁸ Se entenderán por servicios de ajuste personal y social, los que permitan ayudar a superar las barreras, obstáculos o dificultades que las personas trabajadoras con discapacidad de los centros especiales de empleo tengan en el proceso de incorporación a un puesto de trabajo, así como en la permanencia y progresión en el mismo. Igualmente se encontrarán comprendidos aquellos dirigidos a la inclusión social, cultural y deportiva.

²³⁹ Vid. GARRIDO PÉREZ, E.: *El trabajo de minusválidos en centros especiales de empleo*, Valencia (Tirant lo Blanch), 2000, pp. 26 y ss.

Por otro lado, estas personas tendrán los mismos derechos básicos que el resto de trabajadores. Igualmente, los equipos multiprofesionales comprobarán la adecuación al puesto de trabajo de las personas discapacitadas, a requerimiento del Servicio Público de Empleo, antes de ser contratados, con la posibilidad de celebrar un contrato a bajo rendimiento y en jornada normal. Si el rendimiento fuese inferior al 25 %, podría reducirse el salario proporcionalmente. Asimismo, podrá pactarse un período de adaptación al trabajo que tendrá la consideración de período de prueba y cuya duración no podrá exceder de seis meses.

Estas entidades se financiarán con los siguientes medios: las contribuciones de los socios de dichos centros, las contribuciones de terceros, los beneficios o parte de los mismos que se puedan conseguir por el desempeño de la actividad en los centros especiales de empleo, según tengan o no ánimo de lucro, los incentivos que para la creación de los centros especiales de empleo puedan establecer los programas de fomento del empleo²⁴⁰. Asimismo, las ayudas de mantenimiento a que pueden acceder como consecuencia de los programas de apoyo al empleo, establecidos por las Administraciones Públicas consistentes en: subvenciones por puesto de trabajo ocupado por minusválido, bonificaciones de la cuota empresarial a la Seguridad Social, incentivos para acomodarse a las condiciones de su

²⁴⁰ Para financiar parcialmente proyectos generadores de empleo (creación de centros o ampliación de los mismos. Orden Ministerial de 16 de octubre de 1998). Se concederán subvenciones de: 12020,24 euros por puesto de trabajo creado con carácter estable, si el CEE supera el 90 % de trabajadores con discapacidad respecto del total de su plantilla; o de 9015,18 euros por puesto de trabajo creado de carácter estable si el número de trabajadores con discapacidad del CEE está comprendido entre el 70 % y el 90 % del total de la plantilla. Se podrán conceder las subvenciones anteriores siempre que el centro especial de empleo justifique adecuadamente la inversión que implica el proyecto para alguna de las siguientes acciones: subvención para asistencia técnica (estudios de viabilidad, auditorías...); subvención parcial de intereses de préstamos de hasta 3 puntos de interés y subvención para inversión fija en proyectos de reconocido interés social.

puesto de trabajo y supresión de obstáculos arquitectónicos²⁴¹ y ayudas para las unidades de apoyo a la actividad profesional (RD 469/2006, de 21 de abril)²⁴².

En cuanto a las obligaciones fiscales principales de los CEE, se distinguirán de acuerdo con su tipología (personas jurídicas o físicas, públicos o privados y con o sin ánimo de lucro). De conformidad con esta clasificación, la tributación de estos centros se hará de la siguiente forma: en primer lugar, los CEE de carácter público sin personalidad jurídica estarán totalmente exentos del impuesto de sociedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. Además, de estos beneficios fiscales en el IS, esta condición les permitirá obtener otras desgravaciones en los impuestos locales (recogidos en el artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre). Sin embargo, cuando los CEE públicos tienen personalidad jurídica, sí estarán sometidos a gravamen de acuerdo con su forma de constitución. En segundo lugar, y en cuanto al régimen fiscal aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, aquellos CEE que adopten la forma jurídica de asociación o fundación o queden constituidos bajo la tutela de alguna de estas entidades, y en lo que a este impuesto se refiere, les serán de aplicación los regímenes fiscales previstos para las entidades no lucrativas.

Los CEE de carácter privado son las denominadas fundaciones y asociaciones sin fines lucrativos (siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 3 de dicha ley), participadas por personas físicas, comunidades de bienes o jurídicas, y recogidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Estarán exentas del impuesto de sociedades las siguientes rentas: los donativos y donaciones percibidos para ayudar en el

²⁴¹ En concreto, las ayudas para el mantenimiento de puestos de trabajo en CEE consisten en: Bonificación del 100 % de la cuota empresarial a la Seguridad Social, incluidas las de accidentes de trabajo y enfermedad profesional y las cuotas de recaudación conjunta; subvenciones del coste salarial por un importe del 50 % del salario mínimo interprofesional —en el caso de contrato de trabajo a tiempo parcial, la subvención experimentará una reducción proporcional a la jornada laboral realizada—; subvenciones para adaptación de puestos de trabajo y eliminación de barreras arquitectónicas en una cuantía no superior a 1803,04 euros por puesto de trabajo; subvención, por una sola vez, destinada a equilibrar y sanear financieramente a los centros especiales de empleo; subvención dirigida a equilibrar el presupuesto de aquellos centros especiales de empleo que carezcan de ánimo de lucro y sean de utilidad pública e imprescindibilidad. Los centros especiales de empleo podrán recibir asistencia técnica destinada al mantenimiento de puestos de trabajo, pudiendo ser concedida a instancia de parte o de oficio cuando el estudio del expediente así lo demande.

²⁴² Se entiende por unidades de apoyo a la actividad profesional, los equipos multiprofesionales, enmarcados dentro de los servicios de ajuste personal y social de los centros especiales de empleo, que mediante el desarrollo de distintas funciones y cometidos, permiten ayudar a superar las barreras, obstáculos o dificultades que los trabajadores con discapacidad de dichos centros tienen en el proceso de incorporación a un puesto de trabajo, así como la permanencia en el mismo.

objeto de la entidad; las cuotas abonadas por los asociados, colaboradores o benefactores; los incentivos, salvo los dirigidos a sufragar la ejecución de explotaciones económicas no exentas; las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad; las que procedan de la compra o venta, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las logradas por motivo de la disolución y liquidación de la entidad; las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas y las que, de conformidad con los preceptos tributarios, deban ser aplicadas o atribuidas a las entidades sin fines lucrativos.

Así pues, pueden distinguirse dos regímenes de tributación distintos respecto al impuesto de sociedades: el primero es el establecido por la Ley 49/2002, aplicable a fundaciones, asociaciones de utilidad pública y asociaciones que, sin ser de utilidad pública, están inscritas en el registro de la Agencia Española de Cooperación Internacional; el segundo, el que atañe a las que se encuentran en el régimen de entidades parcialmente exentas, establecido en el artículo 9.2 y 3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, aplicable a las asociaciones no declaradas de utilidad pública y a aquellas fundaciones o asociaciones de utilidad pública que no cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, exigidos para disfrutar las ventajas del primer régimen.

Por tanto, las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán aplicar el régimen fiscal especial, beneficiándose de la exención de estas rentas aplicable en el impuesto de sociedades, quedando sujetas, exclusivamente, aquellas derivadas de explotaciones económicas no exentas a las que será de aplicación el tipo de gravamen del 10 %²⁴³, tipo impositivo al que se somete la base imponible de las entidades sin fines de lucro. Con respecto a las explotaciones económicas exentas, en el artículo 7 de la Ley 49/2002 se recoge una lista de actividades que, en tanto sean realizadas por alguna de las entidades a las que se aplica esta ley, estarán automáticamente exentas, sin necesidad de solicitud o concesión de exención.

Los CEE sometidos al régimen especial de la Ley 49/2002 están obligados a presentar declaración por el impuesto sociedades, debiendo incluir en sus declaraciones la totalidad de las rentas obtenidas en el ejercicio, estén o no exentas de gravamen.

Del mismo modo, también puede ser que estos centros de carácter privado se constituyan en entidades con ánimo de lucro (sociedades anónimas, sociedades anónimas

²⁴³ Para conocer mejor el tipo de gravamen, vid. MÉNDEZ TERROSO, I.: «Incentivos fiscales de los centros especiales de empleo», *op. cit.*, p. 56.

laborales, sociedades limitas, sociedades limitadas laborales y sociedades cooperativas); en cuyo caso, el régimen aplicable será el de las entidades sin fines lucrativos, es decir, se le aplicará las normas del impuesto sobre sociedades.

3.3.2. Centros ocupacionales (CO)

Los centros ocupacionales²⁴⁴ son establecimientos de asistencia social, de carácter permanente, cuya finalidad estriba en lograr la integración de las personas discapacitadas²⁴⁵ mayores de 16 años (que tengan reconocido el grado de discapacidad), que no disponen de un puesto de trabajo, por medio de la realización de actividades de formación ocupacional, personal y social, transformándolas en personas aptas para el mundo laboral (independientemente de los efectos productivos de los mismos), reforzando su autonomía y capacitación social. También son centros de tránsito, que prestan servicios a las personas discapacitadas, para que puedan alcanzar el grado de inserción en un CEE.

Para que el centro ocupacional pueda comprometerse a conceder medios reales de integración laboral, conviene que exista un CEE junto a dicho centro, bien sea físicamente o por medio de algún modelo que le cause obligación de vinculación.

De acuerdo con lo establecido en los artículos 5 y 6 del Real Decreto 2274/1985, de 4 de diciembre, por el que se regulan los centros ocupacionales para discapacitados, estos centros podrán ser fundados por las Administraciones Públicas y por organismos o personas jurídicas privadas sin ánimo de lucro y deberán estar inscritos y calificados en el registro competente previamente a su constitución. En todo caso, las Administraciones Públicas, de acuerdo a sus competencias, pronunciarán leyes concretas, decretando todas las condiciones que deberán reunir los CO. Entre ellas están las siguientes: deberán acreditar la personalidad jurídica del titular; estarán obligados a presentar un proyecto de viabilidad técnica, dependiendo de las instalaciones, equipamiento y organización, incluyendo un estudio sobre las previsiones de financiación y mantenimiento del centro; tienen obligación de conocer con antelación la relación de empleados del centro, así como su personal técnico y de apoyo,

²⁴⁴ Para tener un mayor conocimiento de los Centros Ocupacionales Vid. FEAPS: *Modelo referencial de centro ocupacional* [en línea], pp. 2 y ss. Recuperado el 13/5/2015 de: <www.feaps.org/servicios/documentos/modelo_ocupacion.pdf>.

²⁴⁵ Con respecto a la integración de las personas discapacitadas Vid. MARTÍNEZ RUEDA, N. y FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, A.: «La necesaria actualización de los Centros Ocupacionales», *Zerbitzuan - Abendua*, diciembre de 2007, n.º 42 pp. 49 y ss. Otra obra en este sentido ORTEGA FIGUEIRAL, E.: *Todo contratación laboral*, Valencia (Grupo Wolters Kluwer), 2008, p. 986.

comprobando que poseen las titulaciones profesionales adecuadas que las actividades del centro determinen.

En cuanto a su financiación, procederán casi en su mayoría de subvenciones públicas o donativos. Si los centros son impulsados por las Administraciones Públicas, se sufragarán con sus propios presupuestos. Si, por el contrario, pertenecen a instituciones o personas jurídicas privadas sin ánimo de lucro, cuya creación haya sido autorizada conforme a lo dispuesto en el artículo 6.º de este real decreto, el mantenimiento será competencia tanto de dichas Administraciones Públicas como de las entidades, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 52.2 y 58 del Real Decreto 1/2013, de 29 de noviembre.

Con respecto a al régimen fiscal de los centros ocupacionales²⁴⁶, el artículo 7 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, establece en su punto 1.d):

«[E]starán exentas de la presentación del impuesto de sociedades, las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de actividades económicas de ayuda a personas con diversidad funcional, incluida la formación ocupacional, la inclusión laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desempeñen su ocupación».

Por tanto, de dicho artículo se deduce que los centros ocupacionales de utilidad pública estarán exentos del impuesto. Pudiera darse el caso, aunque de forma excepcional, de que se comercie en el mercado con bienes o servicios que se produzcan por parte de los discapacitados. En esta ocasión, la base imponible positiva de estas rentas no exentas se gravará al tipo del 10 %. Si se trata de centros ocupacionales de utilidad pública que no reúnen los requisitos de la Ley 49/2002, el tipo de gravamen será del 20 %. Todo ello, de acuerdo con lo que se dispone en el artículo 29, puntos 2 y 3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto de sociedades.

²⁴⁶ Vid. MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, op. cit., p. 161.

3.4. Las sociedades laborales

Otra forma jurídica de asociación que pueden adoptar las personas discapacitadas es la de sociedades laborales²⁴⁷. Estas empresas pueden erigirse en un importante nicho de empleo para este colectivo, facilitando su incorporación en el mercado laboral. Son unas modalidades específicas de sociedades limitadas y sociedades anónimas, en las que la mayor parte del capital deberá pertenecer a los trabajadores que prestan en ella servicios de forma personal y directa. Estas sociedades emergen como una de las configuraciones jurídicas más utilizadas en la economía social.

Las sociedades laborales pueden constituirse con un número mínimo de tres socios, de los que al menos dos deben tener un contrato de carácter indefinido. Además, estos deben poseer al menos un mínimo del 51 % del capital social, y cada uno de ellos no debe superar más de un tercio de la acciones. El importe mínimo para crear estas sociedades es de 3000 euros, para las limitadas laborales, y de 60 000 euros, para las sociedades anónimas laborales. En ellas todos los socios participan en la gestión y en la toma de decisiones de la entidad. De este modo, existe la posibilidad de obtener un resultado mucho más rentable, puesto que los socios trabajadores se responsabilizan del proyecto, tanto por ser patronos como por ser empleados. De los beneficios obtenidos, obligatoriamente tienen que retener el 10 % como fondo de reserva.

Con respecto al régimen fiscal, las sociedades laborales tributarán a través del impuesto de sociedades, con el mismo tipo que la sociedad anónima y la sociedad de responsabilidad limitada.

En cuanto a las deducciones fiscales, de acuerdo con el artículo 17 de la Ley 44/2015, de 14 de octubre, solo se contempla para aquellas sociedades que sean calificadas como laborales, en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, una bonificación del 99 % de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición, por cualquier medio admitido en derecho, de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral. Anteriormente, con la Ley 4/1997, de 24 de marzo, las sociedades laborales, siempre y cuando reunieran los requisitos establecidos en el artículo 20 de dicha ley, podían gozar de una serie de beneficios: bonificación del 90 % de las cuotas del impuesto de actos jurídicos documentados, de las escrituras notariales en operaciones

²⁴⁷ La Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales (vigente hasta el 14 de noviembre de 2015).

destinadas al desarrollo de la sociedad; exención del 100 % de la cuota que cada socio trabajador tiene que aportar a la cotización de la Seguridad Social; bonificación del 99 % de las cuotas del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas en el caso de que la sociedad adquiera derechos y bienes de otra empresa, de la cual provengan la mayoría de los socios trabajadores; subvenciones de hasta el 50 % de los gastos de la puesta en marcha de la empresa.

Por otra parte, la orden TAS/3501/2005, de 7 de noviembre, regula las subvenciones que se conceden al fomento del empleo y mejora en la competitividad de las cooperativas y sociedades laborales. Estos incentivos van encaminados a promover la incorporación con carácter permanente de socios trabajadores o de trabajo en las sociedades laborales, de personas desempleadas y de empleados con contrato de trabajo temporal, en la misma empresa en la que forman parte como socios, así como el apoyo al desarrollo de proyectos de creación y modernización de este tipo de empresas de la economía social, mediante una mejora de su competitividad, facilitando así su consolidación.

Las cuantías de las ayudas serán de hasta 5500 euros por cada persona desempleada que se incorpore a jornada completa. Si la persona incorporada es mujer, la cuantía de la subvención será de hasta 7000 euros. En el caso de discapacitados, la cuantía de la ayuda será de hasta 10 000 euros, y si se trata de personas desempleadas en situación de exclusión social, el importe será de 8000 euros, siempre y cuando la incorporación se realice a jornada completa. Estos incentivos podrán ser concedidos también cuando la duración de la jornada se realice a tiempo parcial, en cuyo caso la cuantía de la misma se concederá en proporción a su duración. También se podrán conceder subvenciones para inversiones en inmovilizado material o inmaterial que contribuyan a creación, consolidación y mejora de la competitividad de las sociedades laborales.

4. EL EMPLEO EN LA UNIÓN EUROPEA. COMPARATIVA CON OTROS PAÍSES

La crisis económica ha causado efectos negativos en la posición laboral, social y económica de las personas discapacitadas. Por ello, la Comisión Europea en colaboración con los Estados miembros ha elaborado la Estrategia sobre Discapacidad 2010-2020 (COM/2010/0636 final), con el fin de mejorar la existencia de estas personas, aportando

mayores beneficios a la sociedad y a la economía²⁴⁸. Esta estrategia proporciona un marco de acción a escala europea y nacional para abordar las distintas situaciones de las personas discapacitadas.

En el punto 4 del ámbito de actuación de la estrategia europea sobre discapacidad²⁴⁹, se relacionan las medidas a adoptar por los Estados miembros para conseguir una mejora del empleo de las personas con discapacidad²⁵⁰, entre ellas: se propone un empleo de calidad que pueda preservar la autonomía económica de los discapacitados; se recomienda que, para conseguir un mayor crecimiento, estas personas ejerzan una actividad laboral remunerada en el mercado de trabajo tradicional; hacer un esfuerzo para lograr la movilidad interna en el mercado laboral y en talleres protegidos, a través del intercambio de información y del aprendizaje mutuo y abordar el trabajo por cuenta propia, sin dejar de atender elementos como las condiciones de trabajo y la promoción profesional. En definitiva, lo que se pretende es desarrollar políticas activas contribuyendo a la integración laboral, mejorando la accesibilidad de los centros de trabajo, desarrollando servicios de colocación profesional, estructuras de apoyo y formación en el lugar de trabajo. Por último, se pretende impulsar el uso del reglamento general de exención por categorías²⁵¹ que permita conceder ayudas estatales sin notificación previa a la Comisión.

La principal obligación de la Unión Europea en cuanto al impuesto de sociedades es la protección de las personas discapacitadas impidiendo la discriminación y favoreciendo la libre circulación en el mercado único.

En cuanto a las medidas adoptadas por otros países de la UE, al igual que en capítulos anteriores, vamos a analizar Alemania, Italia y Francia.

²⁴⁸ En este sentido, vid. PALACIOS RIZZO, A.: *El modelo social de discapacidad: orígenes, caracterización, y plasmación en la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad*, op. cit., pp. 139-140.

²⁴⁹ Un informe relacionado con la integración laboral de las personas discapacitadas en los países de la Unión Europea. Vid. LÓPEZ KRAHE, J.: *La integración de las personas discapacitadas en los países de la Unión Europea. Legislaciones y políticas de empleo* [en línea]. Recuperado de: <www2.univ-paris8.fr>.

²⁵⁰ Para un mejor conocimiento de las políticas llevadas a cabo por la Unión Europea para la integración de las personas discapacitadas Vid. Cristóbal Roncero, R.: «Políticas de Empleo en la Unión Europea», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, 2001, n.º 33, pp. 32 y ss.

²⁵¹ Reglamento (CE) n.º 800/2008 de la Comisión (DOL 214 de 9 de agosto de 2008, p. 3).

4.1. Alemania

Según el artículo 3 de la Ley Fundamental de la República Federal Alemana, nadie podrá ser discriminado por su discapacidad. Estas personas tienen derecho a la libre determinación y a la plena participación y la igualdad.

En Alemania²⁵² se ha prestado especial interés al concepto de rehabilitación, concatenado con la formación profesional y el reciclaje. Otro aspecto importante de la política de empleo para discapacitados en este país es el empleo obligatorio. En este contexto se aprobó, en 1974²⁵³, la Ley de Personas con Discapacidades Graves (*Schwerbehindertergesetz*), que constituye la actual base en Alemania de la política de ocupación de las personas discapacitadas. Esta norma tiene presentes dos categorías de acción. De una parte, los talleres protegidos, dirigidos a personas excluidas del mercado laboral y, de otra, la ocupación abierta, por medio de la exigencia de una cuota de reserva de puestos de trabajo en las entidades privadas y públicas, protegiéndolos contra el despido, defendiendo sus intereses y otras posibilidades de ayuda particular.

De acuerdo con esta ley, pueden considerarse beneficiarias las personas que tengan reconocido un grado de discapacidad de al menos un 50 %, sin tener que probar que tal discapacidad tiene consecuencias profesionales. Sin embargo, existe una excepción para aquellas personas que se encuentren entre un grado del 30 % y del 50 % de discapacidad, que puedan demostrar que, debido a la misma, se ven imposibilitadas para encontrar un empleo.

En cuanto a la rehabilitación y la participación de las personas con diversidad funcional en el mundo del trabajo en Alemania, se regula en el Código IX Social (*SGB IX*). En él se reconoce el derecho de las personas discapacitadas a la no exclusión:

«[T]odo individuo afectado por una discapacidad bien sea física, mental o psicológica, o que posea el riesgo de sufrirla, con independencia de su motivo, tiene el derecho social de recibir la ayuda indispensable para prever, excluir o disminuir la discapacidad, evitando su agravamiento y paliando sus efectos, así como de tener asegurado un lugar

²⁵² Páginas web consultadas a fecha 11/10/2016: Schwerbehinderte - Beschäftigungsverpflichtung und Ausgleichsabgabe; <www.lohn-info.de> *Arbeitsverhältnisse; Konzept und Gesetz «Unterstützte Beschäftigung»* | Bungart | Zeitschrift: <www.inklusion-online.net/index.php/inklusion-online>; *Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen*: <www.bmas.de>.

²⁵³ Modificada en 1986 y 1990.

en la sociedad, en particular en el mercado laboral, de acuerdo con sus preferencias y capacidades».

Este precepto establece el fundamento principal de la política de rehabilitación en Alemania, que se basa en cuatro principios:

1. El de regularización y de autonomía, a tenor del cual las personas con diversidad funcional deben contar con una vida independiente, que no debe estar subordinada a que la Seguridad Social u otras entidades otorguen en su favor prestaciones para atender sus necesidades, ni del conjunto de reglas especiales para discapacitados.
2. El principio de finalidad, conforme al cual toda persona con discapacidad posee el derecho a ser atendido de acuerdo con sus necesidades, con independencia del motivo de su diversidad funcional.
3. El principio de intervención precoz, dirigido a reducir el grado y los efectos de la diversidad funcional y a paliar los efectos que no se pueden evitar.
4. El principio de asistencia individual, afrontando de manera específica a cada discapacitado o a riesgo de estarlo.

Para alcanzar la integración de las personas discapacitadas, el Gobierno concede determinados incentivos: ayudas para la preservación o la obtención de un puesto de trabajo (de asesoría y mediación de servicios, programas de formación, ayudas para la movilidad), medidas de preparación profesional especial, la creación de determinadas condiciones con el fin de participar en la evolución profesional y ayudas para obtener un empleo adecuado y apropiado por cuenta ajena o por cuenta propia, así como para las instalaciones y adaptación de los puestos de trabajo. Estos estímulos se podrán conceder tanto a la empresa como a los trabajadores discapacitados: subvenciones por la cuantía total de los costos para la adaptación del puesto de trabajo o de formación de una persona con discapacidad (órgano competente: Oficina de Integración); ayudas para la contratación temporal de discapacitados o personas con discapacidad grave, como máximo tres meses (órgano competente; Agencia de Empleo); becas para la formación de reserva para personas con discapacidad grave (órgano competente: Agencia de Empleo). Otro tipo de ayudas económicas que pueden percibir las entidades que emplean a personas con diversidad funcional grave son incentivos de salario por parte de la Oficina Federal de Empleo, que sufragan hasta el 80 % de la remuneración y el 10 % de las cantidades gastadas en formación, durante un período de tres años. Al término del mismo, el trabajador deberá mantener su empleo; de lo contrario, la

entidad deberá restituir el incentivo recibido. Las normas locales determinan a veces incentivos más útiles, haciéndose cargo de hasta el 90 % de la remuneración.

Igualmente, el Fondo de Contribuciones Compensatorias sufraga la creación y la acomodación de puestos de trabajo. Análogamente, el trabajador recibe incentivos para costearse los gastos de incorporación al trabajo, incluida la adquisición de medios de transporte. Hay otros modos de asistencia en forma de seguimiento psicológico y social. También se pueden otorgar apoyos al autoempleo, así como ayudas para el teletrabajo.

En lo que respecta al mercado abierto, en la normativa alemana (*SGB IX*) se regula la obligatoriedad de las empresas públicas y privadas en la contratación de personas con discapacidad, y el establecimiento de un gravamen compensatorio, en el caso de no efectuarse la misma. Además, los empresarios tienen la obligación de cooperar con la Agencia Federal de Empleo y las oficinas de integración en la búsqueda de un puesto de trabajo adecuado para estas personas. Incluso estas entidades públicas deberán llevar una estrecha cooperación en la búsqueda de la integración laboral de los discapacitados, tal y como recoge el artículo 101 del noveno libro del Código Social Alemán.

Con respecto a la obligación de contratar, los empleadores deben contratar un determinado porcentaje de empleados con discapacidad, cuando su plantilla está formada por al menos veinte trabajadores. Si se trata de entidades con más de veinte y menos de cuarenta empleados, deberán incorporar al menos a una persona. Entre cuarenta y sesenta, estarán obligados a emplear a dos personas, y el 5 % para aquellas empresas que tengan una plantilla superior a las mencionadas. Si un empresario no hiciera efectivo dicho mandato, estarán obligados por ley al pago de un gravamen compensatorio por cada persona no ocupada: 115 euros con una tasa de empleo de 3 % a menos del 5 %; 200 euros con una tasa de empleo del 2 % a menos del 3 % y 290 euros con una tasa de empleo inferior al 2 %.

La normativa sobre discapacitados de 1996 recoge un derecho legal al trabajo en talleres protegidos que ampara a todas las personas con diversidad funcional sin importar la clase ni el grado de discapacidad, en todos aquellos casos en que alcancen un volumen mínimo de producción. El taller protegido es un medio para la participación e integración de las personas con discapacidad en el mercado laboral. Estos talleres proporcionan formación y empleo adecuado, así como un salario equitativo, de acuerdo con su rendimiento en el trabajo y les permite preservar su capacidad de trabajo y, por tanto, el desarrollo de su personalidad. También cuenta con personal cualificado y un servicio de acompañamiento.

El taller está abierto a todas las personas con discapacidad, con independencia de la naturaleza o gravedad de la misma, siempre y cuando puedan aportar un mínimo de rendimiento en el trabajo. Las personas con discapacidad que no cumplan con los requisitos para pertenecer a un taller podrán ser atendidas en instituciones o grupos que están afiliados a los mismos. En cuanto a su financiación, esta proviene de los ingresos obtenidos por la realización de su propia actividad, aunque también pueden solicitar, cuando estén reconocidos de manera legal, incentivos públicos. Cada centro de trabajo o taller se separa en tres módulos: un módulo de evaluación, que realiza un estudio detallado de las necesidades de formación o de empleo de la persona discapacitada; un módulo de formación profesional, que permite conseguir al trabajador, durante un período de tiempo de hasta dos años, formación bastante para ejercer un empleo que le permita obtener una renta suficiente; y un módulo de producción, que permita seguir con la rehabilitación social y profesional del trabajador, presentando diversas variedades de trabajos.

En otro orden de cosas, si un empleador contrata a un empleado con discapacidad, deberá tener en cuenta otras normas laborales, que se refieren en particular a los tiempos de trabajo, vacaciones y finalización. Entre ellas: los trabajadores con discapacidades graves tendrían derecho a cinco días hábiles adicionales por año de trabajo; defensa contra el despido, que empieza a partir del sexto mes, debiendo someterse este a autorización administrativa, por lo que se precisa la aceptación de la Oficina de Integración; un empleado con discapacidad grave puede rechazar las horas extraordinarias.

Por último, vamos a analizar las entidades de carácter social. Estas asociaciones aparecieron en Alemania en la década de los ochenta, poniendo a disposición de las personas discapacitadas empleo ordinario, contratos de trabajo y salarios en condiciones normales según se establezca en cada uno de los convenios colectivos del sector al que pertenezca. Son regidas por organizaciones no gubernamentales, que en 1985 se congregaron en una sola asociación nacional. Las entidades sociales funcionan conforme a criterios económicos y otorgan incentivos a través del fondo de compensación. Son negocios reducidos que actúan en el sector industrial y en la venta al por menor. La mayor parte de ellas contratan a personas con discapacidad mental; personas estas que con gran frecuencia suelen estar excluidas de los centros de readaptación y de los lugares ordinarios de trabajo.

4.2. Italia

A pesar de las leyes en materia de empleo (Ley 68/99) y las muchas iniciativas gracias a los fondos y proyectos europeos ejecutados, aún en Italia se detectan niveles bajos de empleo de las personas con discapacidad. La tasa de empleo entre las personas con discapacidad es, de hecho, el 21 % menor que la media del resto de países. Por ello el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha impuesto sanciones a Italia, porque no ha llevado a cabo las suficientes propuestas de mejora para favorecer la inserción en el mundo laboral de los discapacitados.

El sistema previsto por la Ley 68/99 la incorporación al mercado laboral de personas discapacitadas se dirige: a aquellas personas en edad laboral con discapacidad física, psíquica, sensorial, intelectual y relacional, con una reducción de la capacidad de trabajo superior al 45 %; a las personas que tengan reconocido un grado de discapacidad superior al 33 % y a los sordomudos, ciegos o discapacitados, inválidos de guerra.

La evaluación de las condiciones de discapacidad que permiten el acceso al sistema legal para el empleo de personas con discapacidad debe ser realizada por la comisión de salud pública, en relación con los comités de medicina integrada, que actúan como garantes en la supervisión de la elección de un trabajo eficaz.

Con respecto a la obligación de contratar²⁵⁴, esta ley establece que los empleadores deben contratar a un determinado porcentaje de empleados con discapacidad, cuando su plantilla supera un determinado número de trabajadores: no existirá obligación cuando la plantilla sea inferior a quince; será de un trabajador para aquellas empresas que empleen entre quince y treinta y cinco personas (en el caso de que realice nuevas contrataciones); dos trabajadores para las entidades que superen los treinta y seis y tengan menos de cincuenta empleados y, para aquellas que tengan mas de cincuenta, la cuota a aplicar es el 7 %.

Para los partidos políticos, sindicatos y organizaciones sin fines lucrativos que trabajen en el campo de la solidaridad social, asistencia y rehabilitación, la obligación de contratar se computa exclusivamente en relación con el personal ejecutivo y aquellas que realicen funciones administrativas. Tampoco estarán sometidas a esta obligación la policía, protección civil y defensa nacional. En estos casos, la contratación de los discapacitados

²⁵⁴ Página web consultada a fecha 30/5/2016: Guida alle agevolazioni fiscali per le persone con disabilità, <www.agenziaentrate.gov.it>.

estará relacionada con los servicios administrativos. Igualmente, no estarán sujetos a esta obligación los empleadores del sector de la construcción y de transporte de los trabajadores.

A las empresas se les concederá una exención temporal, siendo la cantidad de 30,64 euros por día de trabajo y por trabajador contratado. Para que las entidades puedan obtener el permiso, deberá presentar una solicitud en el servicio de colocación de la provincia donde tiene su sede la empresa (el artículo 5 de la Ley 68/99 define la exención como «parcial»). El número de trabajadores que pueden estar exentos se determinará sobre la base de un porcentaje que dependerá del sector de la actividad económica a la que pertenezca la empresa. Generalmente, un 60 %, excepto el transporte de industria, donde el porcentaje máximo concedido puede ser del 80 %. Queda excluida la exención a las empresas con una plantilla de entre quince y treinta y cinco trabajadores.

El proceso de empleo deberá confiarse a las autoridades competentes, que en relación con los servicios sociales, de salud, educación y capacitación en el área, la planificación, implementación, junto con las empresas, guiarán las intervenciones destinadas a promover la integración de las personas con discapacidad en el trabajo, una colocación específica y su formación (que podrán tener una duración de dos a siete años).

A partir del año 2008 el Gobierno de la República, después de un estudio de valoración de la idoneidad de los recursos financieros previstos, ha aportado 42 millones de euros al fondo nacional para la integración al trabajo de los discapacitados, repartido proporcionalmente entre las regiones y las provincias autónomas y de acuerdo con las solicitudes presentadas. Esta norma prevé para las empresas una contribución por todos los discapacitados contratados con carácter indefinido: del 60 % del coste salarial, por cada trabajador discapacitado que tenga una reducción de la capacidad laboral superior al 79 %, o bien con discapacidad intelectual o psíquica, independientemente de los porcentajes de invalidez; 25 % del coste salarial, por empleado discapacitado que tenga una reducción de la capacidad laboral incluida entre el 67 % y el 79 %; reembolso de los gastos ocasionados por la adaptación del puesto de trabajo, para hacerlo adecuado a las posibilidades operativas de las personas discapacitadas o por adquisición de nuevas tecnologías, eliminación de barreras arquitectónicas que limiten la integración laboral de los discapacitados, siempre y cuando tengan una reducción de la capacidad laboral superior al 50 %.

Además de los beneficios nacionales expuestos, las empresas, para hacer frente a la crisis, podrán obtener otras ayudas; por ejemplo, en la provincia de Milán: un incentivo de 4000 euros por un contrato a tiempo indefinido y de 3000 por un contrato de duración

determinada de al menos doce meses de duración, y de 1000 por la transformación de un contrato eventual a fijo. Si la inserción concerniera a un trabajador con discapacidad, a estos importes se les podrán añadir 1000 euros; análogamente, si el contrato concerniera una inserción a tiempo completo, los importes indicados serán incrementados en otros 1000 euros.

4.3. Francia

Todo empresario del sector privado y de establecimientos públicos que cuente por lo menos con veinte asalariados deberá emplear a personas con discapacidad en un porcentaje del 6 % de su efectivo asalariado²⁵⁵. Los empleadores sometidos a la obligación de empleo deben enviar, como muy tarde el 1 de marzo del año siguiente (el 1 de marzo de 2015 para la declaración del año 2014), una declaración anual obligatoria de empleo de los trabajadores discapacitados (*DOETH*), mutilados de guerra y asimilados. Esta declaración puede ser efectuada por medio de un formulario reglamentario.

El artículo L. 5212-13 del Código de Trabajo recoge la lista de los beneficiarios que tienen obligación de empleo; entre ellos, las personas reconocidas como trabajadores discapacitados por la comisión de los derechos y la independencia de las personas con discapacidad y los titulares de un certificado de discapacidad, definidos en el artículo L. 241-3 del Código de Acción Social y Familias.

El empresario estará obligado a contratar a hasta un 6 % de personas discapacitadas, de acuerdo con el número de trabajadores de su plantilla y su relación laboral. El empleo a podrá ser mediante contratos indefinidos o fijos, a tiempo completo o a tiempo parcial. También se puede emplear mediante contratos de aprendizaje o formación. Un empresario que contrate a trabajadores con discapacidad puede beneficiarse de la ayuda de la Asociación para la Gestión de los Fondos para la Integración Laboral de Personas con Discapacidad (*AGEFIPH*).

Estas ayudas están destinadas a los empresarios que contraten a personas discapacitadas que tengan problemas de acceso al empleo, es decir, que tengan las siguientes características: personas con 45 años de edad o mayores; personas discapacitadas que busquen empleo y hayan trabajado menos de seis meses de forma consecutiva en los doce

²⁵⁵ Página web consultada a fecha 3-10-2016: Obligation d'emploi des travailleurs handicapés – professionnels: <www.service-public.fr/professionnels-entreprises>.

meses anteriores a la contratación; personas que hayan perdido su empleo en un sector protegido y los contratados por el mismo empleador durante varios períodos temporales, que superen como mínimo los seis meses en los últimos doce meses. Se trata de una asistencia financiera que se le concede al empresario para la contratación de personas discapacitadas de forma indefinida (CDI) o duración determinada, siempre que se realice por un período superior a doce meses. El importe de la ayudas es: 4000 euros por un contrato indefinido (CDI) o fijo de al menos doce meses y a tiempo completo; 2000 euros para un contrato indefinido (CDI) o fijo de al menos doce meses, a tiempo parcial durante un mínimo de dieciséis horas. También se conceden ayudas para una persona con discapacidad pueda crear o adquirir su propio centro de trabajo. Los beneficios consistirán en: apoyos y acompañamiento a las personas discapacitadas en la creación de la entidad; un paquete de seguros que cubre tres garantías, multirriesgos profesionales, previsión (accidente, enfermedad) y salud (médicos, dentales y de hospitalización) así como una asistencia financiera a tanto alzado para iniciar las actividades de 6000 euros, además de un aporte al capital de 1500 euros.

Del mismo modo, AGEFIPH concede ayudas para alentar a las empresas a contratar a las personas discapacitadas mediante un contrato de aprendizaje, lo que permite al trabajador adquirir una titulación mientras trabaja. En este tipo de incentivos, los beneficiarios podrán ser tanto los discapacitados como los empleadores. Para el empleador: 1500 euros, para un contrato de aprendizaje de entre seis y once meses; 3000 euros, para un aprendizaje igual a doce meses; 4500 euros, para un aprendizaje de doce meses y menos de dieciocho meses; 6000 euros, para un aprendizaje de dieciocho meses y menos de veinticuatro meses; 7500 euros, para un aprendizaje de veinticuatro meses y menos de treinta meses; 9000, para un aprendizaje de treinta meses y menor o igual a treinta y seis meses, y 13 000 euros, para un aprendizaje en contrato de duración indefinida (CDI).

Para la persona discapacitada: 1500 euros, cuando se celebre un contrato de aprendizaje de entre seis y once meses —la cantidad se duplica a 3000 euros si el empleado tiene 45 años o más—; 3000 euros, para un contrato de aprendizaje de doce meses o más —la cantidad se duplica a 6000 euros si el empleado tiene o supera los 45 años—.

Igualmente, se podrán conceder ayudas tanto al empleador como al trabajador para alentar a las empresas a contratar mediante un contrato profesional a discapacitados, que le permita obtener un título mientras se trabaja. Las ayudas serían, para el empleador: 1500 euros, para un contrato de aprendizaje de entre seis y once meses; 3000 euros, para un

aprendizaje igual a doce meses; 4500 euros, para un aprendizaje de doce meses y menos de dieciocho meses; 6000 euros, para un aprendizaje de dieciocho meses y menos de veinticuatro meses y 7500 euros, para un contrato indefinido. Para los discapacitados, los incentivos serán iguales a los del punto anterior de los contratos de aprendizaje. Además, para este tipo de contrato también se estimula el apoyo a la sostenibilidad del mismo. En este caso, la ayuda va dirigida al empresario: 4000 euros, para un contrato permanente a tiempo completo; 2000 euros, para un tiempo contrato a tiempo parcial permanente o mayor de dieciséis horas semanales; 2000 euros para un contrato eventual superior o igual a doce meses a tiempo completo, y 1000 euros, por un contrato eventual mayor o igual a doce meses a tiempo parcial, siempre que su duración sea igual o superior a dieciséis horas semanales.

Análogamente, la AGEFIPH otorga ayudas para los empleadores que contraten a jóvenes discapacitados con la finalidad de obtener un puesto de trabajo en el futuro. Se trata de asistencia financiera, por valor de 10 300 euros, para un contrato a tiempo completo. El importe se prorrateará en el caso de un contrato a tiempo parcial (sin que pueda ser inferior a la media jornada).

En relación con la formación, la asociación para la gestión de los fondos para la integración laboral de personas con discapacidad tiene como meta que una persona con discapacidad, inscrita como demandante de empleo, pueda adquirir las habilidades necesarias para el acceso sostenible al empleo. El contenido de la ayuda será: cursos cortos (menos de 210 horas) seleccionados por AGEFIPH; algunos programas profesionales (hasta 600 horas) seleccionados por AGEFIPH para formarlos en oficios; una contribución para cubrir el costo de una formación individual, que le permita una integración laboral y le pueda ofrecer perspectivas reales de acceso al empleo. De manera semejante, se ofrece financiación de los gastos de educación para el apoyo de la formación de los empleados discapacitados, para el mantenimiento de su empleo.

Para resumir, además de todos los apoyos antes mencionados, la asociación de integración laboral de discapacitados dispone de otros incentivos, por ejemplo: ayudas para compensar la integración laboral de los discapacitados visuales; indemnizaciones para la inclusión de personas con discapacidad auditiva; ayudas a la movilidad y prestaciones complementarias específicas.

Las empresas están obligadas a presentar una declaración anual obligatoria. En el caso de no ejecutar la contratación, deberán abonar una contribución anual a la AGEFIPH por cada uno de los trabajadores que deban emplear.

4.4. Reino Unido

Los trabajadores pueden obtener un crédito fiscal si se tiene reconocida una discapacidad; para ello es necesario trabajar un cierto número de horas a la semana y tener un ingresos bajos. El importe de base de impuestos de trabajo de crédito es de hasta 1960 libras al año.

4.5. Estados Unidos

El Código Fiscal en Estados Unidos incluye diversas disposiciones para que las personas con discapacidades tengan un mayor acceso a la actividad laboral: (1) Crédito Impositivo para la Pequeña Empresa (Código Fiscal, artículo 44: Crédito para el Acceso de Discapacitados): las pequeñas empresas con unos ingresos iguales o menores a un millón de dólares o con treinta o menos empleados que trabajen a tiempo completo pueden beneficiarse de un crédito de hasta 5000 dólares anuales por la provisión de ajustes razonables como intérpretes del lenguaje de señas, lectores, materiales en formato alternativo (como braille), la adquisición de equipos de adaptación, la modificación del equipo existente o la eliminación de barreras arquitectónicas. (2) Crédito Impositivo para la Oportunidad Laboral (Código Fiscal, artículo 51): los empleadores que contraten a determinados grupos específicos de bajos ingresos, incluso a las personas enviadas por agencias de rehabilitación vocacional y personas que reciban el Ingreso Suplementario del Seguro Social (SSI) pueden ser seleccionadas para un crédito anual de hasta 2400 dólares por cada empleado que se califique a tal efecto y que trabaje como mínimo 400 horas durante el año fiscal. Además, puede disponer de un crédito máximo de 1200 dólares por cada empleado joven contratado para el período de verano. (3) Deducción Impositiva por Modificaciones Arquitectónicas/Transporte (Código Fiscal, artículo 190, Eliminación de barreras): cualquier empresa puede obtener esta deducción anual de hasta 15 000 dólares por los costos de eliminar las barreras existentes para los discapacitados, incluso para lo siguiente: proveer espacios de estacionamiento accesibles, rampas y bajadas; teléfonos accesibles, desde las sillas de ruedas, baños; caminos de hasta 48 pulgadas de ancho y entradas accesibles.

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

En cuanto a las personas discapacitadas, no se determina ningún tipo de beneficio fiscal específico en este impuesto, si bien en el RDL 9/2015 se contemplan determinados supuestos que de forma indirecta pueden afectar a este colectivo.

Pues bien, en el impuesto sobre la renta de no residentes²⁵⁶ (en adelante, IRNR) se han efectuado determinadas modificaciones²⁵⁷ con el fin de adecuarlo, en mayor medida, al marco normativo comunitario, que permita favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de la Unión Europea, además de acompasar los cambios en el IRPF y reforzar la seguridad jurídica. Prestando una especial atención a los colectivos que requieran especial protección, como las personas con discapacidad y garantizar tanto la suficiencia financiera para el conjunto de las Administraciones Públicas como la generalidad en su cumplimiento.

Así, desde la óptica comunitaria, para favorecer las libertades de circulación se distingue para los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, entre personas físicas o personas jurídicas²⁵⁸, estableciendo, para cada uno de estos dos supuestos, los gastos deducibles para el cálculo de la base imponible. Otro de los elementos de la modificación va dirigido a los contribuyentes no residentes con bajos ingresos, entre los que se puede calificar a la mayor parte de las personas discapacitadas, a las que se quiere garantizar que puedan disfrutar, al igual que los contribuyentes residentes, de la exención de un determinado importe mínimo de su renta. Por último, se permite al contribuyente no residente que quede excluido de gravamen la ganancia patrimonial que obtenga con motivo de la transmisión de su vivienda habitual en territorio español, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual²⁵⁹.

Tal y como ocurre en el IRPF, todas aquellas personas que hayan obtenido rentas por rendimientos de trabajo, pensiones y prestaciones similares, dividendos y rendimientos de participación en entidades residentes en España, cánones, rendimientos de bienes

²⁵⁶ Vid. SOLER BELDA, R.: *La progresividad en las Reformas Tributarias*, op. cit., pp. 228-230.

²⁵⁷ Modificaciones del IRPF, del IS y del impuesto sobre la renta de no residentes en materia de exenciones, tipos de gravamen y retenciones a cuenta, aprobadas en el Real Decreto-Ley 9/2015, de 10 de julio.

²⁵⁸ Acerca de esta materia, vid. MUÑIZ PEREZ, J. C.: «La tributación de los inmuebles extranjeros», *Catastro*, abril de 2011, pp. 75 y ss.

²⁵⁹ En cuanto a la determinación de la residencia habitual de los contribuyentes discapacitados, no se desarrolla en este epígrafe al haber sido tratado en las especialidades previstas por las distintas comunidades autónomas, apartado 10.1. «Comunidad autónoma de residencia habitual».

inmuebles, ganancias patrimoniales o rentas de actividades económicas podrán tener una serie de rentas exentas de IRPF²⁶⁰, como son: las becas y rentas pagadas por la Administración en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica; los intereses y rendimientos por la cesión de capitales propios que figuran en el artículo 23.2 de la Ley de IRPF; los rendimientos de deuda pública obtenidos y valores emitidos en España sin mediación de establecimiento permanente en España; los rendimientos de las cuentas de no residentes y los beneficios distribuidos por las filiales de empresas situadas en otros estados de la UE.

Igualmente, se introducen determinadas modificaciones en el IRPF y en IS, en especial, las que afectan a los tipos de gravamen. En el caso de las actividades derivadas del establecimiento permanente en el país, se le aplicará un gravamen del 35 % sobre la base imponible excepto cuando la actividad del establecimiento permanente fuese la de investigación y explotación de hidrocarburos, sobre la que se aplicará un 40 %. Para los contribuyentes sin establecimiento permanente se establece un tipo con carácter general del 24 %, mientras que para los residentes en otros Estados de la Unión Europea el tipo será del 19 %, coincidente con el tipo marginal más bajo de la tarifa del IRPF. Las pensiones y prestaciones similares están sometidas a una escala distinta que es la siguiente: Para pensiones hasta 12 000 euros el tipo aplicable es del 8 %; para más de 12 000 euros la cuota será de 960 euros y el resto de pensión hasta los 18 700 euros al 30 % y para más de 18 700 euros la cuota será de 2970 euros y al resto se le aplicará un porcentaje del 40 %; Los rendimientos del trabajo de servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el Extranjero se someterán a un 8% de gravamen; Los rendimientos de opciones de reaseguro tributarán al 1,5%; Los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales lo harán al 19%; Los rendimientos del trabajo de los no residentes al 2%; Y las transmisiones de bienes inmuebles por parte de contribuyentes sin establecimiento permanente, deberán retener el 3% como pago a cuenta del impuesto.

²⁶⁰ Vid. GARCÍA GARNICA, M. C.: *Nuevas perspectivas del Tratamiento Jurídico de la Discapacidad y la Dependencia*, Madrid (Dykinson), 2014, p. 392.

III. LA DISCAPACIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

5. DEDUCCIONES PREVISTAS PARA LOS DISCAPACITADOS

El impuesto sobre el patrimonio se creó en 1977 como un tributo de carácter temporal. Sin embargo, aún a fecha de hoy sigue teniendo vigencia, pues el Gobierno lo prorrogó en agosto de 2015, para el ejercicio 2016. En cuanto a las competencias de este impuesto, el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota, corresponden a las comunidades autónomas²⁶¹.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, el impuesto sobre el patrimonio²⁶² es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas. Constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

En relación con la discapacidad, las normas estatales aplicables a esta materia no contemplan ningún mandato sobre este particular. Sin embargo, las comunidades autónomas sí que recogen exenciones para las personas con discapacidad, en concreto, en lo referente a la configuración del impuesto, especialmente en lo relacionado con el mínimo exento. Asimismo, la Ley de Protección Patrimonial de las personas con discapacidad, 41/2003, de 18 de noviembre, en su disposición adicional segunda dispone que las comunidades autónomas podrán declarar la exención en el impuesto sobre el patrimonio, de los bienes y derechos referidos en la ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad.

Dos son las medidas adoptadas por las comunidades autónomas en relación con el patrimonio de las personas discapacitadas: las relacionadas con el mínimo exento y las exenciones. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las comunidades autónomas

²⁶¹ Recogido en el artículo 39 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía. En cuanto a las competencias establecidas por el legislador, GARCÍA ORTIZ, A., LÓPEZ PÉREZ, A. M. y PIZARRO BARCELÓ, F.: *La imposición patrimonial en España: estudio de futuras reformas y sus repercusiones tributarias en el impuesto sobre el patrimonio y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, 3.ª ed., Madrid (Instituto de Estudios Fiscales), Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, doc. 11/2015, pp. 25-28.

²⁶² Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y M. PÉREZ LARA, J.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 328 y ss.

serán absolutamente compatibles con las reguladas por la normativa estatal, sin que pudieran considerarse como una modificación de las mismas, y se aplicarán con posterioridad a las del Estado (artículo 39 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre). Por otro lado, el artículo 28 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, dispone en su punto 1.º que, en el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la comunidad autónoma. En el 2.º dispone que, si la comunidad autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el punto anterior, la base imponible se reducirá en 700 000 euros.

El cálculo del impuesto se realizará del siguiente modo: se contempla una exención para los primeros 700 000 euros de la base imponible; una vez que a esta le hemos restado la base exenta, queda como resultado la base liquidable, a la que se le aplicará una escala de gravamen progresiva, de acuerdo con lo establecido en el artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

En relación con las personas discapacitadas, son las comunidades autónomas las que han adoptado medidas de acciones positivas que afectan a las personas discapacitadas. Las normas autonómicas son las siguientes.

En Andalucía se aplica la Ley 3/2004, de 28 de diciembre, de Medias Tributarias, Administrativas y Financieras, que fija el mínimo exento en el impuesto sobre el patrimonio se 250 000 euros para personas con discapacidad del 33 %.

En las Islas Baleares, se aplica el artículo 8 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 baleares en materia de tributos cedidos por el Estado, que establece el mínimo exento para el 2012 —y recuperado desde 1 de enero de 2015— en 800 000 euros, sin deducciones para personas con discapacidad.

En las Islas Canarias cuentan con la Ley 12/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2007, con un mínimo exento en el impuesto sobre el patrimonio de 400 000 euros para personas con discapacidad del 65 %.

En Cantabria se aplica el Decreto Legislativo 62/08, 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, que establece el mínimo exento se fija en 200 000 euros y en 300 000 euros para personas con discapacidad del 33 % y del 65 %, respectivamente.

En Castilla y León la norma es el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de

Castilla y León en materia de tributos cedidos por el Estado. Este dictamina que estarán exentos de este impuesto los bienes y derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible para personas con discapacidad del 33 %.

En Cataluña es la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas la que establece el mínimo exento en el impuesto sobre el patrimonio en 216 400 euros, y una bonificación del 99 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos, de los patrimonios especialmente protegidos para personas con discapacidad del 65 %.

En Extremadura aplica la disposición adicional séptima de la Ley 1/2012, de 24 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura. El mínimo exento se fija en 800 000 euros, si el grado de discapacidad es mayor o igual al 33 % e inferior al 50 %; en 900 000 euros, si el grado de discapacidad es mayor o igual al 50 % e inferior al 65 % y en 1 000 000 euros, si el grado de discapacidad es mayor o igual al 65 %.

En Galicia, a través de la Ley 14/2004, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Régimen Administrativo, se establece el mínimo exento en el impuesto sobre el patrimonio en 216 400 euros para personas con un 65 % de discapacidad.

En Madrid se aplica la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, que se contiene en el artículo 20 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre. La Comunidad de Madrid mantiene la bonificación del 100 % de la cuota establecida inicialmente en la Ley 3/2008, de 29 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas para personas con discapacidad del 33 %.

En la Comunidad Valenciana se aplica 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 y el capítulo II del proyecto de ley de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, de fecha 2 de noviembre de 2015. A partir del 2016 la comunidad rebaja de 700 000 a 600 000 la cantidad del mínimo exento de declarar en el impuesto de patrimonio. Con la exención de las personas con diversidad funcional para las que se eleva el mínimo a un 1 000 000 euros. En 2012 estaba exenta para personas con discapacidad del 65 %.

III. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (LISD)

Actualmente, el impuesto sobre sucesiones y donaciones²⁶³ viene regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, desarrollada de conformidad con lo reglamentado en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Se trata de un tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados, de carácter personal, subjetivo y progresivo, y que grava toda transmisión realizada por personas físicas de bienes y derechos, a través de un acto de liberalidad y sin contraprestación alguna. Este impuesto se devenga cuando fallece una persona y deja bienes a sus sucesores o cuando se recibe una donación u obsequio que superan un determinado importe. En la práctica, los dos tributos que suponen dos hechos imponibles distintos se satisfacen a través del mismo impuesto, el de sucesiones y donaciones.

La distribución del impuesto permite dos variedades: por un lado, las sucesiones, constituidas por el valor neto de la adquisición individual de cada heredero; por otro, las donaciones, compuestas por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, es decir, en ambos casos el impuesto se conforma con el valor real de los bienes y derechos, menos las cargas, deudas y los gastos deducibles (recogidos en la sección 2 de la ley anteriormente citada). Ello da como resultado la base liquidable. Para el caso de seguros de vida, se entenderá por base imponible las cantidades percibidas por el beneficiario.

6. DEDUCCIÓN FISCAL A LOS DISCAPACITADOS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Para calcular la cuota tributaria que debe hacerse efectiva, a la base liquidable se le aplica el porcentaje que en su caso haya establecido la comunidad autónoma correspondiente y, en su defecto, el que figura en la escala establecida en la ley nacional (que oscila entre el 7,65 %

²⁶³ Para un mayor conocimiento, vid., entre otros autores, PÉREZ DE VEGA, L. M.: «Tratamiento fiscal de las personas con discapacidad en el impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Nueva fiscalidad*, 2006, n.º 10, pp. 41 y ss. Otra obra en este sentido es LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, L. M.: *Impuestos y discapacidad*, Pamplona (Aranzadi), 2005, Colección cuadernos de jurisprudencia tributaria de Aranzadi (39), pp. 198 y ss. También MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J. M.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 333-343; y DÍAZ ALABART, S.: *La Encrucijada de la Incapacitación y la Discapacidad*, Madrid (La Ley Grupo Wolters Kluwer), marzo de 2011, pp. 853 y ss.

y el 34 %). Como observamos, dentro de cada uno de los hechos imposables, tenemos que diferenciar entre la normativa estatal y la autonómica²⁶⁴.

7. NORMATIVA ESTATAL

En lo que atañe a la normativa estatal, en las adquisiciones por personas con discapacidad física, psíquica o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 % e inferior al 65 %²⁶⁵ se aplicará en la base imponible una reducción, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, de 47 858,59 euros. Para quienes acrediten un grado de discapacidad igual o mayor del 65 % la aminoración será de 150 253,03 euros.

Además de las desgravaciones anteriores, se aplicará una reducción del 100 %, con un límite de 9195,49 euros, a las cuantías recibidas por las personas beneficiarias de contratos de seguros sobre vida, cuando su vínculo con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado.

Del mismo modo, se podrán deducir el 95 % del valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades si la transmisión mortis causa corresponde al cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida, con un límite de 122 606,4 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia de los diez años siguientes al fallecimiento del causante. En caso de no cumplirse el requisito de permanencia, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

Por otra parte, el artículo 14, letra b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, estima como gastos deducibles, para determinar la base imponible por la adquisición por causa de muerte, los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Este hecho podría mantener conexión con las personas discapacitadas si se considera que dichos gastos han sido ocasionados por causa de la discapacidad²⁶⁶.

²⁶⁴ El Observatorio de la Discapacidad publicó un documento sobre esta materia, elaborado por MARGALLO POLO, F.: *Beneficios fiscales para personas con discapacidad. Guía para familias*, op. cit., pp. 23-28.

²⁶⁵ De acuerdo con el baremo establecido en el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

²⁶⁶ En relación con este tema Vid. el trabajo de PÉREZ DE VEGA, L. M.: «Tratamiento fiscal de las personas con discapacidad en el impuesto sobre sucesiones y donaciones», op. cit., pp. 33-88. Otra obra en este sentido,

8. NORMATIVA AUTONÓMICA

Se aplicará la normativa estatal en las comunidades autónomas que no hayan regulado esta materia o cuando sea obligatorio. En cambio, de haberse asumido las competencias, estas deberán de asignar el rendimiento²⁶⁷, teniendo además capacidad para reglar en su comunidad los siguientes aspectos del impuesto: la reducciones de la base imponibles, tanto en las adquisiciones mortis causa (sucesión) como en las inter vivos (donaciones); la cuota tributaria; coeficientes multiplicadores y la cuantía del patrimonio preexistente; las deducciones y bonificaciones de la cuota; la regulación de la gestión y liquidación del impuesto.

8.1. Impuesto de sucesiones

El impuesto²⁶⁸ se paga en la comunidad autónoma donde el fallecido ha tenido la residencia habitual, al margen de dónde estén sus bienes, con la excepción de que dicha residencia antes de la muerte haya estado en el extranjero, en cuyo caso liquida el impuesto con el Estado.

En lo que respecta a las adquisiciones mortis causa por personas discapacitadas, en el impuesto de sucesiones podrán deducirse las mejoras que se exponen a continuación.

En Andalucía se aplica Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre (artículos 17 a 22) y se establece reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos con discapacidad igual o superior al 33 % cuando el valor íntegro de los bienes objeto de adquisición no sea superior a 250 000 euros. Los sujetos pasivos de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad deben estar comprendidos en el primer tramo de patrimonio preexistente (de 0 a 402 678,11 euros).

En Aragón el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón. artículo 131-2 establece que se aplicará en el impuesto sobre sucesiones una

CERMI: «*Principales beneficios fiscales para las personas con discapacidad y sus familias. Guía informativa* [en línea], 2015, p. 11. Recuperado de <www.cermi.es>.

²⁶⁷ El rendimiento corresponde: en las adquisiciones por causa de muerte y en las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, a la comunidad autónoma donde el causante tuviese su residencia habitual en el momento del devengo; en las adquisiciones por donación, si es de bienes inmuebles, a la comunidad autónoma donde radiquen y para los demás bienes y derechos, a la comunidad autónoma donde el donatario tenga su residencia habitual en la fecha del devengo.

²⁶⁸ Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J. M.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 344 y ss.

reducción de la base imponible del 100 % del valor de esta a las adquisiciones hereditarias que correspondan a los discapacitados con un grado igual o superior al 65 %.

En el Principado de Asturias se aplica el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado (artículos 19 y 20). Se establece que para los sujetos pasivos incluidos en el grupo II del artículo 20.2.a) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplicará una bonificación del 100 % de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten imputables siempre que se cumplan las siguientes condiciones: que sean personas con diversidad funcional con un grado reconocido igual o superior al 65 % —de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por RDL 1/1994, de 20 de junio— y siempre y cuando el patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 402 678,1 euros, con independencia de su grado de parentesco con el causante.

En Baleares se aplica el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la comunidad autónoma en materia de tributos cedidos por el estado (artículos 22 y 23). Junto con las reducciones que puedan corresponder en función del grado de parentesco con el causante, relacionadas en el artículo 21 del texto refundido, los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que tengan la consideración legal de persona con discapacidad física, psíquica o sensorial se aplicarán también las siguientes reducciones, según la naturaleza y el grado: discapacidad física o sensorial de grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %: 48 000 euros; discapacidad física o sensorial de grado igual o superior al 65 %: 300 000 euros; discapacidad psíquica de grado igual o superior al 33 %: 300 000 euros.

Con independencia de las reducciones anteriores, se aplicará una deducción del 100 %, con un tope de 12 000 euros, a las cuantías recibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando su vínculo con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente o descendiente. En los seguros colectivos contratados por las entidades en beneficio de sus trabajadores se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y el beneficiario.

Igualmente, tendrán una deducción del 100 %, los contratos de seguros sobre la vida que se devenguen en actos de terrorismo, así como de servicios prestados en misiones

internacionales humanitarias o de paz de carácter público, y no estarán sometidos a límite cuantitativo alguno.

En Canarias está vigente la Ley 4/2012, de 25 junio, de medidas administrativas y fiscales de Canarias (artículo 46), que establece que en las adquisiciones mortis causa por parte de personas con discapacidad ya sea física, psíquica o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 % y por debajo del 65 %, se aplica una reducción de 72 000 euros. En caso de que el grado de discapacidad sea igual o superior al 65 %, se aplicará una reducción de 400 000 euros. A los efectos de la presente reducción, los grados de discapacidad son los que establezca la normativa general de la Seguridad Social. La reducción establecida por el presente artículo es compatible con la que en su caso corresponda por razón de parentesco.

En Cantabria se aplica el Decreto Legislativo 62/08, de 19 de junio (artículo 5). Se imputará, además de las que pudieran pertenecer en función del grado de parentesco con el contribuyente, una deducción de 50 000 euros a las personas que tengan la consideración legal de discapacitada, con un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %; la reducción será de 200 000 euros para aquellas personas que acrediten un grado de diversidad funcional igual o superior al 65 %.

En Castilla la Mancha se aplica la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha (artículo 15) que señala que a las personas con diversidad funcional que acrediten tenerla reconocida en un grado igual o superior al 33 % y por debajo del 65 % se les aplicará una reducción de 125 000 euros. La reducción será de 225 000 euros para aquellas personas que acrediten un grado de discapacidad igual o superior 65 %. Estas reducciones se aplicarán además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante. Las reducciones de la base imponible reguladas en este artículo constituyen mejoras de las reducciones estatales, en los términos previstos en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

En Castilla y León se aplica el 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 (artículos 12 y 19). En las adquisiciones por personas con discapacidad física, psíquica o sensorial, con grado igual o superior al 33 % y por debajo del 65 %, se aplicará una reducción de 125 000 euros. La reducción será de 225 000 euros para quienes acrediten una discapacidad igual o superior al 65 %.

En Cataluña es de aplicación la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (artículo 3). Junto con las reducciones que puedan corresponder en función del grado de parentesco entre el adquirente y el causante, en las adquisiciones por causa de muerte por parte de personas con disminución física, psíquica o sensorial, con un grado de diversidad funcional igual o superior al 33 % se aplica una reducción de 275 000 euros. Si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 %, la reducción es de 650 000 euros.

En Extremadura queda regulado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo (artículos 15 y 17) y se aplica la reducción en la base imponible por herencias en las que el caudal hereditario no sea superior a 600 000 euros. El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, la cual sumada a la de las restantes reducciones aplicables por el contribuyente, excluida la que corresponde a quienes padezcan una discapacidad igual o superior al 33 % o una incapacidad permanente equiparable, deberá ser igual a 175 000 euros. Si la suma de las restantes reducciones fuera igual o superior a esa cuantía no procedería la reducción a que se refiere este apartado.

En las adquisiciones por causa de muerte, además de la reducción que les pudiera corresponder en función de su grado de parentesco con el causante, las personas que tengan la consideración legal de discapacitados podrán aplicar sobre la base imponible una reducción de 60 000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33 % e inferior al 50 %; de 120 000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 50 % e inferior al 65 %. Si la discapacidad fuera igual o superior al 65 %, se podrán deducir 180 000 euros.

En Galicia se aplicará el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio (artículo 6.3), que establece que en las adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, se aplicará la siguiente reducción: 150 000 euros a los contribuyentes que tengan la consideración legal de personas discapacitadas, con discapacidad reconocida igual o superior al 33 % y por debajo del 65 %; una reducción del 100 % de la base imponible a los contribuyentes pertenecientes a los grupos I y II, que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, siempre que el patrimonio preexistente del contribuyente no exceda de 3 000 000 euros; una reducción de 300 000 euros para los contribuyentes que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 % y no tengan derecho a la reducción señalada en la letra anterior.

En las adquisiciones mortis causa por hijos e hijas y por descendientes de cualquier tipo de bien destinado a la constitución o adquisición de una empresa o negocio profesional, se establece una reducción del 95 % de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, con un límite de 118 750 euros. En caso de que el o la causahabiente acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, el límite será de 237 500 euros.

En la Comunidad de Madrid se aplica el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno (artículo 21.1), que dispone que en las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros sobre la vida, la base liquidable se obtendrá aplicando además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 55 000 euros a las personas discapacitadas con un grado igual o superior al 33 %, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de Seguridad Social, aprobado por el RDL 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 153 000 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa antes citada, acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

En Murcia se regula mediante el Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre (artículo 3.2.2) y se establece una reducción por adquisición de metálico destinado a la constitución o adquisición de empresa individual, negocio profesional o a la adquisición de participaciones en entidades. La base máxima de la reducción será de 300 000 euros, con carácter general. No obstante, en el caso de contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, este importe será de 450 000 euros.

En La Rioja se aplica la Ley 7/2014, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2015, pero esta no aplica deducciones en el impuesto de sucesiones.

En la Comunidad Valenciana se aplica la Ley 13/1997, de 23 de diciembre (artículo 10). Para el cálculo de la base liquidable del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en las transmisiones mortis causa resultarán aplicables las siguientes reducciones: en las adquisiciones por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, se aplicará una reducción de 120 000 euros, además de la que pudiera corresponder en función del grado de parentesco con el causante; en las adquisiciones por personas con discapacidad psíquica, con un grado igual o superior al 33 %, y por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado igual o superior al 65 %, la reducción antes citada será de 240 000 euros. Gozarán de una bonificación del 75 % de la parte de la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones y donaciones que

proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo las adquisiciones mortis causa por discapacitados físicos o sensoriales con un grado igual o superior al 65 % o por discapacitados psíquicos con un grado igual o superior al 33 %.

A tales efectos, los grados de discapacidad son los que se establezcan de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el RDL 1/1994, de 20 de junio.

8.2. Impuesto de donaciones

Por otro lado, las mejoras autonómicas que contempla la normativa relacionadas con las personas discapacitadas en el impuesto de donaciones²⁶⁹ son las que se detallan a continuación.

En Andalucía el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre (artículo 22) regula la reducción autonómica del 99 % de las cantidades donadas a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual. La base máxima de reducción será de 120 000 euros, para menores de 35 años y de 180 000 euros, para personas con diversidad funcional con un grado igual o superior al 33 %. Establece también la reducción autonómica del 99 % de las cantidades donadas a parientes para la creación o ampliación de una entidad individual o negocio profesional con domicilio en Andalucía. La base máxima de reducción será de 120 000 euros, y 180 000 euros para personas con discapacidad con un grado igual o superior al 33 %.

En Aragón se aplica el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón (artículo 131.2) se aplicará en el impuesto sobre donaciones una reducción de la base imponible del 100 % del valor de esta a las adquisiciones hereditarias que correspondan a los discapacitados con un grado de igual o superior al 65 %.

En el Principado de Asturias aplica el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado (artículos 19 y 20) y se establece una reducción de la base imponible por la adquisición inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades. Para obtener la base liquidable se aplicará en la base imponible una reducción propia del 4 % del mencionado valor, siempre que concurren las siguientes circunstancias: que la persona que ha donado tuviese 65 o más

²⁶⁹ Ibid., pp. 389 y ss.

años o que tenga reconocida una incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

En las donaciones dinerarias de ascendientes a descendientes para la adquisición de su primera vivienda habitual se aplicará una reducción del 95 % del importe de la donación, sin perjuicio de la aplicación de las reducciones estatales que, en su caso, resulten procedentes.

La aplicación de la reducción estará sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos: el adquirente ha de ser menor de 35 años o con un grado de discapacidad igual o superior al 65 %; en cualquiera de los supuestos, su renta no debe superar 4,5 veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM); la base máxima de la reducción no podrá exceder de 60 000 euros. En el caso de declarantes con un grado de diversidad funcional igual o superior al 65 % este límite será de 120 000 euros.

En Baleares, el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio (artículos 43, 45 y 48) articula que se podrán tener reducciones por adquisición de bienes y derechos afectos a actividades económicas y por adquisición de participaciones sociales en entidades. Para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible una reducción del 95 % del citado valor. El disfrute definitivo de las reducciones anteriores quedará condicionado al cumplimiento del siguiente requisito: que el donante tenga 60 o más años o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Respecto a la reducción en las donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual, se aplicará una reducción de 57 %, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: que el importe máximo de la donación susceptible de integrar la base de la reducción sea de 60 000 euros. No obstante, en el caso de contribuyentes con un grado de diversidad funcional física, psíquica o sensorial igual o superior al 33 %, este importe será de 90 000 euros. Cuando en la base imponible correspondiente a una donación a favor de hijos o descendientes del donante menores de 36 años, o hijos o descendientes del donante con un grado diversidad funcional física o sensorial igual o superior al 65 % o con un grado de discapacidad psíquica de grado igual o superior al 33 %, se incluya un inmueble que vaya a constituir la primera vivienda habitual de las citadas personas, se aplicará sobre el valor real de dicho inmueble una reducción del 57 %.

En Canarias, la Ley 4/2012, de 25 junio, de medidas administrativas y fiscales de Canarias (artículo 26), establece una reducción por la adquisición de una empresa o negocio

profesional; se podrá aplicar a la base imponible una reducción del 95 % del valor neto de los elementos adquiridos. Igual reducción será aplicable por la adquisición de participaciones de entidades, cuando el donante haya cumplido 65 años o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.

El límite de 24.040 euros en la base imponible correspondiente a la donación de una cantidad en metálico realizada por un ascendiente en favor de sus descendientes, se verá incrementada cuando el donatario acredite un grado de discapacidad igual o superior al 33 e inferior al 65 %, el límite establecido en este caso será de 25 242 euros y la reducción de la base imponible el 90 %, y de 26 444 euros y el 95 %, cuando el donatario acredite una discapacidad igual o superior al 65 %.

En Cantabria se aplica el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio (artículo 5.7). En los casos de transmisión de participaciones inter vivos a favor de familiares hasta el cuarto grado, de una empresa individual, de un negocio profesional, incluidos los relacionados con la producción y comercialización en el sector ganadero, agrario o pesquero, o de acciones en empresas del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 99 % del valor de adquisición, siempre que la persona que hiciera la donación tuviese 65 años o más o estuviera en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

En Castilla la Mancha rige la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha (artículos 16 y 17). En la reducción en adquisiciones inter vivos de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, la persona obligada al pago del tributo según la ley con un grado de diversidad funcional igual o superior al 65 % podrá aplicarse una bonificación del 95 % de la cuota tributaria.

En Castilla y León el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (artículo 19) establece que en la donación de dinero destinado a la adquisición de la primera vivienda habitual efectuada por ascendientes, adoptantes o por aquellas personas que hubieran realizado un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, se aplicará una reducción del 99 % del importe de la donación, siempre que el donatario tenga menos de 36 años o la consideración legal de persona con discapacidad en grado igual o superior al 65 % en la fecha de la formalización de la donación. El importe máximo de la donación con derecho a reducción será de 180 000 euros.

En Cataluña la Ley 19/2010, de 7 de junio (artículos 41 y 42, sección 7.^a y artículo 47, sección 4.^a) establece que en la donación de participaciones en entidades puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor de las participaciones en entidades, con cotización o sin cotización en mercados organizados, siempre y cuando el donante haya cumplido 65 años o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.

Respecto a la reducción por la donación de una vivienda que ha de constituir la primera vivienda habitual o por la donación de dinero destinado a la adquisición de dicha primera vivienda habitual, para poder disfrutar de la reducción, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos: la donación debe formalizarse en escritura pública, en la cual debe hacerse constar de forma expresa que el dinero se da para que se destine a la adquisición de la primera vivienda habitual del donatario o que la vivienda se da para que se convierta en vivienda habitual del donatario. En caso de donación dineraria, la escritura pública debe otorgarse en el plazo de un mes a contar desde la entrega del dinero; el donatario no puede tener más de 36 años, salvo aquellas personas que tenga reconocida una diversidad funcional en grado igual o superior al 65 %; la base imponible total del último impuesto sobre la renta presentado por el donatario no podrá ser superior, restando los mínimos personal y familiar, a 36 000 euros; en caso de donaciones de dinero, el donatario debe adquirir la vivienda en el plazo de tres meses a contar desde la fecha de la donación o, si hay donaciones sucesivas, a contar desde la fecha de la primera donación.

En las donaciones de dinero a favor de descendientes para constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, siempre y cuando la empresa, el negocio o la entidad tengan su domicilio social y fiscal en Cataluña, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del importe dado, con una reducción máxima de 125 000 euros, límite que se fija en 250 000 euros para los donatarios que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 33 %.

En Extremadura se aplica el Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo (artículos 25.2 y 26.c). Se estipula una reducción autonómica por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual, negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades. La base máxima de la reducción será de 300 000 euros, con carácter general. No obstante, cuando el donatario tenga la consideración legal de persona con discapacidad, la base máxima de la reducción no podrá exceder de 450 000 euros.

Respecto a la reducción en las donaciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades societarias, cuando el donante tenga 65 años o más, o tenga reconocida una incapacidad permanente absoluta o gran invalidez y que ostente funciones de dirección, dejará de realizar y percibir salarios por el desempeño de dichas tareas desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se considerará incluida entre las tareas de dirección la simple pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

En Galicia el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio (artículos 7.8, 8.4.a, 8.5 y 8.8) establece la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participación en entidades y reducción por la adquisición de explotaciones agrarias. Se aplicará una deducción en la base imponible del 99 % del valor de adquisición, siempre y cuando la persona donante tenga 65 años o más, o tenga reconocida una incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

En las donaciones a hijos e hijas y descendientes de cualquier tipo de bien, destinado a la constitución o adquisición de una empresa o negocio profesional, se establece una reducción del 95 % de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, con un límite de 118 750 euros. En caso de que la persona que recibe la donación acredite un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, el límite será de 237 500 euros.

En Madrid el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno (artículo 21.1), no establece mejoras específicas a las personas discapacitadas.

En Murcia se aplica el Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre (artículos 4. 1 y 4.3). Es posible una reducción en la base imponible por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades del 99 % siempre y cuando el donante tuviese 65 o más años o un grado de incapacidad permanente, absoluta o gran invalidez.

Respecto a la reducción por donación en metálico destinado a la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades consistente en una reducción de 99 % del importe donado, la base máxima de la reducción será de 300 000 euros, con carácter general. No obstante, en el caso de declarantes con diversidad funcional igual o superior al 33 % este importe será de 450 000 euros.

En La Rioja, la Ley 7/2014, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2015 (artículos 11, 14 y 16) establece reducciones en las adquisiciones de empresas explotaciones agropecuarias individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades. Se aplicará en la base imponible una reducción del 99 % del

valor de adquisición siempre que el donante tenga 65 o más años o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

A las donaciones de dinero efectuadas de padres a hijos mayores de 16 años, ambos con residencia habitual en la comunidad autónoma de La Rioja durante los cinco años previos al hecho imponible, para la adquisición de vivienda habitual dentro de su territorio se aplicará una reducción del 100 % de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales que, en su caso, resulten procedentes, con un límite en la cantidad donada de 200 000 euros, que se amplía a los 300 000 euros cuando el donatario tenga un grado de diversidad funcional igual o superior al 65 %.

En las donaciones dinerarias de padres a hijos que se destinen a la creación de una empresa individual, negocio profesional o entidad societaria en la que se produzca autoempleo o creación de empleo por cuenta ajena, se aplicará una deducción del 100 % de la cuota. La donación deberá formalizarse en escritura pública en la que deberá hacerse constar de forma expresa que el donatario tiene que destinar el dinero a la creación de una nueva empresa. El importe máximo donado al que se podrá aplicar la deducción del 100 % será el siguiente: con carácter general, 200 000 euros; en el caso de personas con discapacidad igual o superior al 65 %, esta cantidad ascenderá a 250 000 euros. En caso de que se contrate, como mínimo, a una persona domiciliada fiscalmente en la comunidad autónoma de La Rioja con un contrato laboral a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social, distinta del contribuyente que aplique la deducción y de los socios o partícipes de la empresa 300 000 euros. En el caso de personas con discapacidad igual o superior al 65 %, esta cantidad ascenderá a 350 000 euros.

En la Comunidad Valenciana se aplica la Ley 13/1997, de 23 de diciembre (artículo 10 bis). En las transmisiones inter vivos, en las adquisiciones por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado igual o superior al 65 %, y con discapacidad psíquica, con un grado igual o superior al 33 %, se aplicará una reducción a la base imponible de 240 000 euros.

Cuando la adquisición se efectúe por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado igual o superior al 33 %, que sean padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, se aplicará una reducción de 120 000 euros. Igual reducción, con los mismos requisitos de discapacidad, resultará aplicable a los nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos.

A los efectos de los citados límites de reducción, se tendrá en cuenta la totalidad de las transmisiones lucrativas inter vivos realizadas en favor del mismo donatario en los últimos cinco años inmediatamente anteriores a la fecha del devengo.

En las adquisiciones inter vivos por discapacitados físicos o sensoriales con un grado igual o superior al 65 % o por discapacitados psíquicos, con un grado a igual o superior al 33 %, que sean padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, se aplicará igual bonificación, con los mismos requisitos que se aplicará a los nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos, siempre que su hijo, que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

9. ESTUDIO COMPARATIVO CON OTROS PAÍSES INNOVADORES

El sistema fiscal español es uno de los más gravosos de Europa en la transmisión de riqueza de padres a hijos. La fiscalidad aplicada en nuestro país a las herencias puede llegar a alcanzar un tipo máximo del 34 % frente al 15 % que, de media, marca la Organización para la Cooperación el Desarrollo Económicos (OCDE). A este tipo general del 34 % hay que sumarle un coeficiente multiplicador en función del grado de parentesco y al patrimonio preexistente del heredero, cuya aplicación puede llegar a duplicar el tipo efectivo a pagar.

El impuesto de sucesiones no existe ya en numerosos países de los Estados miembros de la Unión Europea, como son Austria, Luxemburgo, Portugal, Suecia, Estonia, Eslovenia, República Checa o Hungría. Incluso comparando España con los países que sí gravan las herencias, el porcentaje aplicable en nuestro país del 34 % contrasta con el 4 % de Italia. También por debajo de nuestro tipo figuran países como Dinamarca (15 %), Finlandia (19 %), Países Bajos (20 %) o Grecia (20 %). Con tramos algo más moderados encontramos Alemania (30 %), Bélgica (30 %) e Irlanda (34 %). Los países de Europa que tiene un porcentaje superior son Francia y el Reino Unido.

En cuanto a los discapacitados en Francia, en el impuesto sobre sucesiones, los herederos o legatarios que tengan una discapacidad o sufran una enfermedad que les impida trabajar en condiciones de rentabilidad normal se podrán deducir 159 325 euros; igual cuantía se aplicará en el impuesto sobre donaciones (esta reducción es acumulativa con otras).

En Italia, si el beneficiario de la transmisión a título lucrativo es una persona con discapacidad grave, reconocida en virtud de la Ley n.º 104/1992, el impuesto de herencia o donación se aplicará cuando el importe supere 1 500 000 euros.

En Alemania, con respecto al impuesto sobre sucesiones y donaciones, las exenciones dependen del grado de parentesco y se dividen en distintas clases. El código distingue las siguientes categorías: clase 1, que incluye esposas o uniones vitalicias de personas del mismo sexo, hijos, hijastros y su descendencia; clase 2, que incluye padres y abuelos (para transmisiones por causa de muerte), hermanos, sobrinos y sobrinas, familia política, cónyuges divorciados y antiguos miembros de una unión de hecho vitalicia, y clase 3, que incluye a los restantes.

10. CONSIDERACIONES

Desde mi punto de vista, no se debería establecer un impuesto por un bien heredado, porque el mismo ya estuvo sujeto en su adquisición. Más aún cuando se trata de personas con discapacidad, que ven cómo se reduce su economía, dificultando más si cabe su integración.

Por lo expuesto en este capítulo, podemos deducir que este impuesto es de enorme importancia en la recaudación para las comunidades autónomas y más aún en época de crisis. Prueba de ello, es que, algunas autonomías han suprimido en estos años las bonificaciones y en algunos casos habiéndose suprimido el impuesto, después se ha vuelto a establecer. La consecuencia de todo esto es que han aumentado las personas que renuncian a las herencias por no poder pagar el impuesto.

En otro orden de cosas, estos impuestos generan un agravio comparativo entre los ciudadanos de las distintas comunidades autónomas. Esta disensión está ocasionando una desigualdad de trato entre los habitantes, ya que la comunidad tiene libertad para imponer tipos y deducciones, lo que da lugar a que una gran cantidad de personas tengan muy en cuenta dónde establecer sus domicilios, trasladando sus inversiones a unas regiones en detrimento de otras. También se multiplican los casos de personas que se empadronan en otra comunidad para pagar menos o incluso hacen la donación a miembros de su familia que viven en otra autonomía con menor tributación. Así, Cataluña, Madrid y Cantabria son las comunidades autónomas donde menos impuestos se pagan a la hora de heredar, mientras que Andalucía, Murcia y Asturias son las más gravosas.

Como propuesta de reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones en relación con las personas con discapacidad, se plantea exonerar a estas personas del pago de dicho tributo y, en caso de que no sea posible, realizar una reducción en la base imponible tanto mortis causa como en inter vivos de 500 000 euros en el caso de sujetos pasivos con una discapacidad igual o superior al 33 % y de 650 000 euros, para aquellos que posean una discapacidad igual o superior al 65 %. No hay que olvidar que la herencia es fundamental para el soporte vital de las personas discapacitadas.

11. TRIBUTOS LOCALES DIRECTOS

Es el conjunto de tributos de carácter local que contempla el sistema tributario español. Se trata de impuestos cuya titularidad corresponde a la LRBRL. Las haciendas locales tienen a su disposición un conjunto de impuestos cuyo establecimiento puede ser obligatorio o, en algunos casos, potestativo. Son *obligatorios*: el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre actividades económicas y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Son *voluntarios*, también denominados potestativos —para poder exigirlos se necesita acuerdo expreso de imposición por parte del ayuntamiento—: el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana²⁷⁰.

La financiación de los tributos locales se puede obtener de tres fuentes: de impuestos, de tasas o de contribuciones especiales. La regulación de dichos tributos viene establecida en el RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), si bien la concreción de tales figuras impositivas vendrá realizada por las respectivas ordenanzas fiscales aprobadas en los distintos ayuntamientos, según el procedimiento establecido por el texto refundido de la ley (artículos 15 a 19 TRLHL).

²⁷⁰ Para un mayor conocimiento de los impuestos locales, vid. CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (dirs.): *Los tributos locales y el régimen fiscal de los Ayuntamientos*, Valladolid (Lex Nova; Thomson Reuters), 2014, pp. 27 y ss.

11.1. Impuesto sobre bienes inmuebles

El impuesto sobre bienes inmuebles²⁷¹ (IBI, en adelante)²⁷² es un impuesto municipal de carácter periódico (anual) que recae sobre los bienes inmuebles del término municipal, sean rústicos, urbanos o de características especiales.

El hecho imponible se determina por la simple posesión de bienes inmuebles, independientemente de la de participación que se posea en el mencionado inmueble o la forma jurídica en la que se ostente. La propiedad se acreditará en todo caso con las titularidades reflejadas en Catastro, y puede ser: (1) concesión administrativa, (2) derecho real de superficie, (3) usufructo y (4) pleno dominio. Si sobre un mismo inmueble hay constituidos varios de estos derechos, solo está sujeto el primero de ellos por el orden en que se han enumerado. El IBI deberá ser satisfecho por este orden: (1) por el concesionario, (2) por quien tiene el uso de la superficie, (3) el usufructuario y (4) el propietario del inmueble (artículo 61 TRLHL).

Para el cálculo de la base imponible se parte del valor catastral del inmueble, y a este se le aplica el tipo impositivo vigente. Los tipos legales mínimos, máximos y supletorios si los ayuntamientos no establecen otros son: Inmuebles urbanos: se le aplica un coeficiente que varía entre el 0,4 % y el 1,30 %; para inmuebles rústicos, entre el 0,3 % y el 0,90 %; en los inmuebles de características especiales, el 0,6 %, teniendo carácter supletorio. Los ayuntamientos pueden establecer un tipo diferenciado, que no puede ser inferior al 0,4 % ni

²⁷¹ Para un mayor conocimiento de este impuesto, vid. MERINO JARA, I.: *Impuesto sobre bienes inmuebles*, Madrid (Aranzadi), 2001, pp. 19 y ss.; ALONSO GIL, M.: *Hacienda autonómica y local*, Madrid (Universidad Carlos III), 2016, pp. 2 y ss.; CEPA DUEÑAS, A. y TEJEDOR RUIZ, C.: *Sistema tributario local*, 1.ª ed., Barcelona (J. M. Bosh), 2013, pp. 45-119. También GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: «El impuesto sobre bienes inmuebles», en MARÍN BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los tributos locales*, 2.ª ed., Cizur Menor (Thomson-Civitas), 2010, pp. 33-170.

²⁷² La normativa básica se encuentra en los artículos 60 al 77 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y se desarrolla en las ordenanzas fiscales reguladoras del impuesto aprobadas por cada ayuntamiento. Otras normas que inciden sobre este impuesto son: el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, desarrollado por el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril; la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y los reglamentos estatales de desarrollo de la Ley 58/2003; la parte de aplicación común a todos los impuestos locales, del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, así como las disposiciones transitorias 2.ª, 3.ª, 8.ª, 9.ª, 11.ª, 12.ª y 15.ª de este texto; la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Inspección y Recaudación de este ayuntamiento y la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

superior al 1,3 %. Existen importantes diferencias entre los municipios, en función de si se trata de una capital de provincia o de los servicios públicos que ofrece el consistorio.

En lo que afecta a la fiscalidad de los discapacitados, la normativa del IBI no determina ninguna bonificación o exención específica para estas personas. Las únicas consideraciones que se realizan en este impuesto están relacionadas con entidades benéficas²⁷³, que pueden tener conexión con el ámbito de este colectivo, por ejemplo: los de la Iglesia católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979 y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución; los de la Cruz Roja española, que gozan de exenciones subjetivas en el impuesto. Asimismo, hay que significar que estas instituciones tienen reconocidos los beneficios ordenados por la Ley 49/2002, para las entidades sin ánimo de lucro. Por tanto, la exención recogida en el TRLHL puede verse ampliada.

Por otra parte, en cuanto a los beneficios fiscales contemplados en el TRLHL, en concreto en su artículo 62.2.a), dispone una exención rogada para los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza concertada, lo cual pudiera ser de utilidad para alguna entidad o asociación que se destine a la enseñanza de personas discapacitadas.

11.2. Impuesto sobre actividades económicas

Los componentes básicos del impuesto sobre actividades económicas (IAE, en adelante) se hallan descritos en los artículos 78 a 91 TRLHL, si bien regulado por el RDL 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas. El IAE es un impuesto que forma parte del sistema tributario español, gestionado por los ayuntamientos, y que grava de forma directa la realización de cualquier tipo de actividad económica, tanto de personas físicas como jurídicas y los entes a que alude el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

²⁷³ Vid. GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, Valencia (CISS), 2005, p. 590; También QUIRÓS ROLDÁN, A.: *Los beneficios fiscales en el impuesto sobre bienes inmuebles*, Granada (Comares), 2016, pp. 35 y ss.

siempre que se realicen en territorio nacional actividades empresariales, profesionales o artísticas²⁷⁴.

A diferencia de otros impuestos, su importe es constante independientemente del balance de la actividad. Es un impuesto directo, obligatorio, proporcional, real y de gestión compartida.

El IAE se devenga por el mero ejercicio de actividad profesional, económica o artística, se ejerza o no en local determinado. No se consideran tales las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales ni las pesqueras. No constituye hecho imponible en este impuesto el ejercicio de las siguientes actividades: (1) la enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las empresas que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse, y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual período; (2) la venta de los productos que se reciben en pago de trabajos personales o servicios profesionales; (3) la exposición de artículos con el fin exclusivo de decoración o adorno del establecimiento. Por el contrario, estará sujeta al impuesto la exposición de artículos para regalo a los clientes cuando se trate de venta al por menor la realización de un solo acto u operación aislada.

No obstante, se encuentran exentos del impuesto entre otros, durante los dos primeros períodos impositivos: los contribuyentes que se den de alta en una actividad en el territorio nacional —artículo 82.1.b)— del texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales); los siguientes sujetos pasivos —artículo 82.1.c)— del texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales): las personas físicas, los contribuyentes del impuesto sobre sociedades, sociedades civiles y entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (artículo 35.4 de la Ley General Tributaria), que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros, los contribuyentes por el impuesto sobre la renta de no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros.

En el ámbito de la fiscalidad de los discapacitados, el artículo 82 TRLHL declara dos exenciones subjetivas referidas a las asociaciones y fundaciones sin ánimo de lucro, y que

²⁷⁴ POVEDA BLANCO, F.: *Los impuestos municipales*, 2.ª ed., Madrid (Tecnos), 2002, pp. 189 y ss. También A. García Martínez: *El impuesto sobre actividades económicas*, Cizur Menor (Civitas-Thomson Reuters), 2010, pp. 171-376.

guarden relación con personas con diversidad funcional, por el desempeño de actividades de enseñanza, científicas, de asistencia y de empleo, aunque comercialicen los productos obtenidos en dichos talleres, siempre que la cuantía de dicha venta, se destine de manera exclusiva a la compra de materias primas o al mantenimiento del local de comercio y para los centros de enseñanza e investigación.

11.2.1. Asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales

Las asociaciones y fundaciones deberán darse de alta en alguno de los epígrafes que contempla la lista de actividades económicas confeccionada por Hacienda. Sin embargo, el actual artículo 82.1.f) del TRLHL regula un conjunto de exenciones rogadas a asociaciones y fundaciones, que quedan exentas de tributar por este impuesto²⁷⁵. Entre ellas están las de discapacitados físicos, psíquicos y sensoriales. Para ello deberán reunir determinados requisitos: que su finalidad u objeto social sea la realización de actividades en beneficio de personas con discapacidad funcional de cualquier tipo, ya sea porque tengan discapacidades físicas, bien porque estén aquejados de alguna enfermedad o disfunción psíquica —no se hace referencia al grado de discapacidad y que carezcan de ánimo de lucro²⁷⁶; las actividades que contempla la norma como exentas son las de carácter pedagógico, científico, asistencial y de empleo, es decir, la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de discapacitados; también están exentas las ventas de los productos obtenidos, siempre y cuando la cuantía de la transmisión, en primer lugar, carezca de beneficio para ningún particular o tercera persona y, en segundo, se destine de manera exclusiva a la compra de materias primas o al mantenimiento de la actividad.

11.2.2. Establecimientos de enseñanza y organismos de investigación

Otra de las exenciones subjetivas que recoge el TRLHL en su artículo 82.1.e) es la referida a los organismos públicos de investigación y los establecimientos de enseñanza²⁷⁷. En

²⁷⁵ Vid. GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, op. cit., pp. 587-589.

²⁷⁶ Para una mejor comprensión de la ausencia del ánimo de lucro de las Fundaciones, vid. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Valladolid (Lex Nova), 1999, pp. 94-103.

²⁷⁷ Sobre este tema, vid. CRESPO RAMOS, T., LÓPEZ YEPES, J. A., PEÑA ALCARAZ, J. E. y CARREÑO SANDOVAL, F.: *Administración de empresas*, vol. 3: *Cuerpo de profesores de enseñanza secundaria*, Sevilla (Editorial MAD), 2010, pp. 131-132. También SORIANO BEL, J. M.: *Fiscalidad inmobiliaria promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*, Valencia (Edición Fiscal CISS), 2006, pp. 919-921. ORÓN

concreto, las instituciones de enseñanza en todos sus niveles de estudio cuyos gastos sean satisfechos enteramente por el Estado, las comunidades autónomas, por los entes locales o por establecimientos declarados benéficos o de utilidad pública y los que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo, incluso si proporcionaran a las personas que reciben la enseñanza libros o material de escritorio o les prestasen servicios de internado o media pensión, aunque por excepción se enajenen en dicha institución los productos obtenidos por los talleres dedicados a la enseñanza, siempre que la cuantía de la enajenación, sin interés para ninguna persona individual o tercera persona, se dirija, de manera exclusiva, a la compra de materias primas o al sustento de la institución.

Hemos considerado oportuno analizar esta exención en nuestro trabajo de investigación, por cuanto que una institución de enseñanza puede tener, entre sus fines o bien como único fin, la enseñanza a personas con diversidad funcional. Además, un organismo de investigación puede destinar su actividad a conseguir determinados procedimientos, productos, etc., que permitan a las personas discapacitadas tener una existencia más digna.

11.2.3. Cooperativas

Las cooperativas, incluidas las federaciones, confederaciones y uniones de cooperativas, así como las sociedades agrarias de transformación, podrán acceder a las bonificaciones previstas en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, artículo 33.4.a). De acuerdo con lo regulado en el artículo 88.1.a) del TRLHL, se trata, de una desgravación del 95 % en la cuota y en el recargo provincial que deben otorgar las Administraciones locales.

La conexión que puede tener esta bonificación con la fiscalidad de los discapacitados es que, tal y como se examinó anteriormente, las personas discapacitadas pueden crear cooperativas de trabajo asociado, siempre que reúnan los requisitos que se exigen en el artículo 8 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, o bien que las sociedades cooperativas sean calificadas como de iniciativa social o sin ánimo de lucro. En tal caso, las mencionadas entidades podrán acceder a las desgravaciones manifestadas.

11.2.4. Bonificación por contratación de trabajadores

Por último, es indispensable significar que el artículo 88.2.b) del TRLHL decreta una reducción por creación de empleo de hasta el 50 % de la cuota correspondiente para los contribuyentes que tributen por cuota municipal y que incrementen el número de trabajadores de su plantilla con relación laboral indefinida durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación de la bonificación, en relación con el período anterior a aquel.

Aunque no se hace referencia alguna al empleo de personas discapacitadas en el precepto comentado, la entidades locales podrán, en uso de las competencias normativas atribuidas por el TRLHL, determinar un porcentaje de bonificación determinado (o incluso único) para el aumento de plantilla de personal discapacitado, singularizando así el sentido de la desgravación dentro de los extensos márgenes que permite la norma.

11.3. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica

La regulación de este impuesto se encuentra en el texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales (RDL 2/2004 de 5 de marzo)²⁷⁸. Se trata de un tributo directo, de gestión municipal, que grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

Existen una serie de exenciones que se detallan a continuación. Están exentos los vehículos para personas de movilidad reducida²⁷⁹ a que se refiere el apartado a del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. Asimismo, están exentos los vehículos matriculados a nombre de discapacitados para su uso exclusivo. Esta exención se aplicará, en tanto permanezcan los mencionados requisitos, tanto a los medios de transporte guiados por personas con diversidad funcional como a los destinados a su transporte. Las exenciones previstas en los dos párrafos

²⁷⁸ Vid. «Ordenanza Fiscal n.º 302., «Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica», pp. 208 y ss.

²⁷⁹ Para un mejor conocimiento de las exenciones en los vehículos de personas discapacitadas Vid. SÁNCHEZ GARCÍA, N.: *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*, 6.ª edición, Madrid (CEF), 2016, pp. 645-647. También MADRIGAL VELÁZQUEZ, M. y GÓMEZ, J. M.: *Impuestos sobre vehículos de tracción mecánica*, Tarragona (Bayer Hermanos), 2001, pp. 9 y ss.; BANACLOCHE PALAO, C.: *El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Madrid (Aranzadi), 2014, pp. 15 y ss.; FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Valencia (Tirant lo Blanch), 2007, pp. 87 y ss.; GARCÍA MARTÍNEZ, A. y Vega Borrego, F. A.: «El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica», en D. Marín Barnuevo Fabo (coord.): *Los tributos locales*, 2.ª ed., Cizur Menor (Thomson-Civitas), 2010, pp. 377-508.

anteriores no resultarán aplicables a los sujetos pasivos beneficiarios de ellas por más de un vehículo simultáneamente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, se considerarán personas con diversidad funcional quienes tengan reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, y se aplicará a: los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor; los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de cartilla de inspección agrícola.

Para poder aplicar las exenciones, el interesado deberá aportar el certificado de minusvalía emitido por el órgano competente y justificar el destino del vehículo ante el ayuntamiento de la imposición, en los términos que este establezca en la correspondiente ordenanza fiscal.

Lo más interesante de este tributo en lo que se refiere a los discapacitados es, en primer lugar, la ventaja fiscal determinada en el artículo 93.1 del TRLHL, destinada a las ambulancias y demás medios de transporte utilizados para la asistencia sanitaria y traslado de heridos o enfermos y, en segundo lugar, la exención para vehículos de minusválidos en las condiciones que se indican más adelante.

11.3.1. Vehículos de asistencia sanitaria y destinados al transporte de heridos o enfermos

Como hemos comentado en el apartado anterior, estarán exentos del impuesto estudiado las ambulancias y demás medios de transporte que estén destinados a la asistencia sanitaria²⁸⁰ o al traslado de heridos o enfermos, lo que puede afectar a personas discapacitadas que los puedan necesitar para su transporte y traslado (artículo 93.1.d TRLHL).

11.3.2. Vehículos de discapacitados

El artículo 93.1.e) del TRLHL determina que estarán exentos de este impuesto los medios de transporte para personas con movilidad reducida²⁸¹, así como los inscritos en el registro oficial a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo. Dos son, pues, los tipos de medios de transporte a los que alude el artículo citado.

²⁸⁰ SÁNCHEZ GARCÍA, N.: *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., p. 645.

²⁸¹ A que se refiere la letra a del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.

A. Vehículos para personas de movilidad reducida

De acuerdo con lo determinado en el artículo 93.2 del TRLHL, será el interesado quien deberá solicitar la concesión de la exención con anterioridad a la matriculación del vehículo, ante la Administración municipal, indicando las características del vehículo, su matrícula y la causa del beneficio fiscal.

Estarán exentos del impuesto los vehículos para personas de movilidad reducida, es decir, vehículos cuya tara no sea superior a 350 kilogramos y que, por su construcción, no puedan alcanzar en llano una velocidad superior a 45 kilómetros por hora que sea proyectado y construido especialmente y no solo adaptado para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física.

Asimismo, estarán exentos los vehículos matriculados a nombre de personas discapacitadas para su uso exclusivo, aplicándose esta exención, mientras mantenga dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte.

Estas exenciones no resultarán aplicables a los sujetos pasivos beneficiarios de las mismas por más de un vehículo simultáneamente.

B. Vehículos matriculados a nombre de discapacitados

El artículo 93.1.e) del TRLHL del RDL 2/2004, de 5 de marzo, establece que estarán exentos de impuestos los vehículos matriculados a nombre de discapacitados para su uso exclusivo²⁸². Esta exención se aplicará tanto a los medios de transporte conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte.

Las exenciones previstas en el párrafo anterior no resultarán aplicables a los sujetos pasivos beneficiarios de ellas por más de un vehículo simultáneamente.

A efectos de lo dispuesto en este párrafo, se considerarán personas con diversidad funcional quienes tengan reconocido por el órgano competente un grado igual o superior al 33 %.

²⁸² Para un mejor conocimiento de las exenciones en los vehículos de personas discapacitadas, vid. N. Sánchez García: *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 645-647. También MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, op. cit., p. 195.

11.4. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana²⁸³ (en adelante, IIVTNU-PLUSVALIA) está regulado en los artículos 104 al 110 del TRLHL, y es un tributo directo que grava el aumento de valor que experimenten dichos terrenos y se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. No estará sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI.

La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años.

Para determinar el importe del incremento real a que se refiere el apartado anterior, se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje que corresponda en función del número de años completos durante los cuales se hubiese generado dicho incremento. La cuota tributaria será la resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 30 %.

A los efectos de determinar el período de tiempo en que se genere el incremento del valor, se tomarán tan solo los años completos transcurridos entre la fecha de la anterior adquisición del terreno de que se trate o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre el mismo y la producción del hecho imponible de este impuesto, sin que se tengan en consideración las fracciones de año.

En ningún caso el período de generación podrá ser inferior a un año. Los plazos para presentación y pago IIVTNU-PLUSVALÍA son:

- a) Transmisión mortis causa: seis meses desde la fecha de fallecimiento del causante (prorrogables por otros seis meses a petición del interesado).
- b) Resto de transmisiones: treinta días hábiles desde la firma de la escritura pública.

²⁸³ Para un mejor conocimiento de las exenciones Vid. SÁNCHEZ GARCÍA, N.: *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 755 y ss. Otra obra sobre esta materia, ORÓN MORATAL, G.: «El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en D. Marín Barnuevo Fabo (coord.): *Los tributos locales*, op. cit., pp. 687-770.

Los documentos correspondientes a la autoliquidación serán expedidos mediante programa informático en la oficina gestora del impuesto, entregándose al contribuyente el documento de pago, cuyo importe deberá hacer efectivo en cualquier entidad bancaria.

Aunque no existe ninguna previsión expresa en este impuesto referida a los discapacitados, sí se reconocen una serie de beneficios fiscales que pueden afectarles indirectamente.

Están exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiesten a consecuencia de los actos siguientes:

- a) La constitución y transmisión de cualesquiera derechos de servidumbre.
- b) Las transmisiones de bienes inmuebles de naturaleza urbana integrantes del patrimonio histórico, declarados individualmente de «interés cultural» o incluidos en el perímetro de un «conjunto histórico-artístico», y que estén protegidos por el planeamiento urbanístico con el nivel máximo de protección, siempre que a lo largo del período impositivo se hayan realizado en los mismos obras de rehabilitación, conservación o mejora, a cargo de sus propietarios o titulares de derechos reales.

Para la aplicación de esta exención, que podrá ser total o parcial, se minorará la base imponible con el importe de las obras de rehabilitación, conservación o mejora, que haya sido sufragado por el sujeto pasivo o, si este lo es como heredero, por el causante de la imposición —siempre que tales obras se hayan realizado conforme a las preceptivas licencias urbanísticas—.

Asimismo, también están exentos los incrementos de valor correspondientes, cuando la condición del sujeto pasivo recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

- a) El Estado, las comunidades autónomas, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas.
- b) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.
- c) Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre.
- d) Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.

- e) Los titulares de concesiones administrativas reversibles respecto de los terrenos afectos a las mismas.
- f) La Cruz Roja española (puede llegar a ser de utilidad en el ámbito del sistema fiscal de las personas discapacitadas, ya que pueden realizar actividades encaminadas a la atención de este colectivo).

CAPÍTULO CUARTO. EL TRATAMIENTO DE LA DISCAPACIDAD EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

I. TRATAMIENTO DE LA DISCAPACIDAD EN EL IVA

1. ASPECTOS GENERALES Y NORMATIVA QUE LO REGULA

El impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA)²⁸⁴ es un impuesto que grava el valor añadido de un producto en las distintas fases de su producción. El IVA es un tributo que pagan los consumidores al Estado por el uso o la adquisición de un determinado bien o servicio. Por tanto, se trata de un impuesto indirecto, que recae sobre los costos de producción y venta de las empresas. Este tributo se financia por el consumidor final²⁸⁵, aunque por ley será la empresa quien deberá realizar trimestralmente la declaración del impuesto y el pago del mismo, de acuerdo con la diferencia entre lo percibido y lo abonado, ya que las personas físicas o jurídicas que lleven a cabo actividades empresariales, además de pagar el impuesto en sus adquisiciones, repercuten el IVA en sus ventas (salvo que se tengan concedida alguna exención).

La estructura del IVA está armonizada en toda la Unión Europea. La normativa básica es la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido²⁸⁶. En lo que respecta a España, este impuesto se encuentra regulado actualmente por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, modificada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Esta norma la Ley 37/1992, en su artículo 1.º dispone que el IVA es un impuesto que no

²⁸⁴ Un completo análisis sobre esta materia la realiza I MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, op. cit., pp. 134 y ss. También vid. *Reglamento del impuesto sobre el valor añadido* [en línea]. Recuperado de: <www.minhap.gob.es>.

²⁸⁵ Se entiende por consumidor final cualquier persona física o jurídica que no realice actividades económicas.

²⁸⁶ Esta directiva se centra en la armonización de las normativas internas de los países de la UE y establece una estructura común de IVA, una base imponible uniforme y unos tipos mínimos que determinarán los países de la UE.

repercute de forma directa sobre los ingresos, sino que recae en el consumo, imponiendo un gravamen a las siguientes operaciones: (a) las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, (b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes y (c) las importaciones de bienes.

2. HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible es un concepto utilizado en derecho tributario que señala el principio de la carga tributaria, por lo que es uno de los fundamentos que componen el tributo²⁸⁷.

De acuerdo con la Directiva Europea 2006/112/CE, entre las actividades gravadas por el IVA cabe destacar las siguientes: (a) el consumo de bienes efectuados a título oneroso por un sujeto pasivo en el territorio de un país de la UE; (b) las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades mercantiles, cuando posean la naturaleza de empresario o profesional; (c) las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de algunos de los bienes o derechos que constituyan el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las ejecutadas por dejar de desempeñar las actividades económicas que fija la sujeción al tributo; (d) los servicios desarrollados por los registradores de la propiedad en su condición de liquidadores titulares de una oficina liquidadora de distrito hipotecario.

En cuanto a la normativa española, según el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, para que una entrega de bienes o una prestación de servicios queden sujetas al IVA deben darse determinados requisitos: que se realice en su ámbito espacial²⁸⁸, que se realice por empresarios o profesionales y que la operación se efectúe a título oneroso — aunque la propia ley establece una excepción a este requisito, en el supuesto de autoconsumo—. Asimismo, se exige siempre que la operación se realice por el empresario o profesional en el desarrollo de su actividad. La entrega o prestación queda sujeta tanto si se realiza la operación con carácter habitual como si es ocasional²⁸⁹.

²⁸⁷ Vid. ABELLA POBLET, E.: *Manual del IVA*, Madrid (La Ley), 2006, pp. 131 y ss.; También CABRERA FERNÁNDEZ, J. M. y CABRERA HERRERO, M.: *Todo IVA*, Valencia (Edición Fiscal CISS), 2008, pp. 39-43.

²⁸⁸ Vid. VÁZQUEZ TAIN, M. A.: *Impuesto sobre el valor añadido IVA. Manual práctico*, 2.ª ed., Valencia (Tirant lo Blanch), 2015, p. 37.

²⁸⁹ AGENCIA TRIBUTARIA: *Manual práctico IVA 2015*, op. cit. También Vid. SOLÉ ESTALELLA, J.: *El IVA Inteligible*, Madrid (Marcial Pons), 2012, pp. 47-57.

Por tanto, en España el IVA presenta tres hechos imponibles distintos:

- a) La entrega de bienes o prestación de servicios que efectúan los empresarios o profesionales dentro del ámbito de aplicación del impuesto (operaciones interiores). Se entiende por una entrega de bien la puesta a disposición de un bien corporal; también se incluye aquí el autoconsumo que puede ser: (1) *autoconsumo externo*, el empresario entrega gratuitamente un bien a otra persona (no hay cobro); (2) *autoconsumo interno*, cuando un empresario o persona física desplaza un bien de la empresa para su consumo particular o personal. La prestación de servicio será cualquier otra operación que realice un empresario profesional que no sea la entrega de bienes.
- b) Adquisición intracomunitaria de bienes: se da cuando un empresario situado en territorio español adquiere un bien corporal a otro empresario que esté situado en otro Estado miembro de la UE. Si estamos hablando de servicios nunca será una adquisición intracomunitaria de bienes.
- c) La importación de bienes se produce con la adquisición de bienes corporales procedentes de terceros países. Los servicios nunca se exportan ni importan.

Las operaciones a las que se refiere el número 1 del artículo 5 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Prevención y Lucha contra el Fraude, no estarán sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, al estar ya sujetas a este impuesto. Se excluyen las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, excepto en los casos en que el sujeto pasivo desista de la exención, en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.2.

3. LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

Este impuesto, que incide en el consumo y es soportado por el consumidor final, tiene un especial interés en la medida en que afecta directa o indirectamente a las personas con discapacidad en dos ámbitos diferenciados: operaciones interiores y operaciones exteriores²⁹⁰.

²⁹⁰ Vid. GASCÓN ORIVE, A.: *IVA práctico*, Madrid (CEF), 2015, pp. 9-110.

3.1. Operaciones interiores

Es el supuesto más común. Se llama «operaciones interiores» a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se producen en nuestro país y que efectúan los empresarios o profesionales en el desarrollo de una actividad²⁹¹, es decir, cuando un empresario o profesional español entrega un bien o realiza un servicio a otro destinatario español que no tiene por qué ser un empresario o profesional. Para estas operaciones en relación con los discapacitados la normativa establece tipos de IVA normales, reducidos y superreducidos.

Sin embargo, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, también recoge en su artículo 7.º algunas operaciones no sujetas. En lo que atañe a este trabajo, pueden destacarse los siguientes supuestos: las prestaciones realizadas por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial, por lo que ninguna persona discapacitada que preste servicios por cuenta ajena llevará a cabo hechos que estén sujetos al IVA; las prestaciones realizadas a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los servicios prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo; las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas de un modo directo por las entidades públicas sin contraprestación o por medio de contraprestación tributaria, siempre y cuando sean servicios desempeñados directamente por ellos y, por último, los entes que no obtengan beneficios y que tengan como finalidad satisfacer las necesidades de los discapacitados de forma gratuita.

3.2. Operaciones exteriores

En las operaciones exteriores, que aluden a la entrada de bienes procedentes de otros países, hay que diferenciar entre importaciones y adquisiciones intracomunitarias. En lo que se refiere a las importaciones, se trata de un gravamen poco relevante, ya que solo puede afectar a estas personas, bien porque la persona con diversidad funcional venga a establecerse en España, bien porque obtenga productos para discapacitados de otro país. En el ámbito de las adquisiciones intracomunitarias se establece un alivio en las cargas del IVA para el consumidor final.

²⁹¹ No se considerarán empresarios o profesionales quienes realizan únicamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, artículo 5.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

3.2.1. Importaciones

Se considera importación toda introducción de bienes en el interior del país, procedentes de un territorio tercero y no es aplicable en el caso de las prestaciones de servicios²⁹². Todas las importaciones quedan sujetas a este impuesto, con independencia del fin al que se destinen (empresarial o de consumo) y de la naturaleza del importador (empresario o consumidor).

El número 2 del artículo 18, redactado por el apartado 5 del artículo 1.º de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, establece que la introducción de bienes en un determinado territorio de aplicación del impuesto da lugar a un hecho imponible: cuando los bienes se coloquen en las áreas exentas del artículo 23 del LIVA, es decir, zonas y depósitos francos, y cuando se vinculen a los regímenes aduaneros del artículo 24, produciéndose la importación cuando los bienes salen de las áreas o abandonan el régimen aduanero especial. No constituirán importación la salida de las áreas ni el abandono de los regímenes cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley.

3.2.2. Adquisiciones intracomunitarias

El artículo 15 de la ley del IVA define las adquisiciones intracomunitarias²⁹³ como la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

Por su parte, el artículo 13 dispone que estarán sujetas al tributo las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales —es decir, como empresarios o profesionales,

²⁹² Vid. Entre otros autores a SOLANA VILLAMOR, F.: *La aplicación práctica del IVA. Impuestos especiales y comercio exterior*, Madrid (Edición Fiscal CISS), 2006, p. 33. También Vid. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. y ESTÉVEZ VÉRTIZ, E.: *IVA y comercio internacional*, Madrid (Francis Lefebvre), 2005, pp. 315 y ss.; 800 y ss.

²⁹³ Para conocer mejor esta materia Vid. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. y ESTÉVEZ VÉRTIZ, E.: *IVA y comercio internacional*, op. cit., pp. 315 y ss. Otra obra, ARNÁIZ ARNÁIZ, T.: *Fiscalidad práctica 2015: impuestos especiales, IVA e impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, Valladolid (Lex Nova), 2015, pp. 1150 y ss.

cuando el transmitente sea un empresario o profesional— y las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, cualquiera que sea el destinatario y cualquiera que sea la condición del transmitente. En lo que respecta a los discapacitados, este último punto tiene un particular valor en la medida en que determinados medios de transporte para discapacitados poseen normas especiales en nuestro sistema tributario, como veremos más adelante en nuestro estudio.

Por tanto, en la adquisición intracomunitaria de bienes se producen dos hechos impositivos: por un lado, una entrega de bienes intracomunitaria exenta en el país de origen y, por otro, una adquisición intracomunitaria de bienes gravada en destino, por tratarse de una adquisición sujeta y no exenta.

El control de intercambio intracomunitario de mercancías entre los diferentes países de la UE se lleva a cabo a través de la presentación de declaraciones a la Agencia Tributaria por el sistema INTRASTAT. Para ello, previamente, el empresario deberá darse de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) mediante el modelo 036; la posesión del NIF-IVA es uno de los requisitos formales más importantes, lo que a su vez produce la inclusión en el censo VIES, que es el sistema de intercambio de información sobre el IVA, donde se le asignará un número de identificación tributaria VAT.

4. EXENCIONES

Antes de describir cuáles son las exenciones que afectan a las personas discapacitadas, es conveniente describir los tipos de exenciones que existen. En el título II, capítulo I, artículos 20, 21 y 22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, se establecen las operaciones que estarán exentas del impuesto²⁹⁴. Se dividen en: exenciones en operaciones interiores, exenciones en las exportaciones de bienes y exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones.

Por tanto, en el IVA hay dos tipos de exenciones claramente diferenciadas: las exenciones plenas y las exenciones limitadas. Son plenas las aplicables a las exportaciones y operaciones asimiladas, operaciones relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, regímenes aduaneros y fiscales y entregas intracomunitarias. Las exenciones en operaciones interiores son limitadas, por lo que no generan el derecho a deducir el IVA

²⁹⁴ Para tener un mayor conocimiento sobre esta materia Vid. GASCÓN ORIVE, A.: *IVA práctico*, op. cit., pp. 111-190. Otra obra en este sentido SOLÉ ESTALELLA, J.: *El IVA inteligible*, op. cit., pp. 62-83.

soportado en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados para la realización de la operación exenta.

4.1. Exenciones en operaciones interiores

En esta primera aproximación vamos a hacer referencia a determinados bienes o servicios que adquieren las personas discapacitadas por razón de su condición y que se encuentran exentas²⁹⁵.

4.1.1. Las prestaciones de asistencia sanitaria (artículo 20.1.2.º LIVA)

El artículo 20.1.2.º LIVA dispone que no estarán sujetas al impuesto los servicios de asistencia hospitalaria y otros relacionados con él, prestados por entidades de derecho público o empresas privadas en régimen de precios autorizados o comunicados²⁹⁶. Tampoco está sujeta, la asistencia médica y quirúrgica, y se consideran de un modo directo relacionados con la hospitalización los servicios prestados por alimentación, quirófano, suministros de medicamentos, alojamiento, material sanitario y otros semejantes que sean prestados por clínicas, laboratorios y otros establecimientos análogos, aunque el legislador excluye determinados servicios sanitarios, por no entenderlos vinculados de un modo directo a las operaciones anteriores:

«La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados anteriormente; las prestaciones de alimentación y alojamiento ofrecidos a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes; los servicios veterinarios; los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades».

El punto 20.1.3.º de dicho precepto establece que además quedará exenta la asistencia médica, quirúrgica y sanitaria que consista en la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades, ya sea a título gratuito u oneroso. Asimismo, se regula a los profesionales

²⁹⁵ Vid. ARNÁIZ ARNÁIZ, T.: *Fiscalidad práctica 2015: impuestos especiales, IVA, e impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, op. cit., pp. 809 y ss. También HERNANDO, B.: *La reforma del IVA*, Valencia (Tirant lo Blanch), 2015, pp. 33-42.

²⁹⁶ Vid. CABRERA FERNÁNDEZ, J. M.: *Todo IVA*, op. cit., pp. 91-94. Otro autor en este sentido LONGAS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, Madrid (CEF), 2015, pp. 293-310.

médicos o sanitarios. En el punto 5.º el legislador, una vez más, se encarga de extender la exención de la sanidad a dentistas, odontólogos y estomatólogos, considerando que la «medicina bucal» no debe tributar en el IVA. Igualmente, el artículo 20.1.4.º LIVA manifiesta exentas las entregas de sangre plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación. Cabe incluir en este apartado el servicio de transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello.

Por último, el artículo 20.1.7.º de dicho mandato decreta que se encontrarán exentas las actividades para el cumplimiento de sus fines específicos que realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras sin contraprestación de los destinatarios distintas a las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social. La exención no se extiende a las entregas de medicamentos o de material sanitario efectuadas por cuenta de la Seguridad Social.

4.1.2. Las prestaciones de asistencia social

El servicio de asistencia social²⁹⁷ proporciona a las personas con discapacidad el soporte necesario en la realización de las actividades de la vida diaria, por ello, tiene una extraordinaria importancia en el ámbito de nuestro trabajo.

El apartado 8.º del número 1 del artículo 20 del LIVA, modificado por el artículo 74 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, determina en su letra c) que las prestaciones de servicios de asistencia social a personas discapacitadas efectuadas por entidades de derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social quedarán exentas del IVA. Quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto la asistencia social pública y la ejercida por entidades privadas de carácter social. Por ejemplo los orfanatos, comedores sociales, asilos, centros terapéuticos, centros sociales, etc.

²⁹⁷ Para conocer mejor esta exención, vid. CABRERA FERNÁNDEZ, J. M.: *Todo IVA 2015, op. cit.*, pp. 91-103.

4.1.3. La exención en la educación

Una vez analizada la sanidad y las ayudas sociales, nos vamos a centrar en la educación²⁹⁸, como otra de las exenciones que pueden afectar a contribuyentes discapacitados. Es importante detenerse en este punto, puesto que la educación puede estar dirigida al colectivo de discapacitados en cualquiera de sus niveles educativos: desde la infancia hasta la formación y reciclaje profesional. No hay que olvidar que la educación hace a una persona discapacitada más productiva y le permite ser independiente, facilitándole una mejora en la calidad de su vida. Por ello, el legislador considera la educación como un derecho legítimo de los contribuyentes, por lo que no grava con el IVA el servicio prestado en la enseñanza, por colegios (públicos o privados), institutos, escuelas, guarderías, etc.

En este sentido la letra c del artículo 74 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, ya analizada anteriormente, además de recoger la exención de la asistencia de los discapacitados, también contempla la educación especial de estas personas.

Análogamente, el apartado 7 del artículo 1.º de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica el artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, dispone que estarán exentos los servicios educativos desde la guardería hasta enseñanza de posgrado, enseñanza de idiomas y formación profesional, prestados por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas.

La ley también regula como exentos los servicios prestados por personas físicas en dicha materia. El artículo 20.1.10.º LIVA extiende la educación a la enseñanza particular como apoyo o bien para la consecución de los títulos formativos.

4.1.4. El deporte

Este apartado tiene alguna particularidad para los discapacitados, en cuanto que, según establece para este colectivo la letra c) del artículo 4 de modificación del artículo 20.13.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, contempla la exención a los servicios deportivos prestados a personas físicas²⁹⁹, aunque el servicio se encomiende a un tercero, prestados por

²⁹⁸ Ibid., pp. 95-99. También, LONGAS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 320-332.

²⁹⁹ Vid. CABRERA FERNÁNDEZ, J. M.: *Todo IVA 2015*, op. cit., pp. 99-103.

entidades de derecho público o federaciones deportivas como el Comité Paralímpico Español³⁰⁰. La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

4.1.5. Operaciones de seguros

El artículo 20.1.16.º del LIVA redactado por la disposición adicional octava de la Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados, declara exentas las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, así como las prestaciones de servicios relativas a las mismas realizadas por agentes, subagentes, corredores y demás intermediarios de seguros y reaseguros³⁰¹. Estos servicios pueden atañer de algún modo al discapacitado, en la medida en que este haya convenido un seguro de vida o invalidez, o un tercero lo haya otorgado en su favor.

En cuanto al resto de operaciones exentas y no tratadas en este trabajo, es preciso señalar que casi todos los supuestos en alguna medida pueden estar relacionados con las personas discapacitadas, de manera indirecta, si bien los expuestos son los que hemos considerado de mayor relevancia.

4.2. Exenciones en operaciones exteriores

El entorno económico internacional se caracteriza cada vez más por su globalización, hecho que ha dado lugar a un incremento de las operaciones con mercados exteriores, tanto de ventas como de compras. Dicho de otra manera, actualmente es cada vez más usual realizar operaciones con clientes y proveedores extranjeros, entre los cuales podemos distinguir: los de la UE y los del resto del mundo.

A efectos del IVA las operaciones de comercio exterior pueden ser de tres tipos: operaciones intracomunitarias, exportaciones e importaciones (operaciones de fuera de la UE).

Cuando hablamos de operaciones intracomunitarias recogidas en el artículo 20 LIVA, debemos hacer una distinción entre: *entregas intracomunitarias*, que se refieren a la venta de mercaderías o prestación de servicios desde España a otros países de la UE y que están exentas de IVA, y las *adquisiciones intracomunitarias*, que guardan relación con las compras

³⁰⁰ Hay que hacer constar que el Comité Paralímpico Español es un órgano de unión y coordinación de todo el deporte para personas con discapacidad en España.

³⁰¹ Vid. CABRERA FERNÁNDEZ, J. M.: *Todo IVA 2015*, op. cit., pp. 136-137.

de mercaderías y prestación de servicios a otros países de la UE, que sí están sujetas a IVA. El gravamen se liquida integrándolo en la declaración de liquidación que se presenta con todas las operaciones (modelo 349 y su resumen anual, modelo 309).

Como hemos comentado anteriormente, para poder llevar a cabo operaciones intracomunitarias, es necesario estar inscrito en el Registro de Operadores Intracomunitarios, lo que se realizará con el correspondiente modelo (036), en el cual nos asignarán un número especial de identificación fiscal.

Finalmente, las exportaciones o importaciones, es decir, las ventas o compras con países de fuera de la UE. Con respecto a las importaciones, hay que señalar que son compras realizadas a empresarios de otros países no comunitarios. El gravamen se liquida en la aduana. Por otro lado, las exportaciones de bienes o servicios de una país comunitario a otro fuera de la UE se encuentran exentas con carácter general del IVA, siempre que cumplan unos determinados requisitos.

En cuanto a nuestra las personas discapacitadas, resulta importante cuando sean las personas con diversidad funcional las que introduzcan los bienes o servicios en nuestro país, o envíen desde el mismo determinados bienes relacionados con su discapacidad, por ejemplo: vehículos adaptados a estas personas o sillas de ruedas, etc. A continuación se detalla cada uno de los casos.

4.2.1. Entregas intracomunitarias

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, en su título IX, capítulo 4, sección 1, artículos 138 y 139, determina las exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias³⁰².

Por otra parte, el artículo 28 del Real Decreto Ley 12/1995, de 28 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, que modifica el artículo 25 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece que en términos generales estarán exentas del impuesto³⁰³ las entregas de bienes, expedidos o transportados, fuera de su territorio, pero hacia otro país situado dentro del territorio de la UE por el vendedor, por el

³⁰² Esta directiva ha sido modificada en algunos de sus artículos por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, y por la Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013.

³⁰³ Vid. LONGAS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 1056-1058. Y BAS SORIA, J.: *El IVA en las operaciones internacionales. Mercancías y servicios*, Madrid (CEF), 2015, pp. 235 y ss.

adquirente o por un tercero por cuenta de los mismos, efectuadas para un sujeto pasivo del IVA que actúe como tal, situado fuera del territorio de expedición o transporte de la mercancía.

Por otro lado, el artículo 17.3. de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, que modifica el apartado 2.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, dispone que también estarán exentas las entregas de medios de transportes nuevos, cuando los adquirentes en destino sean un empresario o profesional o cualquier otra persona que no tenga tal condición.

4.2.2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes

La tributación de estas operaciones se realiza en destino, así pues, la entrega de bienes en el país de origen queda exenta del impuesto, siendo en el país de llegada donde se realiza el hecho imponible. Las adquisiciones intracomunitarias³⁰⁴ están sometidas al régimen de autoliquidación.

La normativa que recoge las exenciones de las adquisiciones intracomunitarias a nivel europeo viene recogida en el título IX, capítulo 4, sección 2, artículos 140 y 141 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. El artículo 140.a) de dicha directiva establece la exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega efectuada por sujetos pasivos esté, en todo caso, exenta en su territorio respectivo, es decir, se declaran exentas aquellas adquisiciones intracomunitarias cuya entrega hubiese estado exenta en el territorio de aplicación del impuesto. A continuación, la letra b) del mismo artículo introduce la exención para las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiese estado exonerada del IVA, según las disposiciones legales recogidas en el artículo 143 de la directiva y que, conforme a los artículos 170 y 171 de la misma, merecen la devolución total del IVA soportado.

Por su parte, el artículo 141 dispone que los Estados miembros adoptarán medidas específicas para no someter al IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en su territorio, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

³⁰⁴ Algunos autores que han escrito sobre esta materia Vid. LONGAS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 1059 y ss.; BAS SORIA, J.: *El IVA en las operaciones internacionales. Mercancías y servicios*, op. cit., pp. 131 y ss.

«Que el adquirente del bien sea un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro que conceda la exención y esté identificado en otro Estado miembro como sujeto pasivo del IVA; que la adquisición se produzca después de una entrega de bienes ejecutada en el Estado miembro por el sujeto pasivo anterior; que los bienes se expidan o transporten de un Estado miembro al otro; que el adquirente del bien en el otro Estado miembro sea un sujeto pasivo u otra persona jurídica que esté identificada con el correspondiente NIF-IVA; que el destinatario haya sido designado como deudor del impuesto (obligado tributario en la terminología española) en el Estado miembro de recepción del bien entregado».

Esta disposición normativa de derecho comunitario vincula a los Estados de la Unión y obliga a las Administraciones a cumplirla. Se ve plasmada en nuestra normativa en el artículo 26 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre³⁰⁵, y se desarrolla en virtud de lo dispuesto en el capítulo III de dicho precepto.

Existen cuatro tipos de adquisiciones intracomunitarias exentas del IVA: aquellas cuya entrega de bienes en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, al menos, exenta o no sujeta al IVA; las adquisiciones cuya importación hubiera estado, en todo caso, exenta del impuesto; las adquisiciones intracomunitarias respecto de las que se atribuya al adquirente el derecho a la devolución total del impuesto devengado por las mismas y las que formen parte de una operación triangular.

4.2.3. Importaciones

Si se adquieren bienes fuera de la UE, por regla general se debe pagar el IVA en el punto de importación³⁰⁶ (después podrá deducirse en la siguiente declaración del IVA si se realizan ventas sujetas al impuesto).

Al igual que en los apartados anteriores, la directiva europea recoge en el título IX, capítulo V, artículos 143 a 145 las exenciones relativas a las importaciones y se desarrolla en nuestra normativa en virtud de lo dispuesto en el capítulo III LIVA.

³⁰⁵ Para conocer mejor las exenciones, Vid. LEÓN, M. A.: *Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el impuesto sobre el valor añadido*, Madrid (Instituto de Estudios Fiscales), 2009, Colección Documentos (19/09), pp. 34-40.

³⁰⁶ Vid. LONGAS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 1263 y ss. También, BAS SORIA, J.: *El IVA en las operaciones internacionales. Mercancías y servicios*, op. cit., pp. 177 y ss.

En cuanto a las personas discapacitadas, el artículo 45 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, recoge las exenciones por bienes importados a favor de personas con discapacidad y declara exentas, de manera especial, las importaciones de bienes adquiridos para la educación³⁰⁷, el empleo o la promoción social de las personas discapacitadas, realizadas por establecimientos u organismos debidamente autorizados, cuya actividad principal esté orientada a la enseñanza o asistencia de estas personas, de forma gratuita y sin fines lucrativos.

4.2.4. Exportaciones

Estas operaciones vienen recogidas a nivel europeo en el título IX, capítulo 6, artículos 146 y 147 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, y son las exenciones plenas relativas a las exportaciones³⁰⁸.

El tratamiento fiscal aplicable a las exportaciones se encuentra también regulado en el artículo 21 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Las exportaciones, aunque incluidas en la ley del IVA, no son operaciones sujetas al impuesto, pues tributan en destino, pero sí que se les otorga el derecho a la deducción del impuesto soportado.

5. BASE IMPONIBLE

La base imponible es la cuantía a la que se imputa el tipo de gravamen para fijar la cuota de IVA que corresponde a cada operación. Es decir, es el importe de la operación que está sujeto al impuesto, determinado de distinta forma dependiendo si son por entregas de bienes o prestaciones de servicios, o bien por importaciones y adquisiciones intracomunitarias.

Los artículos 78.1 y 78.2 LIVA establecen que la base imponible del IVA en las entregas de bienes y prestaciones de servicios estará compuesta por la cuantía total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto, procedente del destinatario o de terceras personas. Se incluyen los siguientes conceptos: todos los gastos relacionados con comisiones, transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito

³⁰⁷ Para un mayor conocimiento de las exenciones en la importación, vid. MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho financiero y tributario, normas básicas*, op. cit., p. 913. Otra obra, vid. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. y ESTÉVEZ VÉRTIZ, E.: *IVA y comercio internacional*, op. cit., pp. 2200 y ss.

³⁰⁸ Sobre estas operaciones, vid. LONGAS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 1152 y ss.; BAS SORIA, J.: *El IVA en las operaciones internacionales. Mercancías y servicios*, op. cit., pp. 281 y ss.

efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio; los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período anterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios; las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas; los tributos y los gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre la operación, excepto el propio IVA; las percepciones retenidas con arreglo a derecho cuando una operación quede sin efecto y los envases y embalajes facturados al destinatario, aunque sean susceptibles de reutilización.

La base imponible se determinará en estimación directa con carácter general, de acuerdo con los conceptos relacionados anteriormente, pero el artículo 81.2 LIVA permite de manera reglamentaria que las empresas con los límites que se determinen puedan ser incluidas en el régimen de estimación objetiva para la determinación de la base imponible.

6. TIPO DE GRAVAMEN

Partimos de que el IVA es un impuesto sobre valor añadido, por lo que al valor base de los bienes o servicios adquiridos por las personas discapacitadas se le debe aplicar el porcentaje del impuesto vigente en cada momento. O lo que es lo mismo, se obtendrá el IVA gravando el tipo impositivo³⁰⁹ a la base imponible del IVA.

El IVA en su evolución ha estado sometido a efectos de revisión de los tipos impositivos. Desde su creación en 1986, el tipo se ha ido incrementando constantemente. En 1992 el impuesto fue objeto de reforma a nivel comunitario para adaptarlo al denominado mercado interior dentro de la Unión Europea, que supuso la supresión de los controles en frontera. Actualmente, el artículo 23.2 del RDL 20/2012, de 13 de julio, que modifica el artículo 90 de la Ley 37/1992, fija como tipo impositivo general el 21 %. Por su parte, el artículo 23.3.1.º establece un tipo del 10 % para determinados hechos imponibles y el 23.3.2., un tipo del 4 % para algunos supuestos concretos. Con efectos de 1 de enero de 2015, el artículo primero de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, incorpora nuevas modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en cuanto al tipo impositivo se refiere, adaptando esta ley a la directiva y jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

³⁰⁹ El tipo aplicable en cada operación es el vigente en el momento del devengo. Un análisis detallado sobre el tipo impositivo nos lo aporta la obra de LONGAS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 1361 y ss. Otra autora HERNANDO, B.: *La reforma del IVA*, op. cit., pp. 66-71.

La evolución de los tipos impositivos desde su creación hasta la actualidad han sido: en enero de 1986, año de creación del IVA, no se aplicaba tipo superreducido; el tipo reducido era del 6 % y el tipo general, del 12 %. En enero de 1992 seguía sin aplicarse el superreducido; el reducido era del 6 % y el tipo general cambió al 13 %. En agosto de 1992, el tipo superreducido y el reducido quedaban igual y el tipo general se incrementaba al 15 %. La reforma de enero de 1993 introduce un tipo superreducido del 3 %, manteniendo el porcentaje en el tipo reducido y general. En 1995 se incrementaron todos los tipos, el superreducido al 4 %, el reducido al 7 % y el general al 16 %. En julio de 2010 se volvieron a modificar los tipos reducidos y general, que pasaron al 8 % y al 18 % respectivamente. Con el último cambio de septiembre de 2012, que actualmente sigue en vigor, se mantiene el tipo superreducido al 4 %, el reducido pasa al 10 % y el tipo general al 21 %.

A continuación, vamos a realizar un resumen con respecto al tipo impositivo de IVA que tiene o puede tener alguna conexión con la adquisición de bienes o servicios, por parte de las personas discapacitadas, el cual es el ámbito central de nuestro trabajo. Los tipos impositivos generales en el IVA (número 2 del artículo 23 del RDL 20/2012, de 13 de julio), hasta el 31 de agosto de 2012 era del 18 %, y el 1 de septiembre de 2012 se incrementaron al 21 %, para este tipo impositivo no tuvo consecuencias la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 17/1/2013, C-360/11. Sin embargo, para los tipos reducidos (número 3.1 del artículo 23 del RDL 20/2012, de 13 de julio, Ley 28/2014, de 27 de noviembre, los tipos aplicables para las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes por aplicación de la sentencia C-360/2011 del TJUE será del 21 %. Entre ellos se encuentran los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental de uso médico y hospitalario; el resto de equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental. Se excluyen: cosméticos, productos de higiene del personal, accesorios, recambios y piezas de repuesto de equipos médicos, aparatos y demás instrumental; las sustancias medicinales y los principios activos de los medicamentos para uso humano, así como los productos intermedios para la fabricación de dichos medicamentos, la asistencia sanitaria, la dental y las curas termale que no gocen de exención. Todos estos productos se aplicaban al 10 % y al 21 %.

A los servicios de asistencia social no exentos; los productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales; las gafas y lentes de contacto graduadas, órtesis, prótesis y ortoprótesis (salvo para personas con discapacidad, que tributan al 4 %),

sillas, muletas y dispositivos para tratamientos de diálisis y respiratorios; productos farmacéuticos de uso directo por consumidor final (guatas, gasas, vendas...), compresas, tampones, *protegeslips*, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales, se le aplicará el 10 % de IVA de acuerdo con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, aunque anteriormente era este mismo porcentaje el aplicable.

En cuanto a los tipos superreducidos (número 3.2 del artículo 23 del Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio; Ley 28/2014, de 27 de noviembre), las entregas de bienes como: medicamentos de uso humano, formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficial; los vehículos para personas con movilidad reducida y las sillas de ruedas para su uso exclusivo así como los vehículos a motor que transporten de manera habitual a personas con diversidad funcional en sillas de ruedas o con movilidad reducida, las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad, se aplicará el tipo del 4 % de acuerdo con la sentencia de la Unión Europea, por tanto, este tipo de entregas de bienes no sufre alteración, pues anteriormente estaba al 4 %. Igual porcentaje se aplicará a las prestaciones de servicios como: los servicios de reparación de los vehículos para personas con movilidad reducida y de las sillas de ruedas, los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos y de los vehículos a motor, para transportar personas con discapacidad y los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche, y atención residencial en plazas concertadas o mediante precios derivados de un concurso administrativo o consecuencia de prestación económica que cubra más del 75 % del precio. A continuación vamos a analizar detenidamente cada uno de los supuestos descritos en el cuadro anterior.

6.1. Productos farmacéuticos y asistencia sanitaria

Se establece un tipo impositivo al 21 % para la asistencia sanitaria, dental y curas termaleas que no gocen de exención (antes se gravaba al 8 %) y para las sustancias medicinales, principios activos y productos intermedios utilizados en su obtención, que pasan en el 2012 del 4 % al 21 %. Asimismo, también se gravan al 21 % los cosméticos, los productos de higiene personal, accesorios, recambios y piezas de repuesto de equipos médicos, aparatos y demás instrumental.

Por otra parte, los medicamentos de uso humano, formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficiales³¹⁰ resultarán cargados al 4 %.

6.2. Equipos médicos, asistencia social

Se gravan al 10 % los equipos médicos³¹¹, aparatos y demás instrumental que por sus características objetivas estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas discapacitadas, se incluyen las gafas graduadas, lentillas y productos para su cuidado. Análogamente se aplicará a los servicios de asistencia social no exentos o gravados (al tipo impositivo superreducido).

La nueva Ley 28/2014 del IVA introduce cambios respecto a la Ley 37 de 1992 del LIVA³¹². Con esta reforma se pretende hacer cumplir con la Sentencia C360/11 Comisión/España del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2013³¹³. En ella se obliga a subir al 21 % el IVA de equipos médicos, instrumental sanitario y productos farmacéuticos, manteniendo el IVA reducido del 10 % en todos los productos que estén diseñados para personas que tengan discapacidades físicas, mentales, sensoriales o intelectuales. Por tanto, para el resto de equipos médicos no relacionados con las personas con discapacidad, productos sanitarios y demás instrumental de uso médico y hospitalario, se gravará con el 21 % (antes, del 10 %).

³¹⁰ Vid. LONGAS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 1439-1441. También ABELLA POBLET, E.: *Manual del IVA*, op. cit., pp. 396-397.

³¹¹ Para un mejor conocimiento sobre el IVA de equipos médicos y asistencia social, ibíd., pp. 398 y ss.

³¹² Estudios sobre el IVA, artículo de ECOSISTEMAS DIGITALES DE NEGOCIO, S. L.: «Cambios en el IVA por la reforma fiscal de 2015» [en línea]. Recuperado el 14/3/2016 de: <<https://ayuda.cuentica.com/cambios-iva-reforma-fiscal-2015>>.

³¹³ En relación con las implicaciones de la sentencia para España, en cuanto a la modificación de la ley del IVA, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., GARCÍA HERRERA BLANCO, C., SÁNCHEZ GONZÁLEZ, J. y SEGADOR ÁLVAREZ, M. señalan que: «como regla general y dentro de los países que han analizado, Alemania, Austria, Bélgica, Eslovaquia, Francia, Grecia, Holanda, Hungría, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Portugal y Reino Unido, todas las gafas y lentes de contacto tributan a tipo general. En algunos casos se excluyen expresamente de la aplicación del tipo reducido. Así sucede en Bélgica, Irlanda y Reino Unido». Destacan también estos autores que «la exclusión suele ser conjunta con las lentes de contacto. La única excepción que han encontrado es la de Eslovaquia, que incluye a las lentes de contacto y también a las lentes para gafas, ya sean de cristal o de otro material. Se introduce así una matización entre la parte del producto que corrige la deficiencia, la lente y la que tiene un uso ornamental, la montura». Vid., *Sentencia del tribunal de justicia de la unión europea de 17 de enero de 2013 (asunto c-360/11, comisión contra España) y sus implicaciones para el ordenamiento jurídico español*, Madrid (Instituto de Estudios Fiscales), doc. n.º 3, 2013.

6.3. Sillas de ruedas para uso exclusivo de las personas discapacitadas y la prestación de servicios de reparación

Conforme a lo establecido en el artículo 1.21.º de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que redacta y modifica el punto 4.º del número 1 del apartado dos del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, se aplicará el IVA al 4 % a las sillas de ruedas³¹⁴ para uso exclusivo por parte de las personas discapacitadas, los servicios de reparación y los vehículos a motor que transporten habitualmente a personas con discapacidad. en sillas de ruedas o con movilidad reducida.

6.4. Aparatos y complementos para mejorar la vida de las personas con discapacidad

Todos ellos, siempre y cuando se destinen principalmente a remediar las deficiencias físicas de las personas, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación. Resultarán gravadas al 4 %. En este apartado también se incluyen las gafas graduadas y las lentillas.

Asimismo, se aplicará a los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias de las personas. No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y *protegeslips* (artículo 91.1.1.6.º LIVA), que se gravan al 21 %.

Análogamente, las prótesis, órtesis o implantes internos que sirvan para complementar la discapacidad³¹⁵ resultarán gravados al 4 %.

³¹⁴ Vid. COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (CERMI): *Principales beneficios fiscales para las personas con discapacidad y sus familias*, op. cit., p. 10.

³¹⁵ Ibid., pp. 1448-1449.

6.5. Adquisición de vehículos para personas con movilidad reducida o destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en sillas de ruedas (reparación y adaptación)

La adquisición y la adaptación de vehículos para personas que deban ir en sillas de ruedas o que tengan movilidad reducida³¹⁶ para uso exclusivo de personas con discapacidad³¹⁷ reconocida gozan de un tratamiento fiscal más favorable.

Tributarán a un IVA superreducido del 4 % las operaciones relativas a la adquisición de vehículos a motor, previamente a su adaptación o no y con independencia de quién sea el conductor de los mismos, en todos los casos en que se den las siguientes condiciones³¹⁸: que hubiese transcurrido como mínimo cuatro años desde la matriculación del anterior vehículo en idénticas condiciones —sin embargo, esta circunstancia no se exigirá en los supuestos de siniestro total del vehículo, hecho este que debe ser acreditado—, que no sean vendidos y transferidos durante el plazo de cuatro años posteriores a la fecha de la matriculación, que los propietarios tengan reconocida una discapacidad con un grado igual o superior al 33 % —este grado deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales u órgano competente de la comunidad autónoma.

Se consideran coches de personas discapacitadas los automóviles de tara no superior a 300 kilogramos y que, por construcción, no puedan superar en llano una velocidad superior

³¹⁶ Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el anexo II.A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía. Se considerarán personas con movilidad reducida:

- 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.
- Los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las corporaciones locales o, en su caso, por las comunidades autónomas.

Se deberá acreditar mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la comunidad autónoma correspondiente. Para mayor conocimiento sobre esta materia, vid. Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI): *Principales beneficios fiscales para las personas con discapacidad y sus familias*, op. cit., pp. 9-10.

³¹⁷ Vid. LONGAS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 1442-1447. Otra obra es ABELLA POBLET, E.: *Manual del IVA*, op. cit., p. 709.

³¹⁸ Apartado 21 del artículo 1.º de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que redacta y modifica el punto 4.º del número 1 del apartado 2 del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

a 40 kilómetros por hora, dirigidos y contruidos de manera especial (no simplemente adaptados) para el uso específico de personas con alguna discapacidad física.

Del mismo modo, también serán gravados al 4 % los medios de transporte destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales, para el traslado de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien de un modo directo o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que deban trasladar de forma habitual a personas con diversidad funcional en silla de ruedas o con movilidad reducida, independientemente de quién conduzca.

Las prestaciones de reparación de los medios de transporte y de las sillas de ruedas y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor, independientemente de quién sea el conductor de los mismos, también establece el mismo gravamen del 4 %.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos anteriormente citados precisará del reconocimiento previo del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del mismo. Junto con la solicitud se deberá acompañar la documentación que acredite que el vehículo es el transporte habitual de la persona con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida.

En cuanto a la adaptación de vehículos, se realizará buscando soluciones específicas para las necesidades individuales de transporte y conducción de las personas discapacitadas o con movilidad reducida, que les permitan superar las barreras y puedan hacer posible su integración social. Los principales objetivos son: colocar de forma segura y adecuada la silla de ruedas y su usuario en el interior del vehículo, facilitar el acceso al interior del vehículo de la persona discapacitada, así como lograr la máxima autonomía y seguridad en el acceso y conducción del vehículo.

Por otro lado, precisamos que se considerarán personas con movilidad reducida las personas discapacitadas que tengan concedida la tarjeta de estacionamiento. Este hecho se podrá acreditar siempre que cuenten con el certificado o resolución expedidos por el IMSERSO u órgano competente de la comunidades autónomas, acreditativo de la movilidad reducida. También en este sentido la Subdirección General Técnica Tributaria dependiente de la Dirección General de Tributos señala que se entiende por persona con movilidad reducida aquel ciudadano cuya movilidad se halle limitada debido a una discapacidad manifiesta, sea física, intelectual, etc., que no le permita utilizar un medio de transporte y

cuya situación necesite atención especial o adaptación de los servicios disponibles habitualmente para los pasajeros en general.

6.6. Tipo reducido en obras en vivienda

En cuanto a este apartado, las personas discapacitadas se ven afectadas en lo relativo a las obras análogas a la rehabilitación de vivienda, en concreto a la instalación de ascensores, incluidos los dirigidos a superar barreras arquitectónicas para su uso por las personas discapacitadas. El artículo 20.1.22.b) LIVA, redactado y modificado por el artículo 23.3.10.º del Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio (*BOE*, 14 de julio de 2012), que deroga la redacción dada por el Real Decreto-Ley 6/2010, contempla que podrán beneficiarse del tipo de IVA reducido del 10 % en el caso de obras de rehabilitación, análogas o conexas, en edificaciones, tributando al tipo reducido del IVA del 10 %, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos: que más del 50 % del coste total del proyecto de rehabilitación se destine a obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o a obras análogas o conexas a las de rehabilitación; si se cumple el anterior requisito, el gasto total de las obras a que alude el proyecto debe ser mayor que el valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento del inicio de las obras, descontado el valor de compra o de mercado de la edificación, la parte proporcional correspondiente al suelo, o del 25 % del precio de adquisición de la edificación si esta se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación.

6.7. Centros asistenciales para discapacitados

El artículo 20.3 de la ley del IVA establece que se considerarán entidades o establecimientos de carácter social³¹⁹, aquellos en los que concurran los siguientes requisitos: (a) cuando carezcan de ánimo de lucro y destinen, en su caso, los beneficios conseguidos a llevar a cabo actividades exentas de igual naturaleza; (b) las personas que ocupen los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta;

³¹⁹ A efectos del tipo de gravamen en el IVA Vid. MÉNDEZ TERROSO, I.: «Incentivos fiscales de los centros especiales de empleo», *op. cit.*, pp. 132-134.

(c) los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes por consanguinidad, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

El artículo 20.8.c) de la ley del IVA declara exentas de IVA las prestaciones de servicios de asistencia social y educación especial de las personas con discapacidad realizadas por entes de derecho público o establecimientos privados de carácter social, es decir, en ningún sentido alude a las empresas. La ventaja fiscal incluye la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios, prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

Por otra parte, el artículo 91.2.3.º de la ley del IVA establece que se aplicará el tipo superreducido del 4 % a las prestaciones de servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial³²⁰, a los que alude el artículo 15 de la Ley de Promoción y Autonomía Personal 39/2006, de 14 de diciembre, en el caso de que se efectúen en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75 % de su precio.

Asimismo, los artículos 22, 23, 24 y 25 de la Ley 39/2006 definen los diferentes servicios, en los términos siguientes:

- El servicio de teleasistencia presta una atención social continuada y personalizada en el domicilio de las personas en situación de peligro, emergencia o inseguridad, soledad y aislamiento, que requieran una acción inmediata. Este servicio también actúa de forma preventiva, ya que, al estar basado en las nuevas tecnologías de la comunicación, permite a sus usuarios y usuarias mantener el contacto a través de la línea telefónica. Puede ser un servicio independiente o complementario al de ayuda a domicilio y se prestará a las personas que no reciban atención residencial, cuando así lo establezca su programa individual de atención.

³²⁰ La aplicación de dicho tipo impositivo a los mencionados servicios se efectuará con independencia de si el usuario de los mismos dispone o no de un programa individual de atención (PIA), cuyo procedimiento de reconocimiento se regula en los artículos 28 y siguientes de la Ley 39/2006. Asimismo, la aplicación de dicho tipo impositivo a los mencionados servicios no está condicionada a la naturaleza de la fuente de financiación utilizada por parte de los entes públicos contratantes (comunidades autónomas, diputaciones provinciales y ayuntamientos) para la contratación de la prestación de los servicios, sea esta procedente de lo previsto en la Ley 39/2006, o de programas o proyectos de financiación propia de dichos entes públicos.

- La ayuda a domicilio es una prestación social básica de carácter preventivo y normalizador, que se presta por entidades o empresas acreditadas, en el medio habitual de vida del usuario, a aquellas personas o familias que se hallan en situación de necesidad por padecer determinadas carencias, sean de carácter físico, psíquico o social, que les impidan el normal desenvolvimiento frente a las necesidades que plantea la vida diaria. Su finalidad es por tanto asistencial, preventiva y rehabilitadora. La prestación de ayuda a domicilio podrá tener los siguientes servicios: (a) tareas de atención al hogar, (b) tareas de atención personal y (c) tareas de relación con el entorno.
- El servicio de centro de día o de noche ofrece atención integral en las actividades de la vida diaria, durante el período diurno o nocturno, a las personas en situación de dependencia. Tiene como objetivos mantener o mejorar el mayor nivel posible de autonomía personal, así como el apoyo a las familias o cuidadores principales, favoreciendo la permanencia en el entorno de origen de la persona en riesgo de dependencia. La tipología de centros incluirá: centros de día para menores de 65 años, centros de día para mayores, centros de día de atención especializada por la especificidad de los cuidados que ofrecen y centros de noche, que se adecuarán a las peculiaridades y edades de las personas en situación de dependencia.
- La atención residencial es un servicio social de carácter personal y sanitario dirigido a personas en situación de dependencia, que se ofrece de manera continuada. Su prestación puede tener carácter permanente o temporal. El primero de ellos se da cuando el centro residencial se convierte en la residencia habitual de la persona y, el segundo, cuando tenga una permanencia durante un cierto tiempo en el centro, por vacaciones, fines de semana, convalecencia, enfermedad, etc. Este servicio será prestado por las Administraciones Públicas en centros propios y concertados.

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios prestados por empresarios o profesionales a las fundaciones estarán sujetos y no exentos del IVA. A dichas operaciones no les resultará aplicable el tipo impositivo del 4 % previsto en el artículo 91.2.3.º de la Ley 37/1992, por no concurrir los requisitos citados para su aplicación, tributando al tipo correspondiente del 10 o del 21 %, según la operación realizada.

Por último, el artículo 91.1.2.1.º de la Ley 37/1992 declara que se aplicará el tipo impositivo del 10 % a los transportes de viajeros y sus equipajes.

7. REGLA DE PRORRATA Y DEDUCCIONES (ARTÍCULOS 92 A 106 DE LA LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE)

La regla de la prorrata³²¹ fija un coeficiente que va a permitir a aquellos sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales o profesionales conocer la cuantía que pueden deducirse por la realización de la actividad (artículo 5 de la Ley 37/1992).

Cuando el sujeto pasivo ejecute de manera conjunta entregas de bienes o prestaciones de servicios que produzcan el derecho a la rebaja del impuesto y otras operaciones de semejante naturaleza que no habiliten para el ejercicio del referido derecho, podrán deducirse íntegramente las cuotas soportadas, en la proporción en que se encaminen las operaciones a la realización de los autoconsumos. Únicamente las ventas a otros países y las entregas intracomunitarias de bienes conceden derecho a desgravación pese a llegar a ser operaciones exentas. También podrán realizar desgravaciones las personas obligadas al pago del impuesto que efectúen de modo ocasional las entregas de los medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25, apartados 1 y 2 de esta ley.

No se podrán desgravar las cantidades soportadas o satisfechas por las compras o importaciones de bienes o servicios realizados sin el propósito de ser utilizados en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque después los mencionados bienes o servicios se destinen total o parcialmente a dichas actividades. A lo sumo, la desgravación de las cantidades soportadas será posible siempre y cuando la persona obligada al pago del impuesto tenga en su poder el documento justificativo de su derecho.

La regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: (a) la regla de prorrata especial, que se imputará cuando los sujetos pasivos escojan la modalidad de esta regla en los plazos y forma que se determinen de manera reglamentaria o cuando la cuantía total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20 %, del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial; (b) la regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en la prorrata especial.

Respecto de las personas discapacitadas, la regla de prorrata puede tener conexión con los discapacitados, bien porque a veces una entidad relacionada con la prestación de servicios o entregas de bienes realiza, en una misma actividad, operaciones que otorgan o

³²¹ Sobre la regla prorrata, vid. LONGAS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 1593-1627. Otra obra en este sentido es CALVO VÉRGEZ, J.: *El derecho de deducción en el IVA*, Madrid (La Ley), 2015, pp. 624 y ss.

no derecho a deducción, bien porque, como será el supuesto más normal, tal sujeto pasivo reciba subvenciones diversas que le obligan (salvo alguna excepción aislada como, por ejemplo, los centros especiales de empleo) a emplear el procedimiento de la prorrata.

8. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN OTROS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

El tipo máximo de IVA que se aplica en España, del 21 %, está por encima de la media de la zona euro (20,5 %). En este caso, las diferencias respecto a otros países de la Unión Europea no son tan pronunciadas.

Con respecto a los discapacitados veremos una comparativa en los diferentes países. En *Francia* el impuesto del IVA se contempla en el *code général des impôts*. El tipo general de IVA se fija en el 20 %. Para determinadas categorías de bienes o servicios se proporcionan tres tipos reducidos: la tasa del 10 % se aplica a la compra e importación de determinados bienes y servicios, tales como los productos agrícolas, de la pesca y la avicultura que no hayan sufrido transformaciones, los productos forestales y productos fitosanitarios, el suministro de los viajeros de transporte y la venta de alimentos destinados al consumo inmediato; la tasa de 5,5 % se aplica en cambio a la venta de productos alimenticios preenvasados, los servicios para las personas con discapacidad, el suministro de gas y electricidad y calefacción a partir de fuentes de energía renovables, la administración de las comidas en los comedores, libros sobre cualquier medio de comunicación (digital o papel), a los boletos de entrada para espectáculos en directo y las películas, a la venta de obras de arte, objetos de colección y antigüedades, las obras de construcción y renovación de viviendas sociales, que contribuyan a la realización de ahorro de energía, mejorar la accesibilidad a personas con discapacidad y la rehabilitación de edificios destinados a habitación construida por más de dos años; la tasa del 2,1 % se aplica a ciertos programas, productos y publicaciones editoriales, a los medicamentos financiados por el Sistema Nacional de Salud y a la licencia de televisión. Las tasas específicas se proporcionan en los departamentos de ultramar y Córcega. Luego hay operaciones exentas de IVA.

En *Italia*, es aplicable el IVA al 4 % en lugar del 22 % en la compra de vehículos nuevos o usados para discapacitados, con una capacidad del motor de gasolina de hasta 2000 centímetros cúbicos, o 2800 centímetros cúbicos, si el motor es diesel. También se aplica el IVA reducido al 4 % por la adaptación de vehículos propiedad de la persona con discapacidad, así como para el suministro de herramientas y accesorios utilizados para la

adaptación (Autoridad Tributaria, Circular n.º 17/E, de 24 de abril de 2015). Si el vehículo se vende antes de transcurridos dos años desde la compra, se debe pagar la diferencia entre el impuesto a pagar en ausencia de incentivos (22 %) y la resultante de la aplicación de las mismas instalaciones (4 %). También se proporciona una disminución del IVA al 4 % para la compra del vehículo arrendado, siempre que el contrato de arrendamiento sea de un tipo «transmisivo».

Se pueden beneficiar de estas deducciones los familiares que corran con los gastos de las personas discapacitadas, con la condición de que estas personas sean dependientes de ellos a efectos fiscales, entendiéndose como tal cuando sus ingresos anuales totales no excedan de 2840,51 euros. Para ello no se tendrán en cuenta, por ejemplo, las pensiones, prestaciones sociales, etc.

Se aplica la tasa preferencial del IVA del 4 % (en lugar de la normal de 22 %) para adquirir los medios necesarios para caminar y levantar a personas con discapacidad. Entre las mercancías sujetas al IVA preferencial se incluyen, por ejemplo: prótesis y ayudas relacionadas con alteraciones funcionales permanentes (incluidos los pañales para incontinencia, camas ortopédicas y colchones para úlceras por presión, prevención y terapia, almohadas y cojines antiescaras para sillas de ruedas o cochecitos de niños, etc.); equipos para facilitar la audición a los sordos y otros aparatos que se precisen así como los implantados en el cuerpo, para compensar un defecto o incapacidad; sillones y vehículos similares para inválidos, incluso con motor u otro mecanismo de propulsión, incluyendo las sillas elevadoras y otros medios similares adaptados a la superación de las barreras arquitectónicas para las personas con habilidades motoras reducidas o con impedimentos.

Se aplica también la tasa del IVA al 4 % preferencial a las ayudas técnicas e informáticas destinadas a facilitar la autosuficiencia y la integración de las personas con discapacidad mencionadas en el artículo 3 de la Ley núm. 104 de 1992.

Para aprovechar las ventajas del tipo reducido del IVA, la persona con discapacidad debe presentar al vendedor antes de la compra la siguiente documentación: (a) prescripción específica emitida por los especialistas en ASL, que muestra la relación funcional entre la discapacidad y la ayuda técnica y equipo y (b) certificado expedido por las autoridades de salud locales competentes, indicando la existencia de una incapacidad funcional que correspondan a las cuatro formas permitidas (esto es indicativo de motor, visual, auditiva o del habla) y la sostenibilidad de la misma.

En *Alemania*, la Ley del IVA de 2005, modificada por los artículos 11 y 12 de la Ley de 2 de noviembre de 2015, constituye actualmente la legislación básica del IVA. En lo referente a las personas discapacitadas, cabe indicar que la atención a las personas enfermas y discapacitadas así como las tareas domésticas generales están exentas de IVA. Esta deducción se aplica incluso si los servicios no son prestados por profesionales.

En todo caso, se aplicará el IVA reducido del 7 % por la adquisición y alquiler de sillas de ruedas y medios de transporte de personas enfermas o discapacitadas, estén o no equipados con motores o medios de propulsión mecánica. También se imputará este tipo a los equipos médicos para discapacitados, como son las partes artificiales del cuerpo y aparatos ortopédicos para los seres humanos: (a) articulaciones artificiales, excepto sus partes y accesorios; (b) aparatos ortopédicos y otros equipos ortopédicos como muletas, fajas y vendajes quirúrgicos, excepto sus partes y accesorios; (c) prótesis, excepto sus partes y accesorios y (d) aparatos auditivos, marcapasos y otros aparatos para compensar un defecto o una incapacidad que se usan o se implantan en el cuerpo, excepto sus partes y accesorios. Los productos farmacéuticos se gravan al tipo general de IVA (19 %).

En el Reino Unido, las personas discapacitadas o con una enfermedad a largo plazo estarán exentas del pago del IVA de los productos diseñados o adaptados para su uso personal o doméstico. Además, tampoco estarán sujetos a la aplicación del IVA la instalación y cualquier trabajo adicional necesario como parte de este; la reparación o mantenimiento y los repuestos o accesorios, las camas ajustables, elevaciones de la escalera, las sillas de ruedas, aparatos médicos para ayudar con lesiones graves, alarmas, papel braille o baja visión sida. Pero no las gafas o lentes de contacto, vehículos de motor, o el arrendamiento de un vehículo, obras de construcción, como rampas, ensanchar las puertas, la instalación de un ascensor o en el inodoro. En todos estos casos los productos deben encontrarse calificados.

Para obtener el producto libre de IVA, la persona debe tener reconocida una discapacidad, bien por un impedimento físico o mental que afecta a su capacidad para llevar a cabo actividades cotidianas, por ejemplo, la ceguera, bien una enfermedad crónica, como la diabetes o estar enfermo terminal.

En cuanto a las importaciones, no se tiene que pagar IVA si se importan productos calificados que se utilizan para su propio uso personal o doméstico. Esto incluye determinados productos destinados a las personas ciegas y deficientes visuales.

II. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

9. BENEFICIOS FISCALES A LAS PERSONAS DISCAPACITADAS EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

9.1. Normativa que lo regula y objeto del impuesto

Regulado fundamentalmente por el RDL 1/1993, de 24 de septiembre y por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el reglamento sobre dicho impuesto.

Se trata de un impuesto complejo, ya que grava tres hechos imponible diferentes. El objeto de este tributo³²² está constituido por los siguientes impuestos: (a) impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante, ITPO), por ejemplo, compraventa de bienes muebles o inmuebles, constitución de derechos reales, arrendamiento, etc.; (b) impuesto sobre actos jurídicos documentados (en adelante, IAJD), como pueden ser, entre otros, constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades y (c) los impuestos sobre operaciones societarias (en adelante, IOS), como las escrituras, actas y testimonios notariales, letras de cambio, anotaciones preventivas practicadas en registros públicos, etc.

A continuación vamos a analizar cada uno de estos impuestos y su relación con las personas discapacitadas.

9.2. El impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas

En el caso del impuesto sobre transmisiones patrimoniales³²³ (en adelante, ITP), el Estado dictamina el marco general a aplicar, aunque al tratarse de un impuesto cedido a las

³²² Para un mayor conocimiento de este impuesto Vid. ALCALDE BARRERO, O.: *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Comentarios y casos prácticos*, 5.ª ed., Madrid (CEF), 2016, p. 18; CÓDIGO ELECTRÓNICO: «Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», *BOE*, noviembre de 2015, pp. 2-3 [en línea].

³²³ Vid. ALCALDE BARRERO, O.: *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Comentarios y casos prácticos*, *op. cit.*, pp. 63 y ss. Otra obra, ALFONSO GALÁN, R. M.: *El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Valencia (Tirant lo Blanch), 2015, pp. 35 y ss. También CÓDIGO ELECTRÓNICO: «Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», *op. cit.*, pp. 4-8.

comunidades autónomas son estas las que lo gestionan, y pueden establecer los aumentos y reducciones que consideren oportunos.

El RDL 1/1993, de 24 de septiembre, no contempla ninguna medida de un modo directo hacia las personas discapacitadas. Sin embargo, la normativa autonómica³²⁴ sí ha recogido algunas que les afectan de forma directa. Tales medidas reducen, por lo general, el tipo impositivo de las transmisiones de viviendas que vayan a constituir su domicilio habitual para las personas discapacitadas.

Como veremos a continuación, las medidas autonómicas que relacionamos a favor de los discapacitados se dirigen de manera exclusiva a la adquisición de vivienda.

Andalucía

La legislación que se aplica en esta comunidad es la siguiente: Decreto Legislativo 1/2009 por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la comunidad autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, Ley 8/2010 de Medidas Tributarias de Reactivación Económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía, Ley 18/2011 del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía, Ley 1/2012 de Medidas Fiscales, Administrativas, Laborales y en materia de Hacienda Pública y Ley 3/2012.

El artículo 3 del Decreto Legislativo 1/2009 efectúa una consideración legal hacia las personas con diversidad funcional. De acuerdo con esta ley, se considerarán personas discapacitadas las que tengan reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 %.

Su artículo 24 establece que se aplicará el tipo de gravamen reducido del 3,5 % en la transmisión de inmuebles cuyo valor real no supere los 180 000 euros, cuando se destinen a vivienda habitual del adquirente y este tenga la consideración legal de persona con discapacidad. En los supuestos de adquisición de viviendas por matrimonios o parejas de hecho, el requisito de la discapacidad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o uno de los integrantes de la pareja de hecho inscrita en el correspondiente registro de acuerdo con lo dispuestos en el artículo 6 de la Ley 5/2002, de 16 de diciembre.

³²⁴ Para un mayor conocimiento de las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas sobre este impuesto Vid. PÉREZ LARA, J. M.: *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, op. cit., pp. 231 y ss. Otra obra en este sentido Vid. MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA J. M.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, op. cit., pp. 407 y ss.

Baleares

La legislación aplicable es la siguiente: Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

Se aplicará el tipo del 3 % para la transmisión de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente, cuando este sea discapacitado, con grado reconocido igual o mayor al 65 % y que reúna los siguientes requisitos: (a) el contribuyente haya obtenido rendimientos del trabajo o actividades económicas sujetos a IRPF iguales o inferiores a 18 000 euros —en caso de tributación individual— o a 30 000 euros —en caso de declaración conjunta—; (b) se adquiriera la primera vivienda habitual en territorio español; (c) el valor de la vivienda a efectos del ITP no sea superior a 180 000 euros; (d) la superficie construida máxima sea de 120 metros cuadrados y (e) la residencia en la vivienda adquirida debe permanecer un mínimo de tres años.

Islas Canarias

La legislación aplicable está constituida por: Decreto Legislativo 1/2009, Ley 11/2010, Ley 1/2011 y Ley 10/2012.

El artículo 33 del Decreto Legislativo 1/2009 establece que el tipo de gravamen aplicable en la enajenación de un inmueble que constituya posteriormente la vivienda habitual de un contribuyente discapacitado, bien sea física, psíquica o sensorialmente, será del 4 %. Se aplicará el mismo tipo impositivo cuando la discapacidad concorra en alguna de las personas por las que el contribuyente tenga derecho a aplicar el mínimo familiar. En todo caso, será necesario que se cumplan simultáneamente todos y cada uno de los requisitos siguientes: (a) que el contribuyente o la persona por la que tenga derecho a aplicar el mínimo familiar tenga la consideración legal de persona con discapacidad y cuyo grado sea igual o superior al 65 %, de acuerdo con su normativa específica; (b) que la suma de las bases imponibles en el IRPF correspondientes a los adquirentes no superen los 40 000 euros, cuantía que deberá aumentarse en 6000 euros por cada persona por la que el contribuyente tenga derecho a aplicar el mínimo familiar, excluido el contribuyente y (c) que antes de la compra o en los dos años siguientes a la adquisición de la vivienda, se proceda a la transmisión en escritura pública de la anterior vivienda habitual, si la hubiere.

Cantabria

La legislación será: Ley 10/2012, Ley 5/2011, Ley 11/2010, Ley 6/2009 y Decreto Legislativo 62/2008.

Se aplicará el tipo reducido del 5 % en aquellas transmisiones de viviendas y promesas u opciones de compra sobre las mismas que vayan a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que sea una persona con diversidad funcional psíquica o sensorial reconocida con un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %.

Cuando como resultado de la adquisición de la propiedad de la vivienda esta pase a pertenecer pro indiviso a varias personas, reuniendo una de ellas el requisito establecido, se aplicará el tipo reducido a cada uno de los sujetos pasivos en proporción a su porcentaje de participación en la adquisición (artículo 9.3.b). del Decreto Legislativo 62/2008.

Castilla y León

La norma aplicable será el 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.

El artículo 25 dispone que se imputará el 5 % si el inmueble va a constituir la vivienda habitual y el adquirente o cualquiera de los miembros de su unidad familiar tiene una discapacidad de al menos del 65 %, y si no se supera un límite máximo de renta.

Cataluña

La legislación será: Ley 25/1998, Ley 21/2001, Ley 31/2002, Ley 12/2004, Ley 5/2007, Decreto Ley 3/2010 y Ley 5/2012.

Se aplicará un tipo reducido en ITP del 5 %, a la enajenación de un inmueble que tenga como finalidad constituir la vivienda principal de un contribuyente que tenga la consideración legal de persona con diversidad funcional, ya sea física, psíquica o sensorial, o cuando dicha discapacidad corresponda a alguno de los miembros de la unidad familiar. Además, se exigen los siguientes requisitos: que el importe total de las bases imponibles del resto de miembros de la unidad familiar, en la última declaración del IRPF, no exceda los 30 000 euros o tener un grado de diversidad funcional reconocida igual o superior al 65 %.

Extremadura

La legislación en esta comunidad será el Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, de la comunidad autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

En la modalidad de ITP se establece una bonificación del 20 % de la cuota para la adquisición de vivienda habitual a la que le es aplicable el tipo del 7 %, siempre que el contribuyente tenga reconocida una diversidad funcional física, psíquica o sensorial con grado igual o superior al 65 %.

Galicia

Serán de aplicación la Ley 2/2013 y el Decreto Legislativo 1/2011.

El artículo 3 del Decreto Legislativo 1/2011 establece que el grado de discapacidad se acreditará por medio de certificado o resolución expedida por el órgano competente. Especialmente, se considerará que tienen un grado de diversidad funcional igual o superior al 33 % las personas que tengan reconocida una prestación de incapacidad total, absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social; así como los pensionistas de clase pasiva que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Asimismo, se entenderá también acreditado un grado de diversidad funcional igual o superior al 65 % cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no llegue a poseer el mencionado grado, así como en los casos de dependencia severa y gran dependencia, siempre que estas hubieran sido reconocidas por el órgano competente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre.

El tipo de gravamen que se atribuye a las enajenaciones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente será del 4 %, siempre que, además de cumplir los requisitos anteriores, la adquisición de la vivienda se documente en escritura pública, en la cual se hará constar expresamente que la finalidad será destinarla a constituir su vivienda habitual.

En el supuesto de que el inmueble se adquiriese por varias personas y no se cumpliesen los requisitos señalados en todos los adquirentes, el tipo reducido se aplicará a la parte proporcional de la base liquidable correspondiente al porcentaje de participación en la adquisición de los contribuyentes que sí los cumplan.

La Rioja

Se aplica la Ley 7/2014, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2015.

El artículo 19.4 ITP contempla un tipo de gravamen reducido del 5 % en las compras de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual de personas que tengan reconocido un grado de diversidad funcional como mínimo del 33 % o superior. En los casos de cotitularidad, el tipo de gravamen reducido se aplicará, exclusivamente, a la parte proporcional de la base liquidable que se corresponda con la adquisición efectuada por el sujeto pasivo que tenga la consideración legal de discapacitado. En las adquisiciones para los cónyuges con un régimen económico ganancial, el tipo de gravamen reducido se aplicará al 50 % de la base liquidable, cuando solo uno de los cónyuges tenga la consideración legal de discapacitado.

Comunidad Valenciana

La legislación aplicable será la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, que modifica el artículo 13.3.4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Este precepto establece que el tipo de gravamen aplicable en ITP para la compra de vivienda que vaya a conformar la vivienda habitual de una persona con discapacidad, con un grado igual o superior al 65 %, será del 4 %, únicamente por la parte del bien que aquel adquiera.

Conviene precisar que los grados de discapacidad se establecerán de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por RDL 1/1994, de 20 de junio.

9.3. Impuesto sobre operaciones societarias

Como hemos comentado anteriormente, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados grava tres hechos imposables, entre ellos el impuesto sobre operaciones societarias³²⁵.

³²⁵ Vid. ALCALDE BARRERO, O.: *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 247 y ss. También ALFONSO GALÁN, R. M.: *El*

Este es un impuesto indirecto que grava básicamente la constitución de sociedades, el aumento y la disminución de capital y la disolución de sociedades. Además, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento del capital social.

Se trata, pues, de un impuesto centrado en la empresa, por lo que la repercusión que pueda tener en las personas discapacitadas tendría aplicación cuando conformen una cooperativa de trabajo.

9.4. Impuesto sobre actos jurídicos documentados

El impuesto sobre actos jurídicos documentados³²⁶ es el tercer hecho imponible que conforme el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. En este tributo se grava la formalización de los documentos notariales, los documentos mercantiles y los documentos administrativos.

En lo referente a nuestro trabajo, serían los documentos notariales los que nos interesa analizar, al ser esta medida la que contempla algunos beneficios hacia el colectivo de discapacitados.

Los documentos notariales gravan los testamentos, las capitulaciones matrimoniales, los poderes, las actas, la compraventa, las escrituras, los préstamos hipotecarios, la constitución de sociedades mercantiles, los testimonios notariales, la declaración de herederos, etc. Estos documentos tributarán al tipo de gravamen que haya sido aprobado por la comunidad autónoma y, en su defecto, al 0,50 %.

Además, este impuesto comprende una cuota fija y una cuota variable; la cuota fija refleja la necesidad de que los documentos notariales se extiendan en papel timbrado. Se extienden estos documentos en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 por folio, a elección del fedatario. La cuota variable, por otro lado, se aplica a las escrituras que tengan como objeto cantidad o cosa valuable y que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil o Industrial (Patentes y Marcas) y de Bienes Muebles. El devengo se

impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, *op. cit.*, pp. 71 y ss. CÓDIGO ELECTRÓNICO: «Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», *op. cit.*, pp. 10-12.

³²⁶ Vid. ALFONSO GALÁN, R. M.: *El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, *op. cit.*, pp. 81 y ss. También CÓDIGO ELECTRÓNICO: «Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», *op. cit.*, pp. 12 y ss.

produce en el momento de la formalización del documento y se aplicará el tipo aprobado por cada comunidad, subsidiariamente el 0,50 %.

Andalucía

El artículo 27.2 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, dispone que se aplicará el tipo de gravamen reducido del 0,1 % en la adquisición de viviendas y constitución de préstamos hipotecarios efectuados por sujetos pasivos que tengan la consideración legal de persona con discapacidad, siempre que concurran los siguientes requisitos: (a) para el caso de adquisición de vivienda, que el inmueble adquirido se destine a vivienda habitual y su valor real no sea superior a 180 000 euros; (b) para el caso de constitución de préstamo hipotecario, que este se destine a la adquisición de vivienda habitual de valor real no superior a 180 000 euros y siempre que el valor del principal del préstamo no supere esta cantidad.

En los supuestos de adquisición de viviendas y constitución de préstamos por matrimonios o parejas de hecho, el requisito de la discapacidad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o uno de los integrantes de la pareja de hecho inscrita en el registro correspondiente previsto en el artículo 6 de la Ley 5/2002, de 16 de diciembre, de Parejas de Hecho.

Islas Canarias

El artículo 37 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, establece un tipo general del 0,75 %. Asimismo, aplica un tipo reducido del 0,4 % para las escrituras que justifiquen la compra de inmuebles o la formalización de préstamos hipotecarios dirigidos a su financiación, siempre que se trate de viviendas que vayan a constituir la residencia habitual de personas discapacitadas. Deben concurrir los mismos requisitos que en cada caso se exigen para la aplicación del tipo del 4 % de la modalidad de TPO.

Cantabria

El artículo 13.4.b del Decreto Legislativo 62/08, de 19 de junio, dispone que se gravará un tipo reducido del 0,3 % en los documentos notariales en los que se protocolicen la adquisición de viviendas o las promesas u opciones de compra sobre las mismas que vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente. Siempre que el sujeto pasivo reúna el siguiente requisito: ser una persona con diversidad funcional física, psíquica o sensorial que tenga reconocido por el órgano competente un grado igual o superior al 33 % e inferior al

65 %. Cuando, como resultado de la adquisición, la propiedad de la vivienda pase a pertenecer pro indiviso a varias personas, reuniendo una de ellas el requisito previsto, se aplicará el tipo reducido a cada uno de los sujetos pasivos en proporción a su porcentaje de participación en la adquisición.

Castilla León

El artículo 26.2.b) del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, dispone que se grave en las primeras copias de escrituras y actas notariales con el 0,5 %, cuando el contrayente o cualesquiera de los miembros de su unidad familiar tengan la consideración legal de personas con discapacidad en grado igual o superior al 65 %, si documentan que la adquisición de viviendas va a constituir su vivienda habitual o para la constitución de préstamos hipotecarios y créditos hipotecarios. Siempre que no se supere un límite máximo de renta.

Cataluña

La Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, en su artículo 7.d) prevé el tipo impositivo reducido igual al 0,5 % en el caso de documentos que formalicen la constitución y la modificación de préstamos hipotecarios otorgados en favor de contribuyentes con una discapacidad acreditada igual o superior al 33 %, para la adquisición de su vivienda habitual, siempre que la base imponible total menos el mínimo personal y familiar en su última declaración del IRPF no exceda de 30 000 euros.

Galicia

Se aplica el artículo 14.3 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio (modificado por la Ley 2/2013, en vigor desde el 1 de marzo de 2013). El tipo de gravamen aplicable en la adquisición de vivienda habitual por discapacitados y en la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación será del 0,5 %, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- «1. Que en la fecha de devengo del impuesto el adquirente sea una persona con diversidad funcional sensorial psíquica o física, con un grado reconocido igual o superior al 65 % y destine el inmueble adquirido a su vivienda habitual. 2. En el momento de presentación del impuesto, el contribuyente debe aportar la justificación documental adecuada y suficiente de la condición de discapacidad y del grado. 3. La

adquisición de la vivienda deberá documentarse en escritura pública, en la cual se hará constar expresamente la finalidad de destinarla a constituir su vivienda habitual. 4. En el supuesto de que el inmueble se adquiriese por varias personas y no se cumpliesen los requisitos señalados en los apartados anteriores en todos los adquirentes, el tipo reducido se aplicará a la parte proporcional de la base liquidable correspondiente al porcentaje de participación en la adquisición de los contribuyentes que sí los cumplan».

La Rioja

Se gravará con el tipo reducido del 0,5 % las compras de viviendas que se dediquen a residencia habitual por parte de los contribuyentes que en el momento de generarse el hecho imponible tengan la consideración legal de persona discapacitada, con un grado igual o superior al 33 %. En los casos de adquisición conjunta, el tipo de gravamen reducido se aplicará, exclusivamente, a la parte proporcional de la base liquidable que se corresponda con la adquisición efectuada por el sujeto pasivo que tenga la consideración legal de discapacitado. En las adquisiciones para la sociedad de gananciales por cónyuges casados en dicho régimen, el tipo de gravamen reducido se aplicará al 50 % de la base liquidable cuando solo uno de los cónyuges tenga la consideración legal de discapacitado —artículo 24.1.d) de la Ley 7/2014, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2015—.

Comunidad Valenciana

La Ley 11/2002 introduce en el artículo 14.1 de la Ley 13/1997 un tipo de gravamen del 0,1 % para las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición por una persona con discapacidad, con un grado igual o superior al 65 %, de su vivienda habitual, únicamente por la parte del préstamo en que aquel resulte prestatario.

Cabe recordar que los grados de discapacidad se establecerán de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por RDL 1/1994, de 20 de junio.

10. MEDIDAS A FAVOR DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL ITP

El RDL 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITP y AJD, recoge en su artículo 45 los beneficios fiscales³²⁷ aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen³²⁸, teniendo una mayor incidencia en la enajenación de bienes y derechos y en la constitución de derechos reales de garantía, particularmente en lo que concierne a los inmuebles y a los documentos notariales. Establece que no estarán sujetas al impuesto las organizaciones sin ánimo de lucro a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Al modelo de autoliquidación en que se aplique la exención se deberá de acompañar la documentación que justifique el derecho a dicha exención.

Igualmente, en las letras c) y g) del mismo artículo declara exentas del tributo a las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social, así como a la Cruz Roja española y a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE).

Por otro lado, y para determinadas modalidades de asociación, el artículo 45.I.c. 12.^a y 15.^a del TRITPAJD menciona que, con independencia de las exenciones anteriores, resultarán también aplicables determinados beneficios fiscales³²⁹. Estos beneficios fiscales podrán obtenerse por las personas discapacitadas en la medida de que sean socios de dichas sociedades.

Con respecto a los beneficios fiscales previstos en las cooperativas, cabe señalar que los artículos 33 y 34 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, establecen lo siguiente: para las cooperativas protegidas, exención de los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión, también la constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones; las cooperativas especialmente protegidas gozarán, además de los beneficios reconocidos en el apartado anterior por el ITP y AJD, de la exención fiscal

³²⁷ Para conocer con mas detalle las exenciones en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, vid. la obra completa de CONCHEIRO DEL RÍO, J.: *Exenciones en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Barcelona (Bosh), 2010.

³²⁸ Vid. ALCALDE BARRERO, O.: *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 130 y ss. y 330 y ss.

³²⁹ CÓDIGO ELECTRÓNICO: «Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», op. cit., pp. 17 y ss. Que establece las siguientes disposiciones: los previstos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas; y la Ley 15/1986, de 26 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales, con las modificaciones introducidas por la disposición adicional cuarta de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.

para las operaciones de adquisición de bienes y derechos dirigidos directamente al cumplimiento de los fines sociales.

En cuanto a las sociedades laborales, la reciente Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, en sus artículos 19 y 20 dispone que, aquellas sociedades laborales que tengan reconocida dicha calificación y apliquen el 25 % de los beneficios líquidos en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible al fondo especial de reserva, podrán beneficiarse en el impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de las siguientes exenciones: (a) exención de las cuotas devengadas por las operaciones societarias de constitución y aumento de capital y de las que se originen por la transformación de sociedades anónimas laborales ya existentes en sociedades laborales de responsabilidad limitada, así como por la adaptación de las sociedades anónimas laborales ya existentes a los preceptos de la ley; (b) podrán obtener una bonificación del 99 % de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición, por cualquier medio admitido en derecho, de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral; (c) igualmente, se pueden aplicar un descuento del 99 % de la cuota que se devengue por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por la escritura notarial que documente la transformación, bien de otra sociedad en sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral o entre estas; (d) podrán disfrutar también de:

«[Una] bonificación del 99 % de las cuotas que se devenguen por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos, incluidos los representados por obligaciones o bonos siempre que el importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social».

III. IMPUESTOS ESPECIALES

Los impuestos especiales³³⁰ (en adelante, IIEE), que se encuentran armonizados en el ámbito comunitario, son tributos sobre consumos concretos que gravan determinados bienes. La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, modificada por el artículo 3.1 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, regula los siguientes: impuesto sobre el alcohol y las bebidas derivadas, impuesto sobre la cerveza, impuesto sobre los hidrocarburos, impuesto sobre las labores del tabaco, impuesto sobre la electricidad, impuesto sobre primas de seguros e impuesto sobre determinados medios de transporte.

De acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas, la recaudación de los mismos se halla cedida a las comunidades autónomas.

De todos ellos, solo el impuesto sobre determinados medios de transporte y primas de seguros hace distinción sobre beneficios fiscales a favor de las personas discapacitadas.

11. IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de IIEE, en su artículo 65 dispone que el impuesto sobre determinados medios de transporte³³¹ es un tributo indirecto estatal que se exige a aquellas personas que adquieran y matriculen de forma definitiva un vehículo de motor nuevo o usado.

El mismo artículo 65 en su apartado 1.a.6.º exime de la obligación del pago de este impuesto a los vehículos para personas con movilidad reducida, y el 66.1.d) libra de la carga a las personas discapacitadas que matriculen sus vehículos para su uso exclusivo, siempre que reúnan los siguientes requisitos: que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones, algo que no se exigirá en caso de siniestro total del vehículo antiguo, debiéndose acreditar tal circunstancia; que durante los

³³⁰ Un amplio análisis sobre esta materia la realiza en su obra LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *Ley 38/1992 de 28 de diciembre, impuestos especiales*, Madrid (Editoriales de Derecho Reunidas), 2001. LAUZURICA VALDEMOROS, J.: *Los impuestos especiales I: disposiciones generales*, Madrid (Grupo Taric), 2012, Colección Claves de comercio exterior, 2012, pp. 57 y ss. Otra obra, SOLANA VILLAMOR, F.: *La aplicación práctica del IVA...*, op. cit., 2006, p. 657.

³³¹ Vid. GONZÁLEZ-JARABA LORENZO, M.: *El sistema de impuestos especiales en España*, Madrid (Marcial Pons), 2007, Ediciones Jurídicas y Sociales, pp. 315 y ss. También vid. QUINTANA FERRER, E.: *Impuestos especiales e impuestos aduaneros*, Barcelona (Universitat Oberta de Catalunya), 2006, pp. 19-21.

siguientes cuatro años a la matriculación del vehículo este no sea transferido y que su adquirente tenga el reconocimiento administrativo de discapacidad por el IMSERSO o entidad gestora correspondiente a la comunidad autónoma que tenga transferida su gestión.

Del mismo modo, el 65.1.a.10.º establece que estarán exentos del impuesto las ambulancias y los vehículos para el traslado de enfermos o heridos que por sus características permitan llevar a cabo la vigilancia y socorro en autopistas y carreteras.

Para obtener la exención deberá presentarse ante la Administración tributaria —con anterioridad a la matriculación del vehículo— el modelo 05. No deberá en ningún caso matricularse el vehículo de forma definitiva hasta que no se haya obtenido el reconocimiento del beneficio fiscal por parte de la Administración. A la solicitud deberán adjuntarse los siguientes documentos: certificación expedida por el IMSERSO o entidad gestora competente del reconocimiento del grado de discapacidad, ficha técnica del vehículo y certificado de la compañía de seguros, en el supuesto de producirse siniestro total en el vehículo adquirido en análogas condiciones en el transcurso de cuatro años.

El texto refundido de la ley sobre tráfico, RDL 6/2015 del 30 de octubre, en su número 11, anexo I establece que se entenderá como vehículo para personas de movilidad reducida aquel cuya tara no sea superior a 350 kilogramos y que, por construcción, no pueda alcanzar en llano una velocidad superior a 45 kilómetros por hora, proyectado y construido especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o discapacidad física. En cuanto al resto de sus características técnicas, se los equipara a los ciclomotores de tres ruedas.

12. IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGUROS

El artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, también declara exentas determinadas primas de seguros³³² que guardan relación con las personas con diversidad funcional, en concreto en sus puntos 5.1.a, b, i, y j.

³³² Ibid., pp. 28-29.

IV. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)³³³ es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística —se haya obtenido o no dicha licencia—, siempre que su expedición corresponda a este municipio, artículos 100 a 103 del TRLHL.

Son sujetos pasivos contribuyentes de este impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre la que se realiza, pero que soporten los gastos o el coste que comporte su realización.

Cuando las construcciones, instalaciones u obras no sean realizadas directamente por el sujeto pasivo contribuyente, será su sustituto quien solicite las correspondientes licencias o las ejecute efectivamente.

La base imponible de este impuesto es el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal el presupuesto de ejecución material de aquella cuando este haya sido sometido al visado del colegio profesional correspondiente. El tipo impositivo es el 4 % y la cuota tributaria es el resultado de aplicar el tipo impositivo a la base imponible.

Una vez determinados los elementos fundamentales del impuesto, es necesario hacer mención de las particularidades que el mismo ofrece en relación con los discapacitados. Respecto a la bonificación para obras que favorezcan el acceso y habitabilidad a los discapacitados, las ordenanzas fiscales podrán regular las siguientes bonificaciones sobre la cuota del impuesto: una bonificación de hasta el 90 % a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados (artículo 103.2.e del TRLHL). La bonificación prevista en este párrafo se

³³³ Para un mejor conocimiento estas exenciones Vid. SÁNCHEZ GARCÍA, N.: *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pp. 681 y ss. También CALVO SALES, T.: *El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, Madrid (La Ley), 2007, pp. 487 y ss. Otra obra en este sentido MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», en D. Marín Barnuevo Fabo (coord.): *Los tributos locales*, 2.ª ed., Cizur Menor (Thomson-Civitas), 2010, pp. 509-685.

imputará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores establecidos en el artículo 103.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refiere este apartado se establecerá en la ordenanza fiscal. Entre otras materias, la ordenanza fiscal determinará si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente.

CAPÍTULO QUINTO. OTROS BENEFICIOS ECONÓMICO-FINANCIEROS DE CARÁCTER NO IMPOSITIVO A LOS QUE SE TIENE DERECHO POR TENER RECONOCIDO UN GRADO DE DISCAPACIDAD IGUAL O SUPERIOR AL 33 %

1. TASAS

Los impuestos examinados con anterioridad son los más importantes y los que mayor repercusión tienen en la fiscalidad del discapacitado, sobre todo en el impuesto sobre la renta y el impuesto de sociedades, pues al tratarse de unos impuestos directos que gravan las fuentes de capacidad económica hacen posible llevar a cabo con mayor eficacia medidas impositivas o estímulos fiscales hacia este colectivo. También hemos prestado atención a los beneficios fiscales a las personas discapacitadas en el impuesto sobre el valor añadido, principal tributo indirecto de nuestro sistema impositivo. Seguidamente, vamos a analizar otras medidas fiscales que se han adoptado por parte del legislador en el resto de tributos y que contemplan las situaciones de discapacidad.

Acerca de esta materia, es necesario manifestar que nuestro sistema tributario está formado por tributos estatales, autonómicos y locales, estructura esta que se corresponde con la propia organización territorial del Estado (artículo 137 CE). Recientemente se han concedido mayores competencias a las comunidades autónomas, lo que supone un aumento del gasto de estas y, por tanto, un incremento en las necesidades de medios financieros. Como consecuencia de ello, cada vez son más los tributos cuya recaudación se cede a las comunidades autónomas, y muchas veces la cesión supone también competencias normativas, algunas de las cuales se refieren a los discapacitados.

En cuanto a las Administraciones Locales su normativa básica se encuentra regulada por el RDL 2/2004, de 5 de marzo, y también gozan de cierta autonomía fiscal contemplándose en sus tributos ciertos beneficios fiscales para las personas discapacitadas.

Por último, cabe mencionar las tasas y los precios públicos³³⁴, que junto con las contribuciones especiales son impuestos que las Administraciones Públicas (Estado, comunidades autónomas y corporaciones locales) pueden exigir a los ciudadanos por determinados supuestos de hecho (lo que se denomina «hecho imponible»), y que la ley vincula al deber de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos; algunas de ellas pueden tener beneficios fiscales para las personas discapacitadas.

Las tasas³³⁵ son contribuciones económicas cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

La tasa y el impuesto se diferencian en cuanto al presupuesto de hecho adoptado por la ley para poder exigirlos: la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado, en el caso de la tasa; el hallarse en una de las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible, en el caso del impuesto.

Podrán establecerse tasas por la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público consistentes en:

- a) La tramitación o expedición de licencias, visados, matrículas o autorizaciones administrativas.
- b) La expedición de certificados o documentos a instancia de parte.
- c) Legalización y sellado de libros.
- d) Actuaciones técnicas y facultativas de vigilancia, dirección, inspección, investigación, estudios, informes, asesoramiento, comprobación, reconocimiento o prospección.
- e) Examen de proyectos, verificaciones, contrataciones, ensayos u homologaciones.
- f) Valoraciones y tasaciones.

³³⁴ Para conocer con más detalle que son las tasas y los precios públicos, vid. LAGO MONTERO, J. M., GARCÍA FRÍAS, M. A., ALFONSO GALÁN, R. M., CUERVOS MAÍLLO, M. A. y GIL RODRÍGUEZ, I.: *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Madrid (Dykinson), 2005, pp. 51 y ss. También CÓDIGOS ELECTRÓNICOS: «Tasas y precios públicos», *Boletín Oficial del Estado*, pp. 4 y ss.

³³⁵ Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tasas y precios en la Hacienda local. La experiencia española*, Madrid (Marcial Pons), 2013, pp. 61 y ss.

- g) Inscripciones y anotaciones en registros oficiales y públicos.
- h) Servicios académicos y complementarios.
- i) Servicios portuarios y aeroportuarios.
- j) Servicios sanitarios.
- k) Actividades o servicios relacionados con los controles aduaneros.
- l) La participación como aspirantes en oposiciones, concursos o pruebas selectivas de acceso a la Administración Pública, así como en pruebas de aptitud que organice la Administración como requisito previo para el ejercicio de profesiones reguladas de la Unión Europea.
- m) Por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social.
- n) Servicios o actividades en general que se refieran, afecten o beneficien a personas determinadas o que hayan sido motivados por estas, directa o indirectamente.

1.1. Exención de tasas judiciales a personas con discapacidad³³⁶

Se ha establecido, por primera vez, un supuesto de asistencia jurídica gratuita sin tener en cuenta la existencia de recursos o ingresos a favor de las personas con discapacidad. El supuesto, aunque limitado a las personas con discapacidad «psíquica» cuando sean víctimas de situaciones de abuso o maltrato, supone un avance y un primer paso. La modificación que se ha hecho en la Ley 1/1996, de 10 de enero, de Asistencia Jurídica Gratuita (nueva letra g del artículo 2) supone que, en los casos en los que la víctima de tales abusos presente denuncia o querrela por dicho delito, esta tendrá derecho a la asistencia jurídica gratuita (no está condicionado a la decisión excepcional de la Comisión de Asistencia Jurídica). El beneficio de justicia gratuita se perderá en caso de sentencia absolutoria firme o archivo firme del procedimiento penal, sin la obligación de abonar el coste de las prestaciones disfrutadas gratuitamente hasta ese momento.

Con independencia de la existencia de recursos para litigar, se reconoce el derecho de asistencia jurídica gratuita a quienes por motivo de un accidente acrediten secuelas permanentes que les imposibiliten del todo desarrollar su profesión habitual y necesiten la

³³⁶ Fuente: Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos; Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas en materia de tasas, publicados oficialmente en España.

ayuda de otras personas para llevar a cabo las tareas más fundamentales de la vida, cuando el objeto del litigio sea la reclamación de indemnización por los daños personales y morales sufridos.

Se ha incrementado el umbral económico de las personas con discapacidad (definidas en el apartado 2 del artículo 1 de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre). Hasta ahora era el cuádruplo del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM) y ahora pasa a ser el quíntuplo del citado indicador ($\text{IPREM} \times 14 \text{ pagas} \times 5 = 37\,275,7$ euros). Incluso las personas que ahora se beneficien del nuevo umbral y con la normativa anterior no lo hicieran pueden solicitar el reintegro de las cantidades abonadas en concepto de tasas devengadas conforme a la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, que, como se dijo, han sufrido un extraordinario incremento (disposición transitoria primera).

La asistencia jurídica en este caso no es estrictamente un derecho, sino que corresponde a la Comisión de Asistencia Jurídica Gratuita, ante la que se presente la solicitud, concederla excepcionalmente, mediante resolución motivada.

Se incluye en el beneficio no solo la persona con discapacidad, sino también las personas que los tengan a su cargo cuando actúen en un proceso en su nombre e interés, pero en este último caso siempre que se trate de procedimientos que guarden relación con las circunstancias de salud o discapacidad que motivan este reconocimiento excepcional.

Conviene recordar algo que ya venía diciendo la normativa anterior y es que, a los efectos de comprobar la insuficiencia de recursos para litigar, se tendrán en cuenta, además de las rentas y otros bienes patrimoniales o circunstancias que declare el solicitante, los signos externos que manifiesten su real capacidad económica, negándose el derecho a la asistencia jurídica gratuita si dichos signos, desmintiendo la declaración del solicitante, revelan con evidencia que este dispone de medios económicos que superan el límite fijado por la ley. Lo que sí clarifica mejor la nueva norma es que para valorar la existencia de patrimonio suficiente se tendrá en cuenta la titularidad de bienes inmuebles siempre que no constituyan la vivienda habitual del solicitante, así como los rendimientos del capital mobiliario.

Una tercera modificación que nos afecta es que se mantiene para las personas con discapacidad «psíquica» (sic) que sean víctimas de abuso o maltrato, la posibilidad de que el juez o el tribunal podrán acordar en resolución motivada que la asistencia pericial especializada gratuita se lleve a cabo por profesionales técnicos privados.

La asistencia jurídica gratuita conlleva la exención de pago de las siguientes prestaciones —se ha añadido, entre estas, la exención del pago de las tasas judiciales, cuyo importe se elevó de forma muy importante recientemente—: asesoramiento y orientación gratuitos previos al proceso; asistencia de abogado; defensa y representación gratuitas por abogado y procurador en el procedimiento judicial; inserción gratuita de anuncios o edictos, en el curso del proceso, que preceptivamente deban publicarse en periódicos oficiales; exención del pago de tasas judiciales, así como del pago de depósitos necesarios para la interposición de recursos; asistencia pericial gratuita en el proceso a cargo del personal técnico; obtención gratuita de copias, testimonios, instrumentos y actas notariales; reducción del 80 % de los derechos arancelarios que correspondan por el otorgamiento de escrituras públicas, por la obtención de copias y testimonios notariales, por la obtención de notas, certificaciones, anotaciones, asientos e inscripciones en los Registros de la Propiedad y Mercantil, relacionados con el proceso. Será del 100 % cuando el interesado acredite ingresos por debajo del salario mínimo interprofesional.

Más recientemente se ha publicado el Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social, cuyo artículo 11 modifica la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses. En ella se dispone que las personas físicas quedarán exentas del pago de las tasas judiciales en todos los órdenes e instancias.

En cuanto a las personas jurídicas, con fecha 15 de agosto de 2016, se publicó en el BOE la sentencia 140/2016, de 21 de julio, del Pleno del Tribunal Constitucional que declara inconstitucional y nula la previsión del artículo 7 de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, que en sus apartados 1 y 2 establecía las cuotas tributarias fijas y variables en relación a las personas jurídicas. Por tanto, desde esa fecha no será exigible, pues, la presentación del Modelo 696, de tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social.

1.2. Exenciones en las tasas por derechos de examen de acceso al empleo público y tasas de tráfico de las personas discapacitadas

En la esfera de la Administración General del Estado, los aspirantes con discapacidad están exentos de abonar derechos de examen (artículo 17 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, modificada parcialmente por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, artículo 14). Otras Administraciones autonómicas y locales aplican también estas exenciones.

1.3. Exención en las tasas de formación profesional para el empleo de discapacitados

Las competencias fueron traspasadas a las comunidades autónomas. Por no hacer una mención específica de cada una de ellas, vamos a desarrollar la de nuestra comunidad autónoma (Andalucía)³³⁷.

Las personas con discapacidad pueden participar en cualquier curso de formación profesional programado en el ámbito de la Consejería de Empleo, con independencia del programa al que pertenezca dicha acción formativa, siempre que cumplan el perfil requerido para seguir las enseñanzas de cada curso además de las condiciones y requisitos exigidos.

Desde que en el año 1993 fueron transferidas las competencias en materia de formación profesional ocupacional a Andalucía³³⁸, la Consejería de Empleo elabora la programación de los cursos, con sujeción en todo caso a los objetivos establecidos en la planificación del Ministerio de Trabajo e Inmigración, de acuerdo con las necesidades de formación en la región y sectores productivos detectadas por los Observatorio Ocupacionales de los Servicios Público de Empleo Estatal y Andaluz y, en especial, a través de las tendencias de

³³⁷ Real Decreto 395/2007, de 23 de marzo, por el que se regula el Subsistema de Formación Profesional para el Empleo (*BOE*, n.º 87, de 11 de abril) como la Orden TAS/718/2008, de 7 de marzo, por la que se desarrolla el Real Decreto 395/2007, de 23 de marzo, por el que se regula el subsistema de formación profesional para el empleo, en materia de formación de oferta y se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones públicas destinadas a su financiación (*BOE*, n.º 67, de 18 de abril), tratándose, básicamente, de las siguientes normas jurídicas: Decreto 334/2009, de 22 de septiembre, por el que se regulan los centros integrados de formación profesional en la comunidad autónoma de Andalucía (*BOJA*, n.º 195, de 5 de octubre); Decreto 335/2009, de 22 de septiembre, por el que se regula la Ordenación de la Formación Profesional para el Empleo en Andalucía (*BOJA*, n.º 195, de 5 de octubre) y Orden de 23 de octubre de 2009, por la que se desarrolla el Decreto 335/2009, de 22 de septiembre, por el que se regula la ordenación de la Formación Profesional para el Empleo en Andalucía y se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones y ayudas y otros procedimientos (*BOJA* n.º 214, de 3 de noviembre).

³³⁸ Real Decreto 427/1993, de 26 de marzo, de traspaso de funciones y servicios de la gestión de la formación profesional ocupacional a la comunidad autónoma de Andalucía (*BOE*, 16 de abril).

contrataciones de los últimos tres años, así como de la inserción de los alumnos y alumnas formados.

Los alumnos y alumnas con discapacidad que participen en los cursos de formación profesional ocupacional gozarán de la gratuidad de la formación, tendrán cubierto el riesgo derivado de la asistencia a los cursos y podrán percibir las ayudas económicas previstas que se reseñan a continuación.

Asimismo se pueden percibir las ayudas que con carácter general y específico para las personas con discapacidad se establecen para estos programas, y que se presentarán en los veinte días hábiles posteriores a la conclusión del curso en las Direcciones Provinciales del Servicio Andaluz de Empleo de la Consejería de Empleo. Las cuantías de las ayudas serán:

- Ayudas de transporte público urbano: 1,5 euros por día lectivo.
- Ayudas en concepto de transporte en vehículo propio: máximo de 0,19 euros por kilómetro.
- Ayudas de manutención: máximo de 12 euros por día lectivo.
- Ayuda por alojamiento y manutención: máximo de 80 euros por día natural.
- Ayuda por responsabilidad en el cuidado de hijo menores de 6 años: 75 % del IPREM.
- Ayudas familiares dependientes: 75 % del IPREM.
- Ayudas a los trabajadores desempleados que participen en acciones formativas transnacionales o prácticas profesionales en otros países: 158,40 euros por día natural así como importe del billete inicial y final en clase turista.
- Becas para las personas con discapacidad: cuantía máxima de hasta 9 euros por día de asistencia, pudiendo incrementarse hasta en un 50 % cuando los destinatarios de las becas pertenezcan a colectivos con mayores dificultades de inserción y participen en los programas específicos de itinerarios de formación profesional personalizados.

2. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Las contribuciones especiales están reguladas en los artículos 28 a 37 y 59 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Se trata, de un tributo cuyo hecho imponible estriba en

lograr un beneficio o en mejorar el valor del patrimonio de las personas, como consecuencia de ejecutar obras públicas o de la ampliación de servicios públicos³³⁹ de carácter local.

Como norma general se consideran sujetos pasivos de las contribuciones especiales a todas las personas físicas y jurídicas, así como los entes a que se refiere el artículo 35 de la LGT, que resulten especialmente beneficiadas por la realización de las obras o por establecimiento o ampliación de los servicios locales que generen la obligación de contribuir. Se consideran especialmente beneficiadas y por ello son sujetos pasivos: en las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios que afecten a bienes inmuebles, sus propietarios; en las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios a consecuencia de explotaciones empresariales, las personas o entidades titulares de estas; en las contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendios, además de los propietarios de los bienes afectados, las compañías de seguros que desarrollen su actividad en el ramo en el término municipal correspondiente y en las contribuciones especiales por construcción de galerías subterráneas, las empresas suministradoras que deban utilizarlas.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la LRHL, la base imponible de las contribuciones especiales está constituida, como máximo, por el 90 % del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios. Luego, al menos el 10 % del coste de la obra o establecimiento o ampliación del servicio debe ser satisfecho por la Administración Pública. El objetivo, por lo tanto, es que los ciudadanos contribuyan a la financiación de esas obras públicas de las que se benefician. Se pretende, por lo tanto, la cofinanciación de estas obras. No obstante, en la medida en que se trata de un tributo potestativo, las Administraciones que así lo deseen pueden asumir íntegramente el coste de dichas obras.

Aunque la Ley de Hacienda Local RDL 2/2004, de 5 de marzo, no regula expresamente ningún supuesto de exención a las personas discapacitadas; sin embargo, sí parece permitir su existencia³⁴⁰, ya que la disposición adicional tercera establece que las leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán establecer beneficios fiscales en los tributos

³³⁹ Artículo 2.2.2.b de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

³⁴⁰ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Estudio Jurisprudencial de las Contribuciones Especiales*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Almería, 2000, pp. 45 y ss.

locales regulados en esta ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta misma norma. Asimismo, en su artículo 9.1 dispone que no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales.

Creemos que esta exención se debería solicitar tanto al Estado como a los ayuntamientos, pues el primero de ellos se comprometió mediante un acuerdo de fecha 3 de enero de 1979, artículo IV, a conceder la exención total de las contribuciones especiales a la Santa Sede. Por tanto, se podría determinar mediante ley la exención de este tributo a las personas discapacitadas, tanto para las contribuciones de mejora como para un incremento de valor en el patrimonio de los discapacitados, permitiendo así su adecuado sostenimiento económico. Por otro lado, la norma recoge que quienes se considerasen con derecho a una beneficio fiscal lo harán constar así ante el ayuntamiento, con expresa mención del precepto en que consideren amparado.

3. LOS PRECIOS PÚBLICOS

Los precios públicos constituyen un recurso, de naturaleza no tributaria, de los que dispone el Sector Público para financiar su actividad. Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados.

3.1. Exención en materia de educación

En cuanto a los programas específicos de ayudas, las Administraciones Públicas competentes, en coordinación con las respectivas universidades, establecerán programas específicos para que las personas con discapacidad puedan recibir la ayuda personalizada, los apoyos y las adaptaciones en el régimen docente.

La Ley Orgánica 4/2007³⁴¹, de 12 de abril, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de universidades. Introduce la creación de programas

³⁴¹ «Disposición adicional vigésima cuarta. De la inclusión de las personas con discapacidad en las universidades:

específicos y el impulso de políticas activas para garantizar la igualdad de oportunidades a las personas con discapacidad. Las universidades, en el plazo de un año desde la entrada en vigor de esta ley, y previa consulta de las organizaciones representativas de los respectivos sectores sociales concernidos, elaborarán los planes que den cumplimiento al mandato previsto en la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de universidades, en la redacción dada por esta ley.

Con objeto de que nadie quede excluido del estudio en la universidad por razones económicas, el Gobierno y las comunidades autónomas, así como las propias universidades, instrumentarán una política de becas, ayudas y créditos para el alumnado y, en el caso de las universidades públicas, establecerán, asimismo, modalidades de exención parcial o total del pago de los precios públicos por prestación de servicios académicos. En todos los casos, se prestará especial atención a las personas con dependencia y discapacidad, de forma que se garanticen su acceso y su permanencia en los estudios universitarios.

-
1. Las Universidades garantizarán la igualdad de oportunidades de los estudiantes y demás miembros de la comunidad universitaria con discapacidad, proscribiendo cualquier forma de discriminación y estableciendo medidas de acción positiva tendentes a asegurar su participación plena y efectiva en el ámbito universitario.
 2. Los estudiantes y los demás miembros con discapacidad de la comunidad universitaria no podrán ser discriminados por razón de su discapacidad ni directa ni indirectamente en el acceso, el ingreso, la permanencia y el ejercicio de los títulos académicos y de otra clase que tengan reconocidos.
 3. Las universidades promoverán acciones para favorecer que todos los miembros de la comunidad universitaria que presenten necesidades especiales o particulares asociadas a la discapacidad dispongan de los medios, apoyos y recursos que aseguren la igualdad real y efectiva de oportunidades en relación con los demás componentes de la comunidad universitaria.
 4. Los edificios, instalaciones y dependencias de las universidades, incluidos también los espacios virtuales, así como los servicios, procedimientos y el suministro de información, deberán ser accesibles para todas las personas, de forma que no se impida a ningún miembro de la comunidad universitaria, por razón de discapacidad, el ejercicio de su derecho a ingresar, desplazarse, permanecer, comunicarse, obtener información u otros de análoga significación en condiciones reales y efectivas de igualdad. Los entornos universitarios deberán ser accesibles de acuerdo con las condiciones y en los plazos establecidos en la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad y en sus disposiciones de desarrollo.
 5. Todos los planes de estudios propuestos por las universidades deben tener en cuenta que la formación en cualquier actividad profesional debe realizarse desde el respeto y la promoción de los Derechos Humanos y los principios de accesibilidad universal y diseño para todos.
 6. Con arreglo a lo establecido en el artículo 30 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos y en sus normas de desarrollo, los estudiantes con discapacidad, considerándose por tales aquellos comprendidos en el artículo 1.2 de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad tendrán derecho a la exención total de tasas y precios públicos en los estudios conducentes a la obtención de un título universitario».

Actualmente, todas las comunidades autónomas, a través de decretos, órdenes o resoluciones que regulan los precios públicos por servicios académicos universitarios, han establecido la exención total para estudiantes con discapacidad, por ello hay que hacer referencia a dicha norma autonómica en la se reconozca el derecho a la exención. Igualmente, desde el CERMI se puede facilitar información sobre la materia.

3.2. Acceso gratuito a museos para discapacitados

Las personas con discapacidad pueden acceder gratis a los museos nacionales, según establece la Orden del Ministerio de Cultura publicada en el *Boletín Oficial del Estado* y publicada el 5 de mayo, Orden ECD/868/2015.

La citada orden ministerial, que regula la visita pública a los museos de titularidad estatal adscritos y gestionados por el Ministerio de Cultura y por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, indica que la entrada será gratuita para las personas con discapacidad, mediante la presentación del documento justificativo de la discapacidad.

También podrá acceder sin pagar el acompañante, siempre y cuando este sea imprescindible para que la persona con discapacidad pueda realizar su visita.

4. OTRAS CUESTIONES MÁS ALLÁ DE LA MATERIA ECONÓMICO-FINANCIERA

Además de los beneficios expuestos anteriormente, a continuación se indican algunas ayudas que, sin ser beneficios relacionados con los tributos, tienen por objeto prestar a las personas con discapacidad los medios necesarios para el ejercicio de sus derechos y garantizar unos recursos económicos, jurídicos y sociales mínimos.

4.1. Derecho a reserva de plaza en las ofertas de empleo público

Que variará en función de la clase de oposición, y habrá que estar en todo momento a las bases de la convocatoria.

4.2. Concesión de la tarjeta de accesibilidad, o de movilidad reducida

En 1998 la Unión Europea dictó una recomendación a los Estados miembros sobre la creación de una tarjeta de aparcamiento para las personas con movilidad reducida. Esta

tarjeta permite a la persona discapacitada (o, si no conduce, al conductor que la acompañe) aparcar sin ser multada en las zonas restringidas de todos los países y municipios.

El artículo 16 del Real Decreto 505/2007, de 20 de abril, por el que se aprueban las condiciones básicas de accesibilidad y no discriminación de las personas con discapacidad, para el acceso y utilización de los espacios públicos urbanizados y edificaciones, establece que se reservarán plazas de aparcamiento para las personas con movilidad reducida, que garanticen el acceso a los principales centros de actividad de la ciudad, independientemente de las existentes por residencia o lugar de trabajo.

Las comunidades autónomas han aprobado normas que establecen la reserva de estas plazas de aparcamiento en función del número de plazas de aparcamiento de la zona y de su proximidad a edificios públicos. Asimismo, los ayuntamientos suelen disponer de ordenanzas que regulan el derecho a la reserva de una plaza de aparcamiento próxima al domicilio de la persona con discapacidad.

4.3. Ayudas individualizadas de desarrollo personal para personas con discapacidad

Tanto en la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal (LPH), en la nueva redacción dada por la Ley 26/2011, de 1 de agosto, de adaptación normativa a la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, como en la Ley 15/1995, de 30 de mayo, de límites del dominio sobre inmuebles para eliminar barreras arquitectónicas de las personas con discapacidad, se ofrecen determinados mecanismos para favorecer la accesibilidad de los edificios de viviendas.

Con la primera normativa, se reconoce el derecho a realizar las obras necesarias para el uso de los elementos comunes o las instalaciones o dispositivos necesarios que consigan la comunicación con el exterior.

La segunda normativa enumera cuáles son las obras de adecuación para conseguir el acceso al edificio, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico, o las necesarias para la instalación de dispositivos electrónicos que permitan la comunicación con el exterior.

En lo que se refiere a los problemas de accesibilidad del edificio, la comunidad de vecinos, a instancia de los propietarios en cuya vivienda vivan personas con discapacidad o mayores de setenta años, vendrá obligada a realizar las obras de accesibilidad que sean necesarias para uso adecuado a su discapacidad en los elementos comunes, o para la

instalación de dispositivos mecánicos y electrónicos que favorezcan su comunicación con el exterior, cuyo importe total no exceda de doce mensualidades ordinarias de gastos comunes.

Los gastos de estas obras, por tanto, los cubrirán todos los vecinos del inmueble, salvo las unidades familiares que tengan ingresos anuales inferiores a 2,5 veces el IPREM.

4.4. Accesibilidad en el transporte

A) Accesibilidad en el aeropuerto: respecto a la asistencia para personas de movilidad reducida³⁴², las personas de movilidad reducida podrán disponer de una persona de apoyo capaz de facilitar sus traslados y necesidades durante su estancia en el aeropuerto. Estos servicios de asistencia no supondrán ningún coste ni cargos adicionales. Se tramitará a través de las compañías, que facilitarán toda la información necesaria.

B) Guía de accesibilidad ferroviaria: El primer paso del Plan de Accesibilidad 2007-2010 fue la implantación del servicio Atendo, un servicio personalizado, dirigido a un amplio colectivo, priorizando siempre la atención a las personas con discapacidad física, visual, auditiva o de otra naturaleza, pero que abarca a todo tipo de personas con movilidad reducida, ya sea permanente o transitoria (viajeros con lesiones, personas que llevan coches de niños, personas mayores, etc.).

El nuevo Plan de Accesibilidad Universal incorpora un fuerte compromiso de servicio público que garantiza la accesibilidad universal como ejercicio de un derecho de los viajeros teniendo como referencia la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, y la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad. Asimismo, por su valor de garantía social, en todo momento ha sido concertado con el movimiento asociativo de las personas con discapacidad.

C) Obtención de la tarjeta dorada de RENFE: con una minusvalía igual o superior al 65 % se dan descuentos importantes en las tarifas de los trenes de cercanías y regionales, grandes líneas, Talgo y AVE.

³⁴² Reglamento (CE) n.º 261/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de febrero de 2004, por el que se establecen normas comunes sobre compensación y asistencia a los pasajeros aéreos en caso de denegación de embarque y de cancelación o gran retraso de los vuelos, y se deroga el Reglamento (CEE) n.º 295/91.

4.5. Exención de asistencia sanitaria a las personas con discapacidad

El artículo 2 del Real Decreto 383/1984, de 1 de febrero, establece que serán beneficiarios del sistema de prestaciones sociales y económicas los españoles que residan en territorio nacional y que reúnan los siguientes requisitos: (a) estar afectado por una disminución permanente de sus facultades, ya sean físicas, psíquicas o sensoriales, de la que se derive una discapacidad en grado igual o superior a la que se establece en la presente norma (este grado se determinará mediante la aplicación de un baremo), para las distintas prestaciones, o estar afectado por un proceso degenerativo que pudiera derivar en discapacidad en las prestaciones en que así se establezca expresamente; (b) no estar incluido en el campo de aplicación del sistema de la Seguridad Social por no desarrollar una actividad laboral; (c) no ser beneficiario ni tener derecho a una ayuda o prestación de igual naturaleza y finalidad y, en su caso, que la cuantía concedida por otro organismo público no sea igual o superior al importe reconocido, excluyéndose a tal efecto las prestaciones económicas y en especie otorgadas en aplicación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, por cualquier circunstancia incluida la edad³⁴³; (d) no rebasar el tope de recursos que se establece en el artículo 32 del real decreto.

Podrán tener derecho a percibir las ayudas determinadas en el real decreto, sin perjuicio de lo que a efectos de la asistencia sanitaria y prestación farmacéutica se establece en la sección 1.^a del capítulo II, los discapacitados cuyos ingresos personales sean inferiores en cuantía anual al 70 % del SMI vigente en cada año.

En el supuesto de que la persona discapacitada tenga familiares a su cargo, el nivel máximo de recursos personales previsto en el apartado anterior se incrementará por cada persona en un 10 % del SMI. Cuando estas personas formen parte de una unidad familiar de la que dependa, el nivel máximo de recursos personales previsto en el número 1 del presente artículo se incrementará en un 10 % por cada miembro de la familia, a excepción de la propia persona discapacitada.

En ningún caso los recursos totales que resulten de la aplicación de los incrementos establecidos en los números 2 y 3 anteriores podrán superar el importe del SMI vigente en cada año.

³⁴³ Vid. MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA E INAP: «El Sistema para la Autonomía y la Atención a la Dependencia», Documentación Administrativa 276-277, 2006-2007, pp. 383 y ss.

El artículo 3 regula que la acción protectora del sistema especial de prestaciones sociales y económicas comprenderá: (a) asistencia sanitaria y prestación farmacéutica; (b) rehabilitación médico-funcional, (c) recuperación profesional, (d) medidas de integración social, (e) subsidio de garantía de ingresos mínimos, (f) subsidio por ayuda de tercera persona y (g) subsidio de movilidad y compensación por gastos de transportes.

4.6. Exención de gastos de transporte en los casos de asistencia sanitaria derivada de riesgos profesionales y de comparecencias para la realización de exámenes o valoraciones médicas

Se trata de una serie de exenciones que sin hacer referencia expresa a la condición de discapacitado, puede tener alguna relación con ellas, puesto que las lesiones que puedan producirse a los sujetos pasivos pueden generar algún grado de discapacidad.

Mediante la Orden TIN/971/2009, de 16 de abril, por la que se establece la compensación de gastos de transporte en los casos de asistencia sanitaria derivada de riesgos profesionales y de comparecencias para la realización de exámenes o valoraciones médicas, se pretende poner fin a la falta de previsión normativa existente en el ordenamiento jurídico en materia de compensación de gastos de transporte en los casos de asistencia sanitaria derivada de accidente de trabajo y enfermedad profesional, satisfechos por los trabajadores por razón de sus desplazamientos en medios de transporte ordinarios.

La compensación del coste de los traslados necesarios para recibir atención sanitaria en medios ordinarios de transporte se aplicará a los beneficiarios de la asistencia sanitaria derivada de accidente de trabajo y enfermedad profesional a que se refiere el artículo 11 del Decreto 2766/1967, de 16 de noviembre³⁴⁴, por el que se dictan normas sobre prestaciones de asistencia sanitaria y ordenación de los servicios médicos en el Régimen General de la Seguridad Social.

Asimismo, tendrán derecho a la compensación por gastos de transporte quienes soporten dichos gastos como consecuencia de su comparecencia para la realización de exámenes o valoraciones médicas exigidas por el equipo de valoración de incapacidades dentro de las competencias atribuidas al Instituto Nacional de la Seguridad Social y de las funciones asignadas a los citados equipos de valoración en los artículos 1 y 3,

³⁴⁴ El Decreto 2766/1967, de 16 de noviembre, ha sido derogado (salvo el apartado dos de su artículo sexto) por el Real Decreto 1192/2012, de 3 de agosto, por el que se regula la condición de asegurado y beneficiario de asistencia sanitaria en España con cargo a fondos públicos, a través del Sistema Nacional de Salud.

respectivamente, del Real Decreto 1300/1995, de 21 de julio, por el que se desarrolla, en materia de incapacidades laborales del sistema de la Seguridad Social, la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

En el supuesto de que se considere imprescindible acompañante, y así se informe por el facultativo del Instituto Nacional de la Seguridad Social o, en su caso, por la correspondiente mutua de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, podrán ser abonados los gastos de desplazamiento del acompañante en medio ordinario de transporte.

Los gastos de taxi se compensarán al interesado cuando sea necesaria su utilización por no existir medio de transporte ordinario o cuando el servicio no se ajuste a la fecha y hora de la citación, justificándose conforme a lo establecido en el apartado 4.3 de esta resolución. Asimismo se podrá abonar la permanencia del taxi en espera de efectuar el reconocimiento.

En este supuesto se podrá utilizar vehículo particular para los residentes en aquellas localidades donde no exista un medio de transporte colectivo o cuando el servicio no se ajuste a la fecha y hora de la cita. En este caso el importe del gasto se determinará y justificará conforme a lo establecido en el apartado cuarto.

4.7. Beneficios y ayudas de compañías aseguradoras, como MAPFRE, MUFACE e ISFAS³⁴⁵

Se dan con una discapacidad superior al 33 %, siendo otorgadas a voluntad de estas compañías. Tampoco se podrá discriminar a las personas con discapacidad en la contratación de seguros. En particular, se prohíbe la denegación de acceso a la contratación, el establecimiento de procedimientos de contratación diferentes de los habitualmente utilizados por el asegurador o la imposición de condiciones más onerosas, por razón de discapacidad, salvo que se encuentren fundadas en causas justificadas, proporcionadas y razonables, que se hallen documentadas previa y objetivamente.

³⁴⁵ Ley 26/2011, de 1 de agosto, de adaptación normativa a la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad.

4.8. La obtención del libro de familia numerosa³⁴⁶

En general, se entiende por familia numerosa la formada por los padres y tres o más hijos, sean o no comunes. No obstante, hay otras unidades familiares que por sus circunstancias pueden equipararse a las familiares numerosas. Entre otras, pueden equipararse las familias compuestas por: uno o dos progenitores con dos hijos, sean o no comunes, siempre que al menos uno de los hijos tenga reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 % o tenga incapacidad para trabajar; dos ascendientes cuando ambos tuvieran una discapacidad o, al menos, uno de ellos tuviera reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, o estuvieran incapacitados para trabajar, con dos hijos, sean o no comunes; tres o más hermanos, huérfanos de padre y madre, mayores de 18 años, o dos hermanos si uno de ellos tiene una discapacidad reconocida, que convivan y tengan una dependencia económica entre ellos.

Los beneficios para las familias numerosas son establecidos por el Estado, las comunidades autónomas y las corporaciones locales en el ámbito de sus competencias. En este caso vamos a tratar solo las del Gobierno central, y no las de las comunidades autónomas y corporaciones locales por su extensa normativa.

En el caso de los beneficios de carácter estatal (incluidos en el Reglamento de la Ley de Protección a las Familias Numerosas), las principales ventajas por ser familia numerosa son las siguientes:

- Bonificación del 45 % de las cuotas de la Seguridad Social (del empleador) por la contratación de un cuidador al servicio de una familia numerosa.
- Incremento del límite de ingresos para tener derecho a la asignación económica de la Seguridad Social por hijo a cargo menor de 18 años.
- Ampliación del período considerado como cotizado y del de reserva del puesto de trabajo en caso de excedencia por cuidado de hijo.
- Derechos de preferencia para conseguir becas, reducción del 50 % (para la categoría general) o exención (para la categoría especial) de tasas y precios públicos en el ámbito de la educación.

³⁴⁶ Normativa: Ley 40/2003, 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas (BOE n.º 277, de 19 de noviembre de 2003); Real Decreto 1621/2005, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas; Ley 40/2007, de 4 de diciembre, de medidas en materia de Seguridad Social (BOE, n.º 291, de 5 de diciembre de 2007)

- Derecho al subsidio por necesidades educativas especiales asociadas a la discapacidad para el transporte y comedor.
- Bonificaciones del 20 o 50 % en las tarifas de transporte por carretera, ferrocarril y marítimo (dependiendo de la categoría). Desde el 1 de enero de 2007 se aplica el descuento del 5 % o el 10 % (según categoría) en las tarifas aéreas nacionales.
- Derechos de preferencia en el acceso de actividades de ocio del IMSERSO (turismo y termalismo social) y bonificación en las cuotas a abonar.
- Bonificaciones en los precios de museos, auditorios y teatros estatales.
- Beneficios en materia de vivienda: acceso a ayudas financieras, subsidiación de préstamos, facilidades para cambio de vivienda en caso de incremento del número de miembros, adaptación en caso de discapacidades, alquileres, etc.

4.9. Beneficios en el abono metrobús

Son tarjetas a precio reducido para los viajes en autobús que se ofrecen en algunas comunidades autónomas. Es necesario una discapacidad igual o superior al 33 % y existe una valoración de ingresos máxima para la unidad familiar. Esto depende de cada ayuntamiento.

4.10. Ayuda para el transporte en taxi

El abono taxi es una ayuda económica individual para facilitar el desplazamiento en taxi a personas con discapacidad física, que tengan gravemente afectada su movilidad, y que no puedan utilizar los medios de transporte públicos. Los requisitos exigidos son:

- Tener entre 16 y 65 años de edad.
- Utilizar el taxi para desplazarse a centros de formación o de reconversión profesional, academias para aprender a conducir, centros de salud, hospitales, etc. Si el transporte se requiere para asistir al centro de trabajo, será requisito tener menos de 60 años.
- Estar empadronado en el municipio en el que se solicita.
- Tener una discapacidad legalmente reconocida, igual o superior al 33 %, o dificultades tales que hagan prácticamente imposible el uso del transporte colectivo.
- No disponer de vehículo propio.
- No disponer de unos ingresos que superen el doble del SMI.

4.11. Ayudas para la atención institucionalizada de personas con discapacidad y enfermos mentales crónicos

Son ayudas económicas individualizadas que se otorgan con carácter de subvención personal o finalista cuando se han agotado o resultan insuficientes los recursos de carácter individual o comunitario para la atención especializada en un centro residencial enfocado a personas con discapacidad³⁴⁷.

4.12. Abono de atención a las personas con discapacidad o con enfermedad mental crónica

El abono para las personas con discapacidad o enfermedad mental crónica son prestaciones económicas individualizadas que permitirán el acceso a un centro residencial de atención específica a aquellas personas que carecen de recursos económicos propios para financiar la totalidad del coste de una plaza.

4.13. Cuota de abono social en telefónica y ONO

Bonificación en la cuota mensual, que suele ser reconocida con una discapacidad superior al 65 % o si se tienen 65 o más años, y que depende de cada una de las empresas, y suelen reconocerla únicamente a personas jubiladas o discapacitadas.

4.14. Mejora de las condiciones de accesibilidad al medio físico³⁴⁸

Son ayudas dirigidas a incrementar la accesibilidad en sus diferentes ámbitos, sufragando los gastos derivados de la eliminación de barreras arquitectónicas, urbanísticas y de la comunicación que proporcionen el acceso a los espacios y edificios de pública concurrencia a todas las personas, así como la elaboración de planes específicos de actuación para la

³⁴⁷ Vid. MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES (ed.): *Guía de prestaciones para personas mayores, personas con discapacidad y personas en situación de dependencia. recursos estatales y autonómicos*, Madrid (IMSERSO), 2007, Colección Manuales y Guías, Serie Servicios Sociales (33007), p. 114.

³⁴⁸ La Asamblea General, en su Resolución 56/115, de 19 de diciembre de 2001, instó a los gobiernos y a las organizaciones no gubernamentales y gubernamentales a que promovieran normas internacionales en relación con las personas con discapacidad, realizaran campañas de información pública y prestaran especial atención a las poblaciones específicas de personas con discapacidad, incluidos los niños con discapacidad, las jóvenes y las mujeres con discapacidad y las personas con discapacidades psiquiátrica y de desarrollo. En España se aprobó el I Plan Nacional de Accesibilidad, por el Consejo de Ministros el día 25 de julio de 2003.

accesibilidad de los municipios y la adaptación de las playas que permitan su uso y disfrute por parte de la ciudadanía.

4.15. Ayudas SEPE

El Servicio Estatal de Empleo (SEPE) reduce los requisitos de acceso a la Renta Activa de Inserción a personas discapacitadas en situación legal de desempleo que posean al menos un 33 % de discapacidad.

La Renta Activa de Inserción es un subsidio extraordinario al que pueden acceder las personas que han agotado las prestaciones por desempleo, que tengan al menos 45 años y que no hayan percibido en los 365 días anteriores esta prestación.

En el caso de personas con un grado de discapacidad de un 33 % o más, estos dos requisitos no deben acreditarse, por lo que podrán solicitarla siempre que sean parados de larga duración y no posean rentas superiores al 75 % del SMI (491,40 euros al mes).

4.16. Fomento del empleo autónomo para personas discapacitadas

Las personas que quieran iniciar una actividad por cuenta propia y sean discapacitadas pueden acogerse al Programa de Fomento del Empleo Autónomo y percibir una ayuda de hasta 10 000 euros para iniciar su proyecto. Además, podrán obtener una reducción de hasta cuatro puntos sobre el interés fijado en los préstamos dirigidos a constituirse como trabajador autónomo, así como percibir hasta 2000 euros para asistencia técnica y obtener subvenciones del 75 % del coste para la realización de cursos de formación.

Todos estos beneficios para personas discapacitadas que hemos expuesto suelen ser objeto de numerosas modificaciones por parte tanto del Gobierno estatal como de los autonómicos y locales, y ni que decir tiene las que dependen de las empresas privadas.

También hay que decir que los beneficios y ayudas aquí expuestos no son una lista exhaustiva, sino que hemos tratado aquellas más frecuentes y de mayor interés.

CONCLUSIONES

La intención de realizar un trabajo como este es la de conocer con mayor profundidad las posibilidades que ofrecen las medidas fiscales como instrumento para mejorar las condiciones de integración económica, social y laboral de las personas discapacitadas.

En primer lugar, podemos decir que del análisis realizado en nuestro tema de investigación se desprende que, cada vez hay una mayor preocupación por parte de las instituciones en la integración de las personas discapacitadas, y se introducen normas en las que se deja ver una inquietud por acuñar nuevas definiciones que no ocasionen menoscabo moral a este colectivo. Sirva como ejemplo lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, en su disposición adicional 8.^a, que obliga en los textos normativos a utilizar la expresión «discapacidad», y no el de «minusvalía», término que la OMS abandonó en 2001 por su connotación peyorativa. En relación con esto, sería conveniente que nuestro artículo 49 de la Constitución sustituyera la palabra «disminuido» por el de «discapacitado» o «de diversidad funcional», concepto que empieza a utilizarse actualmente. Últimamente los partidos políticos empiezan a hacerse eco de la demanda del colectivo de personas discapacitadas; el PSOE anunció el 3 de diciembre de 2014 que propondría modificar el artículo 49 de la Constitución para eliminar la terminología discriminatoria hacia las personas con discapacidad.

Creo que la forma más apropiada para referirnos a quienes poseen alguna deficiencia es el de «persona con discapacidad», ya que de esta manera, no solo se hace alusión a sus características físicas o mentales, sino que, al anteponerse el término «persona», y así darle prioridad, nos recuerda su naturaleza y, con ello, su dignidad y valor; de esta manera, de lo que se trata es de evitar la discriminación de dichas personas, evitándose también expresiones despectivas que den pie a lo anterior o generen lástima. Pero tan importante o más que la forma de llamar a este colectivo es la imagen y el trato que la sociedad les otorgue, pues mientras se les siga considerando inferiores, teniéndoseles lástima o rechazándoseles, estas personas serán siempre señaladas y, por lo tanto, discriminadas, sin importar el nombre que se les dé.

Realizada la reflexión sobre la forma adecuada de definir a estas personas, sería conveniente aclarar algunos aspectos sobre los preceptos dictados por las autoridades para proteger a los discapacitados. Sobre esta cuestión, CERMI ha solicitado una reforma

constitucional en materia de discapacidad, concretamente en su seminario de trabajo de 4 de marzo de 2013.

Sin embargo, desde mi punto de vista, los artículos de nuestra Constitución, en concreto el 9.2, 10, 14, 31 y 49, ya regulan la protección de los discapacitados, bien de una forma directa, bien indirecta. Dejan la responsabilidad a los poderes públicos para adoptar las leyes necesarias que permitan a las personas discapacitadas obtener sus derechos.

Más recientemente, se estructura como una obligación jurídica internacional del Estado español, por su ratificación de la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad de la ONU, de 13 de diciembre, firmada y ratificada por España y que forma parte integrante de nuestro Ordenamiento Jurídico desde el día 3 de mayo de 2008.

Dado que el Gobierno tiene la facultad de entrar en todas las esferas sociales, así como el poder de regular en todos los ámbitos, su apoyo es indispensable en la integración de las personas con discapacidad; por ello, es necesario que las Administraciones centrales, las Administraciones autonómicas y los municipios den prioridad política y presupuestaria para la creación y continuidad a favor de este grupo vulnerable.

Por consiguiente, lo que debería hacerse es exigir a los Gobiernos el cumplimiento de la norma fundamental. Creo que esto se puede realizar de dos formas: primero, a nivel nacional se debería establecer un cambio en la estructura del gasto público, en el que predomine el papel central del Gobierno vía presupuesto (pudiéndose financiar parte de los gastos con el importe que se recaude por el impuesto en los premios de loterías, que según las estimaciones del Gobierno podrían ser unos ciento cincuenta millones de euros; de estos, el 30 %, es decir, unos cuarenta y cinco millones, se destinarían a este colectivo) y fiscalidad, junto con contribuciones salariales, empresariales y aportaciones familiares; este último se debería realizar de acuerdo con el principio de progresividad. La segunda forma se enfocaría desde el derecho internacional: hay que significar que la legislación y las políticas de la UE tienen cada día más influencia en la vida cotidiana de los ciudadanos y residentes de los Estados miembros. Al hallarse España adherida a la UE, debería ser este organismo quien, a través de reglamentos, directivas u otros actos legislativos —ya sean vinculantes o no— estableciera para los países que la integran la consecución de determinados objetivos; no solo los de carácter general —que sí que existen—, sino en lo relacionado con el tema que nos ocupa: los beneficios fiscales de las personas con discapacidad, sobre lo que existe poca normativa. De esta manera se haría cumplir lo establecido en los artículos anteriormente

citados de nuestra Constitución. Una forma de llevarlo a cabo es a través del Defensor del Pueblo Europeo, que junto con los Defensores del Pueblo nacionales y regionales forman la Red Europea de Defensores del Pueblo, cuya contribución es fundamental en lo que se refiere a velar por los derechos y su disfrute, tanto por los ciudadanos como por los residentes de la UE. Son, además, los responsables de gestionar y alcanzar un resultado satisfactorio de las quejas que se presenten contra las autoridades públicas de los Estados miembros, incluidas aquellas relativas a las actividades que entran dentro del ámbito de aplicación del derecho de la UE e, incluso, pueden proponer soluciones. Así pues, esta sería una de las maneras de lograr lo que se pretende; no obstante, hay que hacer constar que las decisiones del Defensor del Pueblo no son jurídicamente vinculantes, por lo que los demandantes pueden optar por dirigirse también los tribunales, con la salvedad de que el Defensor del Pueblo no puede generalmente tratar una queja si un tribunal la está gestionando. A pesar de ello, las autoridades públicas generalmente siguen las recomendaciones del Defensor del Pueblo, ya que, de no ser así, este puede notificar el asunto al Parlamento, atrayendo con ello la atención política y del público en general sobre el asunto.

También sería de gran importancia para la mejora de la situación de las personas discapacitadas el uso inmediato y riguroso de fuentes estadísticas contrastadas en los distintos tributos, gestionados por la Agencia Tributaria por cuenta del Estado, las comunidades autónomas y las corporaciones locales. La estadística puede dar respuesta a muchas de las necesidades que nos plantean las personas discapacitadas. Ello va a facilitar el debate y la reflexión, el desarrollo de análisis comparativos autonómicos, nacionales e internacionales, de evaluaciones de resultados y metodologías eficaces de implementación de políticas y programas. Permitiría conocer el número de personas con discapacidad (segregados por género) y familiares que acceden a los beneficios fiscales, desagregando la información por comunidades autónomas y provincias, así como el impacto fiscal que tienen las normas sobre este colectivo. También sería conveniente que estos datos se aportaran por cada uno de los impuestos que estén vinculados con las personas discapacitadas, tanto directos como indirectos; así conoceríamos si se trata de una importante fuente de financiación. Al mismo tiempo, permitiría averiguar el nivel y la evolución de los impuestos relacionados con la discapacidad.

En cuanto a los efectos de deducciones fiscales, deberían tener la consideración de discapacitados aquellos contribuyentes que acrediten un grado de diversidad funcional igual

o superior al 25 %, ya que las personas comprendidas dentro de estos porcentajes también tienen inconvenientes o imposibilidades para ejercitar algunas actividades, aunque estas personas puedan cuidarse por sí mismas. Lo que se pretende con ello es adaptar la definición de discapacitado a efectos fiscales a la nueva versión de la Clasificación Internacional del Funcionamiento (CIF), que se aprobó el 22 de mayo de 2001, en la 54.^a Asamblea de la Organización Mundial de la Salud. En ella se establece una misma escala genérica de gravedad en cinco niveles: entre ellas, la número 3, deficiencia moderada, comprendida entre 25 y el 49 %. En Alemania, la deducción de la carga tributaria puede realizarse cuando una persona tiene una discapacidad, si el grado de la misma es al menos de un 25 % (para grado de discapacidad entre el 25 y 30 %, la deducción es de 310 euros).

También se debería editar una recopilación normativa o documento informativo completo de todas las ventajas fiscales que les corresponden a las personas discapacitadas. A este respecto, con este código se lograría facilitar el conocimiento, el estudio y el manejo práctico de la normativa existente sobre discapacitados, ya que, en la actualidad, el fenómeno es inverso y se tiende a la fragmentación de la normativa en función de la especialización de las materias que son objeto de regulación. De esta forma, se deberían llevar a cabo acciones de difusión, actualizadas en cada ejercicio fiscal, con la finalidad de proporcionar información sobre los servicios y prestaciones que contemplan las Administraciones Públicas (estatales, autonómicas y locales), ya que los cambios de domicilio temporales o permanentes suelen ser frecuentes por razones familiares y personales. Por ello, sería conveniente la creación de un documento de fácil manejo en soporte físico y virtual.

Con respecto a las medidas fiscales adoptadas hacia las personas discapacitadas en España y en algunos países de nuestro entorno europeo, podemos decir que casi todos los Estados que constituyen la Unión Europea disponen de un extenso instrumental de medidas encaminadas a amparar a los discapacitados. Sin embargo, las mismas carecen de un marco normativo común y coherente por parte de la Unión que decrete las líneas básicas a seguir y permita unificar la terminología, determinar y coordinar las leyes que contemplan las exenciones y desgravaciones fiscales de todos los países que componen el espacio europeo.

En cuanto a España, en la nueva legislación sobre el IRPF, que entró en vigor a partir de enero de 2015, la ayuda familiar para familias numerosas y con ascendientes o descendientes con discapacidad a cargo ha mejorado la situación de las personas discapacitadas, puesto

que se ha acercado a los modelos de otros países europeos. Incluso en algunas medidas son mucho más favorables.

Sin embargo, muchas de ellas son bastantes mejorables, sin que por ello se vea afectado el principio presupuestario. Para ello, sería necesario crear una agenda pública en la que estuvieran involucrados los discapacitados, familiares, asociaciones, sindicatos y empresas privadas. En resumidas cuentas, sería necesaria una presión social hacia los partidos políticos para que urgieran a los eurodiputados a trabajar junto con la Comisión Europea en una política en materia fiscal, para elaborar estrategias que permitieran favorecer la integración de las personas discapacitadas, y de esta manera dar cumplimiento al apartado 9, punto 2.2 de la recomendación R(92)6, donde se establece que deben aprobarse medidas fiscales que contemplen los gastos en que incurran las personas con discapacidad en su vida cotidiana.

Del mismo modo, sería conveniente incluir algunas ayudas que existían con anterioridad y que fueron eliminadas, por ejemplo: desde el 1 de enero de 2013 se suprimieron las deducciones por adquisición de vivienda, construcción o ampliación, obras de instalación y adaptación de viviendas y el alquiler. Esto debería ser reconsiderado por el legislador y se deberían establecer nuevamente estas desgravaciones en el IRPF, al tratarse de uno de los beneficios fiscales muy importantes a los que podían acogerse los discapacitados y sus familias. Además, estas deducciones las contemplan la mayoría de los países de la UE.

Otra cuestión a tener en cuenta es que no existe un mismo tratamiento para las personas discapacitadas en el IRPF; los contribuyentes que realicen trabajos por cuenta ajena podrán deducirse una cuantía de 2000 euros por rendimientos de trabajo; este importe, sin embargo, no se lo pueden deducir las personas con discapacidad que trabajen por cuenta propia, a pesar de que estos soportan un mayor riesgo económico, de modo que se comete, por tanto, un agravio comparativo.

Además, la normativa de la mayoría de los países de nuestro entorno recoge deducciones por gastos de enfermedad, ayudas a las cotizaciones y asistencia en el domicilio de las personas discapacitadas. Estos beneficios deberían ser tenidos en cuenta también en nuestras normas, con el fin de poder remediar los cuantiosos gastos a los que tienen que hacer frente este colectivo y sus familias.

Tampoco existe un tratamiento fiscal igualitario para las personas discapacitadas en las diferentes comunidades autónomas. Se debería de realizar una modificación de la Ley

22/2009, de 18 de diciembre, en la que se ceden a las comunidades autónomas competencias normativas de determinados tributos. En el caso de que estén relacionadas con las personas discapacitadas, debería ser el Estado quien tuviera la competencia y sería este quien establecería las mejoras, el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. De esta forma, se evitarían los desplazamientos de los ciudadanos dentro del territorio nacional, buscando una mejor fiscalidad.

Por encima de la discriminación, el desempleo se considera, por las personas con discapacidad y familiares, como el principal problema al que se enfrentan. Todos sabemos que las personas con discapacidad integran uno de los colectivos con mayor riesgo de exclusión a la hora de acceder a un empleo, y también los que sufren una brecha salarial más importante.

Pues bien, el análisis efectuado en nuestro trabajo nos aporta una información adecuada sobre las diferentes medidas adoptadas por algunos países de la Unión Europea para lograr la integración laboral de las personas discapacitadas. Podemos decir que la adopción de medidas de acción positiva frente a la discriminación laboral de las personas discapacitadas de dos de los países más industrializados de la zona euro (Alemania y Francia) es mucho más extensa que la de Italia y la de España.

En lo referente a España, con la entrada en vigor de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, las deducciones para personas discapacitadas sufren pocas modificaciones. Se mantienen y mejoran las deducciones por I+D+i; desaparecen las bonificaciones por adaptación de vehículos, aportaciones a patrimonio protegido y la formación profesional —esta última de gran importancia para este colectivo, pues la incorporación o mantenimiento de los discapacitados en la empresa puede requerir, en algún supuesto, formación adicional para el discapacitado, en aras de una mejor adaptación a su puesto de trabajo—. Se mantiene la deducción por creación de empleo de trabajadores discapacitados, algo mejorada a partir de 2013.

Para dar solución a esta problemática creemos que sería necesario decretar una legislación en la que se contemplen tres grados de acción. En primer lugar, que la entidades estatales o privadas bajo la dependencia de asociaciones con personalidad jurídica y reconocidas como de interés público y sin fines lucrativos empleen a personas excluidas del mercado laboral. Cada uno de estos talleres se debería separar en tres módulos: un módulo de evaluación, que permita analizar las carencias formativas o de trabajo de las personas

discapacitadas; un segundo módulo, de formación profesional, con una duración aproximada de tres años, que permita adquirir a las personas discapacitadas la suficiente formación para poder ejercer un empleo que les permita la inclusión laboral; por último, un módulo de producción, que permita continuar a las personas discapacitadas con la integración social, laboral y profesional, ofreciéndoles una extensa variedad de empleo.

En segundo lugar, promover la iniciativa empresarial. El Real Decreto 20/2012, de 13 de julio, y el Real Decreto Ley 4/2013, de 22 de febrero, establecen deducciones y bonificaciones para autónomos con discapacidad; en concreto, disponen que los trabajadores autónomos discapacitados que causen alta inicial en el RETA tendrán derecho a una bonificación del 50 % de la cuota resultante de aplicar sobre la base mínima del régimen el tipo vigente en el mismo durante los cinco años siguientes a la fecha de efectos del alta. Este criterio se debería aplicar para los autónomos discapacitados que ya se encuentren dados de alta con anterioridad, y también se debería eliminar la limitación temporal, dándole un carácter indefinido. En cuanto a la tributación por actividades económicas en estimación objetiva, se podría incrementar el porcentaje de minoración por incentivo al empleo del personal asalariado; actualmente se aplica el 40 % y se podría mejorar aminorándola al 25 %. Esta reducción debería ser compatible con la del personal asalariado para menores de 19 años, y los que presten servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación, que se computarán al 60 % —actualmente es incompatible—. Las personas discapacitadas que tengan un grado de discapacidad reconocido de un 33 % o más y sean titulares de la actividad, se computan al 75 %; en este caso debería disminuirse al 50 %. Cuando el consorte o los hijos menores tengan la condición de no asalariados y sean discapacitados, deberían estar exentos durante los tres primeros años y posteriormente aplicarse tal y como decreta la actual normativa, el 50 %; en todo caso, si el titular del negocio se computa por completo la jornada, antes de imputar, en su caso, la reducción prevista en el párrafo anterior, y no tenga a más de una persona asalariada. Para finalizar, también existen reducciones para los discapacitados, en el índice corrector por crear una nueva actividad: cuando los contribuyentes tengan un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, los índices correctores aplicables serán del 0,60 si se trata del primer año del ejercicio de la actividad, y del 0,70 si se trata del segundo. En este caso, se podrían aplicar índices correctores al 50 % durante los tres primeros años. En suma, lo que se pretende es acercarse a las medidas de los demás países de la Unión Europea, cuyo objetivo principal es la incorporación de este colectivo al mundo del trabajo, ya que ello produce una mayor

integración social y económica. Para aquellas personas que se encuentren encuadradas como empresarios discapacitados en el régimen de estimación directa normal o simplificada, se deberían incluir gastos de amortización para todos los elementos, maquinaria, ayudas técnicas y adaptación de inmuebles y vehículos que estén relacionados con el desempeño de la actividad del discapacitado. También pueden concederse créditos al autoempleo, así como ayudas por teletrabajo.

En tercer y último lugar, se contempla el empleo externo. El artículo 42 del RDL 1/2013 de 29 de noviembre, contempla la obligación del cumplimiento por parte de las empresas de una cuota de contratación, como la necesidad de que las empresas con más de cincuenta trabajadores cuenten con un 2 % de los puestos de trabajo ocupados por personas con discapacidad, aunque menos del 25 % de las mismas conoce las medidas alternativas y, además, apenas un 14 % cumple esta ratio. Entendemos que se debería ampliar la cuota de contratación para pequeñas y medianas empresas con veinte o más trabajadores hasta el 5 % y aplicar el régimen de infracciones y sanciones para el empresario infractor, contempladas en el artículo 15 del RDL 5/2000, de 4 de agosto, en sus puntos 2 y 3, en virtud de lo dispuesto en los artículos 17.2 y 17.3 del Estatuto de los Trabajadores.

La ley debería prever, además, un amparo especial para las personas discapacitadas contra el despido y la protección de sus intereses, que comience a partir del sexto mes, por medio de un representante especial en el medio laboral, y el despido debería someterse a autorización administrativa.

También se debería fomentar el empleo de los discapacitados estableciendo ayudas económicas (subvenciones o préstamos) que faciliten la integración laboral. Las empresas que contraten a personas con discapacidades superiores al 50 % podrían percibir subvenciones de salario por parte de la Administración u organismo al que se transfieran las competencias, financiando hasta el 80 % de la remuneración y el 100 % de los gastos por formación, durante un período de tres años. A la finalización de dicho período el empresario estará obligado a mantener al empleado en su puesto de trabajo; en caso contrario, la entidad deberá devolver el incentivo percibido. Si la inserción de trabajadores con discapacidad proviene de centros especiales de empleo en empresas ordinarias, las ayudas para adquirir formación relacionadas con el puesto deberían ser del 50 % durante doce meses y la financiación del salario del 40 %, durante los dos primeros años. Además, la entidad podría percibir, en concepto de compensaciones por bajo rendimiento, hasta 400 euros al mes sin limitación de duración, sometidos a examen en función de la evolución del rendimiento del

trabajador. Asimismo, el trabajador también podría percibir prestaciones para soportar los gastos de incorporación al empleo y los gastos de transporte, incluida la adquisición de vehículos.

En concepto de impuesto de sociedades se propone restablecer la deducción por formación, por aportaciones realizadas a favor de patrimonios protegidos, la deducción por realización de obras e instalaciones de adecuación para trabajadores con discapacidad y adaptación de vehículos para personas discapacitadas.

La formación cobra una importancia vital para las personas con discapacidad, habida cuenta de que el nivel de estudios de los activos es, históricamente, sensiblemente inferior al del resto de la población. Según los datos del INE, los españoles con estudios superiores representan un 33,2 % del total de la población activa, cifra que desciende hasta el 23,8 % en el caso de las personas con discapacidad. De igual forma, los estudios primarios representan buena parte de la formación de las personas activas con discapacidad (20 %), frente al 13,9 % del resto de la población. Es en los estudios secundarios donde la situación se iguala: un 52,4 % de la población activa tiene esta formación, al igual que un 54,5 % de los activos con discapacidad. Por ello, la importancia de la formación se demuestra en la confianza laboral que proyecta a los que la reciben, ya que las personas con discapacidad ven reforzados valores como el esfuerzo, la motivación o el afán de superación, cualidades que se convierten en garantía de éxito cuando se trasladan al ámbito empresarial.

Otro tema importante a tratar en la discapacidad es el impuesto sobre el patrimonio; este impuesto se creó con carácter temporal en 1977 y fue derogado durante apenas tres años (2008-2011) y recuperado nuevamente a finales de 2011. Actualmente, aunque estaba prevista su eliminación para 2015, el Gobierno lo ha prorrogado para el 2016. Solo siete países del mundo poseen el impuesto sobre el patrimonio y, entre ellos, cinco son de la Unión Europea: España, Francia, Luxemburgo, Suecia y Finlandia, aunque Grecia también tiene un tributo para los grandes propietarios. España, con gran diferencia, es el país del mundo con el tipo impositivo máximo más elevado en el impuesto del patrimonio (2,5 %).

De los países que han sido objeto de nuestro estudio en el trabajo de investigación, solo Francia y Estados Unidos lo tienen. Aunque el único que recoge algunas exenciones a las personas discapacitadas es Francia. En este país, los contribuyentes discapacitados sujetos a este impuesto podrán tener una reducción de 300 euros por persona a cargo, si tienen reconocida la tarjeta de discapacidad y conviven con ellos. El cónyuge no se considera un dependiente. Una persona física propietaria de un patrimonio que exceda del umbral de

imposición al 1 de enero de 1 300 000 euros estará sujeta anualmente al impuesto sobre el patrimonio (ISF). Toda modificación que se realice en el transcurso del año no será tenida en cuenta. La indemnización por un daño corporal no está sujeta al impuesto sobre el mismo.

Con respecto a España, varias comunidades eliminaron el impuesto sobre el patrimonio y lo recuperaron posteriormente; Baleares, la Comunidad Valenciana y Madrid, lo tienen suprimido.

Si este impuesto se sigue prorrogando para ejercicios posteriores, las personas discapacitadas deberían estar exentas al 100 % de dicho impuesto. No es coherente que los padres y familiares se esfuercen en ahorrar para que sus parientes discapacitados puedan tener un futuro económico, social y laboral de más calidad, mientras que los poderes públicos, que son los que los deberían promover, les penalicen luego.

Otro de los impuestos que tiene un especial interés es el IVA, en la medida en que afecta directa o indirectamente a las personas con discapacidad, en dos ámbitos diferenciados, operaciones interiores —entrega de bienes y prestaciones de servicios que se producen en nuestro país— y operaciones exteriores —entrada de bienes procedentes de otros países—.

Con respecto al tipo impositivo que puede afectar a este colectivo o entidades relacionadas con ellos, como consumidores finales, la nueva Ley 28/2014 del Impuesto del Valor Añadido, introduce cambios respecto a la ley anterior. Con esta reforma se pretende hacer cumplir con la Sentencia C360/11 Comisión/España del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2013. En ella que se obliga subir al 21 % el IVA en equipos médicos, instrumental sanitario y productos farmacéuticos, pero se mantendrá el IVA reducido del 10 % en todos los productos que estén diseñados para personas que tengan discapacidades físicas, mentales, sensoriales o intelectuales. Los porcentajes del IVA a aplicar serán los siguientes: para equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental de uso médico y hospitalario, se gravaría con el 21 %, antes el 10 %; para los productos que estén diseñados para personas que tengan discapacidades físicas, mentales, sensoriales o intelectuales, el 10 %, se mantiene igual que en 2014; las sustancias medicinales y los principios activos de los medicamentos para uso humano, así como los productos intermedios para la fabricación de dichos medicamentos, se incrementa del 4 % al 21 %; en cuanto a las gafas graduadas, prótesis, sillas de ruedas o muletas, productos sanitarios como las gasas, vendas, botiquines para primeros auxilios o parches oculares, se mantiene al 4 %. Para los medicamentos de uso humano, las fórmulas galénicas, magistrales y preparados oficinales, los vehículos para personas con movilidad reducida, las prótesis,

órtesis e implantes internos para personas con discapacidad, se aplicará el 4 %, igual que en 2014; por último, también se aplicará el IVA superreducido del 4 % a los vehículos para personas con movilidad reducida, en lo referente a la adquisición, reparación y adaptación.

También se debería revisar el régimen fiscal vigente de iva aplicable a las ayudas técnicas, que está lejos de ser equitativo. Sería preciso ampliar la relación de bienes y artículos de estas ayudas, e incrementar las exenciones fiscales.

Del examen realizado sobre el tratamiento fiscal del IVA vigente en España y de otros países del entorno europeo, en torno a la figura del discapacitado, queda patente que los tipos de IVA que se aplican en favor de las personas discapacitadas por dichos Estados son muy análogos. Sin embargo, creo que el legislador puede llevar a cabo mejoras fiscales en este impuesto para estas personas. A modo de ejemplo: en el derecho comparado, en la adquisición de un vehículo (incluida la compra de un vehículo arrendado), es aplicable el 4 % en lugar del 21 %, tanto para la persona discapacitada como para los familiares de la que es fiscalmente dependiente, incluso, en algunos países, no están sujetos a este impuesto los empresarios ciegos, bajo determinadas condiciones.

Otro de los impuestos de enorme importancia para las personas discapacitadas es el de sucesiones y donaciones. Pienso que no se debería establecer un impuesto por un bien heredado, más aún cuando se trata de estas personas, que ven cómo se reduce su economía, lo que dificulta más si cabe su integración. Además, ya ha estado sometido previamente al impuesto sobre la renta por los rendimientos generados y al impuesto sobre el patrimonio. Últimamente algunas autonomías han suprimido las bonificaciones y la consecuencia de todo esto es que han aumentado las personas que renuncian a las herencias por no poder pagar el impuesto.

Por otro lado, este impuesto genera un agravio comparativo entre los ciudadanos de las distintas comunidades autónomas. Esta disensión está ocasionando una desigualdad de trato entre los habitantes, ya que la comunidad tiene libertad para imponer tipos y deducciones, lo que da lugar a que una gran cantidad de personas tengan muy en cuenta dónde establecer sus domicilios, y trasladen sus inversiones a unas regiones en detrimento de otras. También se multiplican los casos de personas que se empadronan en otra comunidad para pagar menos o incluso hacen la donación a miembros de su familia que viven en otra autonomía con menor tributación. Así, Cataluña, Madrid y Cantabria son las comunidades autónomas donde menos impuestos se pagan a la hora de heredar, mientras que Andalucía, Murcia y Asturias son las más gravosas.

En relación con las personas con discapacidad, se plantea exonerar a estas personas del pago de dicho tributo y, en caso de que no sea posible, realizar una reducción en la base imponible tanto mortis causa como en inter vivos de 500 000 euros en el caso de sujetos pasivos con una discapacidad igual o superior al 33 % y de 650 000 euros, para aquellos que posean una discapacidad igual o superior al 65 %. No hay que olvidar que la herencia es fundamental para el soporte vital de las personas discapacitadas.

Para finalizar las conclusiones y con respecto a las tasas y servicios públicos, podemos decir que las diferentes comunidades autónomas han establecido amplias modalidades de exención tanto total como parcial a las personas discapacitadas en el pago de tasas y precios públicos. Pero que al igual que otros impuestos que hemos expuesto en nuestro trabajo, cuando el desarrollo del tributo depende de cada comunidad o de entes locales, un mismo acto administrativo puede tener un coste diferente, lo que supone un agravio *comparativo* para los administrados que soportan dichas tasas. Igualmente, para las personas con diversidad funcional, principal objeto de nuestro tema de trabajo, el tratamiento de los beneficios económico-financieros en cada una de ellas es distinto, lo que posibilita dependiendo de la región donde resida tener, por ejemplo, una mayor o menor capacidad económica, desigualdades en la educación, en el empleo, en la integración social, etc.

BIBLIOGRAFÍA

ABELLA POBLET, E.: *Manual del IVA*, Madrid (La Ley), 2006.

ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *Unión Europea armonización y coordinación fiscal, tras el tratado de Lisboa* [tesis doctoral], Sevilla (Universidad Pablo Olavide), Bolonia (Scuola Europea di Alti Studi Tributari), 2011.

ADIEGO ESTELA, M., BADENES PLÁ, N., BUENAVENTURA ZABALA, J. M., BURGOS PRIETO, M. J., GARCÍA-HERRA BLANCO, C. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Evaluación de la reforma del IRPF de 2015*, Madrid (Instituto de Estudios Fiscales), 2015.

AFI GUÍAS: *Guía práctica del IRPF para el 2014*, Madrid (Ahorro Corporación), 2014.

— *Guía práctica del IRPF 2015*, Madrid (Ahorro Corporación), 2015.

— *Guía práctica del IRPF 2016*, Madrid (Ahorro Corporación), 2016.

AGENCIA TRIBUTARIA, *Manual práctico IVA 2015*. Recuperado de: <www.agenciatributaria.es>.

— *Addenda Comunidades Autónomas IRPF 2015* [en línea]. Recuperado de: <www.agenciatributaria.es>.

AGUADO DÍAZ, A. L.: *Historia de las Deficiencias. Tesis y praxis*, Madrid (Escuela Libre), 1995.

ALAMEDA CASTILLO, M. T. y ALCAÍN MARTÍNEZ, E., MOLINA FERNÁNDEZ, C. y GONZÁLEZ-BADÍA FRAGA J. (coords.): *Régimen jurídico de las personas con discapacidad en España y en la Unión Europea*, Granada (Comares), 2006.

ALBARRÁN LOZANO, I., ALONSO GONZÁLEZ, P. y BOLANCÉ LOSILLAS, C.: «Comparación de los baremos español, francés y alemán para medir la dependencia de las personas con discapacidad y sus prestaciones», *Rev. Esp. Salud Pública*, mayo-junio de 2009, vol. 83, n.º 3, pp. 379-392.

- ALCAÍN MARTÍNEZ, E., CABRA DE LUNA, M. A., GONZÁLEZ-BADÍA FRAGA, J. y MOLINA FERNÁNDEZ, C.: *Informe 2012. La protección jurídica de las personas con discapacidad en España*, Madrid (Aranzadi), 2014.
- ALCALDE BARRERO, O.: *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Comentarios y casos prácticos*, 5.^a ed., Madrid (CEF), 2016
- ALFONSO GALÁN, R. M.: *El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Valencia (Tirant lo Blanch), 2015.
- ALONSO GIL, M.: *Hacienda autonómica y local*, Madrid (Universidad Carlos III), 2016.
- ALONSO PARREÑO, M. J. «Beneficios Fiscales. Impuestos sobre sucesiones y donaciones» [en línea], *Canal Down 21*, 28 de noviembre de 2006.
- ALONSO UREBA, A.: *Código de tributación 2007. Legislación aplicable en las comunidades autónomas*, Valencia (Grupo Wolters Kluwer), 2007.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P., «La discapacidad en el sistema tributario español», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de A Coruña*, 2000, vol. 4.
- ANDRÉS VALENCIA, L.: «Breve historia de las personas con discapacidad: De la opresión a la lucha por sus derechos», 3 de diciembre de 2014 [en línea]. Recuperado de: <www.rebellion.org/docs/192745.pdf>.
- ARARTEKO: «La política tributaria dirigida a las personas con discapacidad en el ámbito de la CAPV», informe, 1999.
- ARGENTE ÁLVAREZ, J., ARVERAS ALONSO, C. GIL DEL CAMPO, M., MÁRQUEZ RABANAL, A., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MELLADO BENAVENTE, F. M. y RODRÍGUEZ VEGAZO, A.: *Guía del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 3.^a ed., Valencia (Edición Fiscal CISS), 2007.
- ARGENTE ÁLVAREZ, J., ARVERAS ALONSO, C., GIL DEL CAMPO, M., MÁRQUEZ RABANAL, A., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MELLADO BENAVENTE, F.,M. y RODRÍGUEZ VEGAZO, A.: *Código tributario impuestos*, Valencia (Grupo Wolters Kluwer, Edición Fiscal CISS), 2008.

ARGENTE ÁLVAREZ, J., ARVERAS ALONSO C. y MÁRQUEZ RABANAL, A.: *Todo renta 2007*, Valencia (Grupo Wolters Kluwer, Edición Fiscal CISS), 2007.

ARGENTE ÁLVAREZ, J., ARVERAS ALONSO, C., GIL DEL CAMPO, M., MÁRQUEZ RABANAL, A., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MELLADO BENAVENTE, F. M. y RODRÍGUEZ VEGAZO, A.: *Normas tributarias 2008*, Valencia (Grupo Wolters Kluwer, Edición Fiscal CISS), 2007.

ARNÁIZ ARNÁIZ, T.: *Fiscalidad práctica 2015: impuestos especiales, IVA e impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, Valladolid (Lex Nova), 2015.

ARRABE ASESORES: «Deducciones de Carácter Estatal en el IRPF 2015» [en línea], *Arrabe asesores*. Recuperado de: <www.arrabeasesores.es>.

ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el impuesto sobre el valor añadido*, Madrid (Instituto de Estudios Fiscales), 2009, Colección Documentos (19/09).

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: «La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional», *Derecho Privado y Constitución*, 2002, n.º 16, pp. 65-90.

ARROYO GIL, A.: *La Reforma Constitucional del Federalismo Alemán: estudio crítico de la 52.ª Ley de modificación de la ley fundamental de Bonn, de 28 de agosto de 2006*, Cataluña (Institut d'Estudis Autònòmics), 2009, Colección Con(Textos)A (11).

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF): *Reforma fiscal impuesto sobre sociedades, Ley 27/2014 de noviembre*, Gabinete de Estudios, enero de 2015.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES: *Reforma del régimen de incentivos fiscales al mecenazgo* [en línea], junio de 2014. Recuperado de: <www.fundaciones.org>.

— *Deducciones en el tramo autonómico del IRPF por donativos realizados a favor de fundaciones* [en línea], 2015. Recuperado de: <www.fundaciones.org>.

- AZPITARTE SÁNCHEZ, M.: «Los Derechos Fundamentales de la Unión, en busca de un nuevo equilibrio», *Revista Española de Derecho Constitucional*, 2015, n.º 104, pp. 243-268.
- BAS SORIA, J.: *El IVA en las operaciones internacionales. Mercancías y servicios*, Madrid (CEF), 2015, pp. 235 y ss.
- BANACLOCHE PALAO, C.: *El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Zizur Mayor (Aranzadi), 2013.
- BLANCO EGIDO, E. y SÁNCHEZ SALCEDO, A. M.: «Enfoque de la discapacidad en los organismos internacionales», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, 2006, n.º 65, pp. 37-48.
- BLESA BÁGUENA, Á. y CARVAJO VASCO, D.: *Prontuario fiscal 2003*, Valencia (CISS), 2003.
- BOMHAPEC: «Texto legales» (separata), *Boletín Oficial de los Ministerios de Hacienda y Administraciones Públicas y de Economía y Competitividad: Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2015, n.º 2, título v, artículos 56-59.
- BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J. V.: *Impuesto sobre sociedades*, vol. 1: *Régimen general. Comentarios y casos prácticos*, 6.^a ed., Madrid (CEF), 2016.
- CABRA DE LUNA, M. A.: «Discapacidad y aspectos sociales: la igualdad de oportunidades, la no discriminación y la accesibilidad universal como ejes de una nueva política a favor de las personas con discapacidad y sus familias. Algunas consideraciones en materia de protección social», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, n.º 50, pp. 21-46.
- CABRERA FERNÁNDEZ, J. M y CABRERA HERRERO, M.: *Todo IVA*, Valencia (Edición Fiscal CISS), 2008.
- CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*, Zizur Mayor (Aranzadi), 2012.

CALVO SALES, T.: *El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: la mayoría de edad del ICIO*, Madrid (La Ley), 2007.

CALVO VÉRGEZ, J.: *El derecho de deducción en el IVA*, Madrid (La Ley), 2015.

— «Fiscalidad de las prestaciones procedentes de planes de pensiones constituidos a favor de personas con discapacidad», *Diario La Ley*, 2010, n.º 7377.

CAMPOY CERVERA, I.: *Estudio sobre la situación de los niños y las niñas con discapacidad en España*, Madrid (UNICEF Comité Español, Huygens Editorial), 2013, Cuadernos para el Debate (2).

CAÑAL GARCÍA, F. J.: *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Pamplona (Rialp), 1997.

CARBAJO VASCO, D.: «La familia y la reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Tribuna Fiscal*, 2003, n.º 12, pp. 9-24.

— «Tratamiento de la discapacidad y de la dependencia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Revista de información fiscal*, 2008, n.º 88, pp. 12-43

CENTRE DE PROMOCIÓ Í DESENVOLUPAMENT MUNICIPAL MANISES: *Impuesto sobre actividades económicas* [en línea]. Recuperado de: <www.emanises.es>.

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS (CEF): *Impuesto sobre sociedades* (12.^a ed. actualizada a 1 de octubre 2003), Madrid (CEF), 2003.

— *Guía fiscal 2015*, Madrid (CEF), 2015.

CEPA DUEÑAS, A. y TEJEDOR RUIZ, C.: *Sistema tributario local*, 1.^a ed., Barcelona (J. M. Bosh), 2013.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (dirs.): *Los tributos locales y el régimen fiscal de los Ayuntamientos*, Valladolid (Lex Nova-Tomson Reuters), 2014.

COLECTIVO IOÉ, PEREDA, C., PRADA, M. A. DE y ACTIS, W.: *Discapacidades e inclusión social*, Barcelona (Obra Social la Caixa), 2012, Colección Estudios Sociales (33).

COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (CERMI): *Principales beneficios fiscales para las personas con discapacidad y sus familias. Guía informativa* [en línea], 2015. Recuperado de <www.cermi.es>.

— *La discapacidad en el ámbito tributario*, Madrid (Fundación ONCE), 2005.

COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (CERMI): *Discapacidad y fiscalidad: Propuestas para una mayor inclusión social*, Madrid, 2013.

— *Principales beneficios fiscales para las personas con discapacidad y sus familias. Guía informativa* [en línea], noviembre de 2015. Recuperado de: <www.cermi.es>.

— *El impacto de la crisis económica en las personas con discapacidad y sus familias*, Madrid (Cinca), 2009, Colección CERMI (43).

CONCHEIRO DEL RÍO, J.: *Exenciones en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Barcelona (Editorial Bosh), 2010.

CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO: *Cooperativas de trabajo de iniciativa social. Radiografía de un sector en evolución*, Madrid (COCETA), 2010.

CONFEDERACIÓN NACIONAL DE CENTRO ESPECIALES DE EMPLEO (CONACEE): *Nuevo marco jurídico para los centros especiales de empleo del siglo XXI* [en línea], s. l. (CONACEE), 2007.

CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL: *La situación de las personas con discapacidad en España*, informe n.º 4, Madrid, 2003.

CRESPO RAMOS, T., LÓPEZ YEPES, J. A., PEÑA ALCARAZ, J. E. y CARREÑO SANDOVAL, F.: *Administración de empresas*, vol. 3: *Cuerpo de profesores de enseñanza secundaria*, Sevilla (Editorial MAD), 2010.

- CRISTÓBAL RONCERO, R.: «Políticas de Empleo en la Unión Europea», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, 2001, n.º 33, pp. 33-60.
- CROS-COURTIAL, M. L. y VERICE, M.: «Discapacidad y trabajo», en *Enciclopedia de salud y seguridad en el trabajo*, s. l. (Chantal Dufresne, BA), 1998.
- CUENCA GÓMEZ, P. (ed.): *Estudios sobre el impacto de la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad en el ordenamiento jurídico español*, Madrid (Dykinson), 2010.
- DEFENSOR DEL PUEBLO: «Presente y futuro de la fiscalidad del discapacitado. Informes», *Estudios y Documentos*, 2000.
- DELGADO GARCÍA, A. M.: *Principales novedades en materia de rentas exentas y determinación de la base imponible*, Madrid (J. M. Bosch Editor), 2009.
- y OLIVER CUELLO, R.: *Cuota tributaria y deducciones* [en línea], s. l. (Universitat Oberta de Catalunya), s. f.
- , BELTRÁN DE HEREDIA RUIZ, I. y OLIVER CUELLO, R.: *Vejez, dependencia y discapacidad: aspectos fiscales y de seguridad social* [en línea], Madrid (Ministerio de Trabajo e Inmigración), 2009.
- DELOITTE: *Régimen legal y fiscal del mecenazgo. Normativa del Estado y de las comunidades autónomas* [en línea]. Recuperado de: <www.culturayalianzas.es>.
- DÍAZ ALABART, S.: *La Encrucijada de la Incapacitación y la Discapacidad*, Madrid (La Ley Grupo Wolters Kluwer), marzo de 2011, pp. 853 y ss.
- ECOSISTEMAS DIGITALES DE NEGOCIO, S. L.: *Cambios en el IVA por la reforma fiscal de 2015* [en línea]. Recuperado de: <<https://ayuda.cuentica.com/cambios-iva-reforma-fiscal-2015>>.
- EGEA GARCÍA, C. y SARABIA SÁNCHEZ, A.: «Visión y modelos conceptuales de la discapacidad», *Revista Polibea* (Madrid), n.º 73, pp. 1-6.
- *Guía para conseguir una prevención de riesgos laborales. inclusiva en las organizaciones* [en línea], Madrid (Fundación Prevent, Comunidad de Madrid), 2010.

ESCRIBANO TORTAJADA, P.: *El patrimonio protegido de las personas con discapacidad*, Valencia (Tirant lo Blanch), 2012.

FANTOVA AZKOAGA, F.: «Comparación de la legislación de Alemania, Francia, Reino Unido y Suecia con la de España en lo relativo a políticas para la discapacidad en materia de asistencia y servicios sociales específicos», *Real Patronato de Prevención y de Atención a Personas con Minusvalía* (Seminario de derecho comparado sobre discapacidades), Madrid, 1999.

FEAPS: *Modelo referencial de centro ocupacional* [en línea]. Recuperado de: <www.feaps.org/servicios/documentos/modelo_ocupacion.pdf>.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: «Planes de pensiones y patrimonio protegido de los discapacitados: análisis comparativo de su régimen tributario», *Revista Técnica Tributaria*, 2004, n.º 65, pp. 19-38.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Estudio Jurisprudencial de las Contribuciones Especiales*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Almería, 2000.

— *Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Madrid (Tirant lo Blanch), 2007.

GABINETE JURÍDICO DEL CEF: *Guía fiscal 2015*, Madrid, 2015.

GALAPERO FLORES, R.: *Las rentas de trabajo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Estudio jurídico tributario*, Madrid (Dykinson), 2015.

GALLEGO DOMÍNGUEZ: «Aproximación al patrimonio protegido del discapacitado», en J. Pérez de Vargas (coord.): *Protección jurídica patrimonial de las personas con discapacidad*, Madrid (La Ley-Actualidad), 2007, pp. 113-180.

GALLEGO PERAGÓN, J. M.: «La discapacidad: jurídicamente un concepto encrucijada», *Revista Quincena Fiscal*, 2001, n.º 3, pp. 25-27.

GARCÍA CALVENTE, Y. y CALVO ORTEGA, R.: *Situaciones de dependencia: regulación actual y nuevas perspectivas*, Madrid (Thomson-Civitas), 2007.

GARCÍA COSTA, F. M.: *Algunas originalidades y aportaciones al constitucionalismo español*, Barcelona (Atelier), 2015.

- GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *El impuesto sobre actividades económicas*, Zizur Mayor (Civitas-Thomson Reuters), 2010.
- y VEGA BORREGO, F. A.: «El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica», en D. Marín Barnuevo Fabo (coord.): *Los tributos locales*, 2.^a ed., Zizur Menor (Thomson-Civitas), 2010, pp. 377-508.
- GARCÍA ORTIZ, A., LÓPEZ PÉREZ, A. M. y PIZARRO BARCELÓ, F.: *La imposición patrimonial en España: estudio de futuras reformas y sus repercusiones tributarias en el impuesto sobre el patrimonio y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, 3.^a ed., Madrid (Instituto de Estudios Fiscales), Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, doc. 11/2015.
- GARCÍA PÉREZ, R.: «Titularidad y sujetos constituyentes del patrimonio especialmente protegido del discapacitado», en F. J. Sánchez Calero y R. García Pérez (coords.): *Protección del patrimonio familiar*, Valencia (Tirant lo Blanch), 2006, pp. 107-154.
- GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B., CARRACEDO GONZÁLEZ, N. E., CID-ARGUINDEY ROEMRO, A., GARCÍA GARCÍA, C., HUIDOBRO ARREBA, I., JACOTOT GARRE, N. *et al.*: *Guía del impuesto sobre sociedades*, 2.^a ed., Madrid (Grupo Wolters Kluwer), 2008.
- GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B., CAMPO AZPIAZU, C. DEL y GARDE GARDE, M. J.: *Las claves de la reforma del impuesto sobre sociedades*, Valencia (Grupo Wolters Kluwer, Edición Fiscal CISS), 2007.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: «Protección de la infancia y fiscalidad: descendientes con discapacidad», *Nueva Fiscalidad*, 2008, n.º 5, pp. 25-30.
- GARRIDO PÉREZ, E.: *El trabajo de minusválidos en centros especiales de empleo*, Madrid (Tirant lo Blanch), 2000.
- GARRIGUES: «Comentario reforma fiscal. Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el impuesto sobre la renta de no residentes y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones» [en línea], 6 de noviembre de 2014, pp. 27 y ss. Recuperado de: <www.garrigues.com>.

GASCÓN ORIVE, A.: *IVA práctico*, Madrid (CEF), 2015.

GIL DEL CAMPO, M.: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, Valencia (CISS), 2005.

GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M. y LÓPEZ LÓPEZ, M. T.: «El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar», *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 2013, n.º XLVI, pp. 368-398.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: «El impuesto sobre bienes inmuebles», en D. Marín Barnuevo Fabo (coord.): *Los tributos locales*, 2.ª ed., Zizur Menor (Thomson-Civitas), 2010, pp. 33-170.

GONZÁLEZ-JARABA LORENZO, M.: *El sistema de impuestos especiales en España*, Madrid (Marcial Pons), 2007, Ediciones Jurídicas y Sociales.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de impuestos especiales*, Madrid (Editoriales de Derecho Reunidas), 2001.

GUILLÉN GESTOSO, C., CONTRERAS CHAMORRO, R. y PINO GARCÍA, M.: *Discapacitados y empresas: un análisis de la productividad. El coste de oportunidad desconocido* [en línea], Fundación Mapfre.

HERNÁNDEZ LICONA, J. M.: «Los derechos humanos de las personas con discapacidad», *Quórum Legislativo*, enero de 2007, n.º 89, pp. 129-244.

HERNÁNDEZ RILOVA, A. y UTRILLA, M. (coords.): *Manual de Fondo de Pensiones* [en línea], 7.ª ed., s. l. (BBVA Pensiones, Inversión), 2000.

HERNANDO, B.: *La reforma del IVA*, Valencia (Tirant lo Blanch), 2015.

Impuesto Sobre Sociedades (12.ª ed. actualizada a 1 de octubre 2003), Centro Estudios Financieros, 2003.

Informe al 31/12/2013, de la Secretaria de Estado de Servicios Sociales e Igualdad (IMSERSO), Madrid 30 de diciembre de 2014.

INSTITUTO DE MIGRACIONES Y SERVICIOS SOCIALES (IMSERSO): *Análisis y evaluación de los centros y equipos de las administraciones públicas que intervienen en la valoración de las distintas situaciones de discapacidad*, Estudio de consultoría y asistencia realizado por Abay analistas para el IMSERSO.

— *Valoración de las situaciones de minusvalía*, 2000, Colección Manuales y Guías.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, *Análisis de las Estadísticas sobre Discapacidad Derivadas de la Encuesta de Población Activa (EPA)*, junio de 2013.

JIMÉNEZ SANDOVAL, R.: «Derechos de las personas con discapacidad: modulo 6», *Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, junio de 2008.

JORDÁN DE URRÍES VEGA, F. B. y VERDUGO ALONSO, M. A.: *Informe sobre la situación de los centros especiales de empleo en España*, Salamanca (Instituto Universitario de Integración en la Comunidad; Universidad de Salamanca), 2010.

LA FUENTE MORENO, A. DE: *El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: un análisis crítico y datos homogéneos para 2009 y 2010* [en línea], Madrid (BBVA Research), 2000, Documento de Trabajo n.º 23, 2012.

LAGO MONTERO, J. M., GARCÍA FRÍAS, M. A., ALFONSO GALÁN, R. M., CUERVOS MAÍLLO, M. A y GIL RODRÍGUEZ, I.: *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Madrid (Dykinson), 2005.

LALOMA GARCÍA, M.: *Empleo protegido en España. Análisis de la normativa legal y logros alcanzados*, Madrid (CERMI; Ediciones Cinca), 2007, Colección Telefónica Accesible (3).

LAUZURICA VALDEMOROS, J.: *Los impuestos especiales I: disposiciones generales*, Madrid (Grupo Taric), 2012, Colección Claves de Comercio Exterior.

Libro blanco: Atención a las personas en situación de dependencia en España, Madrid, 2004, capítulo IV y capítulo VIII.

LONGAS LAFUENTE, A.: *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, Madrid (CEF), 2015.

- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Análisis del régimen fiscal del olivar en España», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2016, n.º 1.
- «Búsqueda de nuevas formas de ingresos públicos por las regiones: El potencial andaluz en materia de caza y espacios naturales bajo gestión y protección pública», *Innovazione e Diritto*, 2016, n.º 1.
- «Carencias de la justicia tributaria en la Unión Europea», *Revista técnica tributaria*, 2013, n.º 103, pp. 33-40.
- «Efectos Fiscales de la aplicación del nuevo protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea a los funcionarios y otros agentes de esta», *Crónica Tributaria*, 2010, n.º 134, pp. 97-125.
- «Il ruolo della definizione dei principi materiali di giustizia tributaria nell'integrazione fiscale europea», *Diritto e Pratica Tributaria*, 2014, vol. 85, n.º 6, p. 997.
- «Imposte indirette, equito fiscale e tutela del diritto di proprietà nell'ordinamento europeo», *Rassegna Tributaria*, 2016, n.º 1.
- *La doble imposición. Problemática actual*, Madrid (La Ley), 2012.
- «La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea», *Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación, Comentarios, casos prácticos*, 2013, n.º 361, pp. 85-124.
- «La tributación de las empresa agrícolas dedicadas al aceite de oliva en España: elementos comparativos con Italia», *Nueva Fiscalidad*, 2016, n.º 2, pp. 9 y ss.
- «Prospettive contemporanee dell'applicazione della legge tributaria nello spazio», *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2014, n.º 4, pp. 1190-1195.
- «Spunti riconsiderativi del Diritto Internazionale Tributario», *Diritto e Pratica Tributaria*, 2016, n.º 2, pp. 433-464.
- «Un importante campo de aplicación del decreto-ley en materia de ingresos y gastos públicos: las catástrofes naturales», *Estudios Financieros, Revista de contabilidad y tributación*, CEF, 2016, n.º 398, pp. 85-110.

LÓPEZ KRAHE, J.: *La integración de las personas discapacitadas en los países de la Unión Europea. Legislaciones y políticas de empleo* [en línea]. Recuperado de: <www2.univ-paris8.fr>.

LÓPEZ LÓPEZ, A., NARVÁEZ LUQUE, A. y SÁNCHEZ GONZÁLEZ, M. E.: «Ganancias y pérdidas patrimoniales» (capítulo XI), en José M. Domínguez Martínez (ed.): *El nuevo modelo de IRPF tras la reforma de la Ley 35/2006*, Málaga (Analistas Económicos de Andalucía), 2006, Colección Documentos y Estudios (11).

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J. M.: *Impuestos y discapacidad*, Zizur Mayor (Aranzadi), 2005, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi (39).

— *La fiscalidad de las personas con discapacidad en la imposición directa estatal y autonómica*, Granada (Comares), 2006.

LORENZO GARCÍA, R. y PALACIOS RIZZO, A.: *Discapacidad, derechos fundamentales y protección constitucional. En Los Derechos de las Personas con discapacidad*, vol. I: *Aspectos Jurídicos*, Madrid (Consejo General del Poder Judicial), 2008.

MADRIGAL VELÁZQUEZ, M. y GÓMEZ, J. M.: *Impuestos sobre vehículos de tracción mecánica*, Tarragona (Bayer Hermanos), 2001.

Manual práctico renta 2015, Madrid (Agencia Tributaria, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas), 2015.

MARAVALL GÓMEZ-ALLENDE, H.: «La protección de los ciudadanos europeos con discapacidad: Las políticas sociales de integración y de igualdad de oportunidades», *Revista de Derecho de la Unión Europea*, 2.º semestre de 2006, n.º 11, pp. 195-214.

MARGALLO POLO, F., *Beneficios fiscales para personas con discapacidad: Guía para familias*, Madrid (Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales), 2002.

MARÍN LARA, C., RODRÍGUEZ GARCÍA, F., GARCÍA INOCENCIO, C., PALLEROLA COMAMALA, J., VALLDOSERA PALLAHI, M. y VALDIVIA MARTÍN, A.: *El cierre fiscal y contable del ejercicio 2011*, Barcelona (Planificación Jurídica), 2011.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*, en D. Marín Barnuevo Fabo (coord.): *Los tributos locales*, 2.^a ed., Zizur Menor (Thomson-Civitas), 2010, pp. 509-685.

MARTÍN DÉGANO, I. y LUCAS DURÁN, M.: *Guía de la fiscalidad de las personas discapacitadas en el ámbito de trabajo: las personas y las empresas*, Madrid (Fundación ONCE), 2004.

— «Los Patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y su fiscalidad» [en línea], *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. 4/2014.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tasas y precios en la Hacienda local. La experiencia española*, Madrid (Marcial Pons), 2013.

MARTÍN QUERALT, J.: *Derecho tributario*, 2.^a ed., Zizur Mayor (Aranzadi), 1997.

— LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid (Tecnos), 2000.

MARTÍNEZ PUJALTE, A. L.: «Discapacidad y Derechos Fundamentales» [en línea], en *Ciudadanía y Valores Fundación*, febrero de 2014, pp. 2-10.

MARTÍNEZ RUEDA, N. y FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, A.: «La necesaria actualización de los Centros Ocupacionales», *Zerbitzuan - Abendua*, diciembre de 2007, n.º 42, pp. 45-56.

MARTOS GARCÍA, J. J., LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J. M.: *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales*, Valencia (Tirant lo Blanch), 2014.

MELLADO BENAVENTE, F. M. y MORENO HURTADO, F.: *Nueva ley del IRPF. Esquemas comparativos*, Valencia (Edición fiscal CISS), 2007.

Memento práctico IRPF, Madrid (Francis Lefebvre), 2016.

MÉNDEZ TERROSO, I.: «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, 2005, n.º 56, pp. 123-136.

MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho financiero y tributario español. Normas básicas*, 19.^a ed., Valladolid (Lex Nova), 2007.

MERINO JARA, I.: *Impuesto sobre bienes inmuebles*, Madrid (Aranzadi), 2001.

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA e INAP: «El Sistema para la Autonomía y la Atención a la Dependencia», Documentación Administrativa 276-277, 2006-2007.

MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES (ed.): *Guía de prestaciones para personas mayores, personas con discapacidad y personas en situación de dependencia. recursos estatales y autonómicos*, Madrid (IMSERSO), 2007, Colección Manuales y Guías, Serie Servicios Sociales (33007).

MOLINA DE BENITO, M. y MOLINA DE BENITO, J. M.: «Lo que interesa conocer sobre el patrimonio protegido de las personas discapacitadas», *HISPAJURIS A.I.E. (Agrupación de Abogados Españoles)*.

MOMM, W. y GEIECKER, O. (dirs.): «Discapacidad y trabajo», en *Enciclopedia de salud y seguridad en el trabajo*, s. I. (Chantal Dufresne, BA), 1998.

MONEREO PÉREZ, J. L., MONEREO ATIENZA, C. et al.: *La Europa de los derechos: estudio sistemático de la carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea*, Granada (Comares), 2012, 2 t.

MONTERO SIMÓ, M.: «La Fiscalidad de las Cooperativas sin Ánimo de lucro», *CIRIEC-España, Revista de economía Pública, Social y Corporativa*, 2010, n.º 69, pp. 165-190.

MORETÓN SANZ, M. F.: «El patrimonio protegido de las personas con discapacidad en el ordenamiento jurídico español», *Revista de Derecho UNED*, 2010, n.º 6, pp. 337-368.

MORIES JIMÉNEZ, M. T.: «Beneficios fiscales de las personas con discapacidad», *Información Fiscal*, 2003, n.º 57, pp. 13-43.

MUÑIZ PEREZ, J. C.: (2012) MUÑIZ PEREZ, J. C.: «La tributación de los inmuebles extranjeros», *Catastro*, abril de 2011, pp. 55-95.

NIETO MONTERO, J. J.: «La protección de las personas con discapacidad a través del sistema tributario en el derecho español», *Revista Direito e Desenvolvimento*, julio a diciembre de 2011, año 2, n.º 4.

OFICINA INTERNACIONAL DEL TRABAJO: *Repertorio de recomendaciones prácticas, del trabajador con discapacidad, derechos de las personas con discapacidad, administración de recursos humanos*, Ginebra, 2002.

ORÓN MORATAL, G.: *Diálogos jurídicos España-México*, Castellón de la Plana (Universitat Jaume I), 2007.

— «El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en D. Marín Barnuevo Fabo (coord.): *Los tributos locales*, 2.ª ed., Zizur Menor (Thomson-Civitas), 2010, pp. 687-770.

ORTEGA FIGUEIRAL, E.: *Todo contratación laboral*, Valencia (Grupo Wolters Kluwer), 2008.

PALACIOS RIZZO, A.: *El modelo social de discapacidad: orígenes, caracterización, y plasmación en la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad*, Madrid (Cinca), 2008, Colección CERMIT (36).

— y ROMANACH CABRERO, J.: «El modelo de la diversidad: una nueva visión de la bioética desde la perspectiva de las personas con diversidad funcional (discapacidad)», *Intersticios (Revista Sociológica de Pensamiento Crítico)*, 2008, vol. 2, n.º 2, pp. 37-47.

— y ROMANACH CABRERO, J.: *El modelo de la diversidad: La bioética y los derechos humanos como herramientas para alcanzar la plena dignidad en la diversidad funcional*, Santiago de Compostela: Diversitas Ediciones, 2006.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Valladolid (Lex Nova), 1999.

- PÉREZ BUENO, L. C. y MORAL ORTEGA, O.: *Las dimensiones de la autonomía personal, perspectivas sobre la Ley 39/2006*, Madrid (Cinca), 2008.
- PÉREZ DE VEGA, L. M.: *Tratamiento fiscal de las personas con discapacidad en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Madrid (Dykinson), 2005.
- «Tratamiento fiscal de las personas con discapacidad en el impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Nueva fiscalidad*, 2006, n.º 10, pp. 33-88.
- POVEDA BLANCO, F.: *Los impuestos municipales*, 2.^a ed., Madrid (Tecnos), 2002.
- PRIETO CURTO, I.: «El tratamiento de la discapacidad en el sistema tributario. Su discriminación positiva», *Información Fiscal*, n.º 60, pp. 33-80.
- QUESADA SÁNCHEZ, A. J.: «El discapacitado y su..., ¿patrimonio protegido?», *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, 2006, n.º 75, pp. 187-199.
- QUINTANA FERRER, E.: *Impuestos especiales*, Universitat Oberta de Catalunya, PID_00190327 pp. 19-21.
- QUIRÓS ROLDÁN, A.: *Los beneficios fiscales en el impuesto sobre bienes inmuebles*, Granada (Comares), 2016.
- RANKIA: *Rentas exentas de tributar en el IRPF* [en línea]. Recuperado de: <www.rankia.com>.
- REY POMBO, J.: *Contabilidad y fiscalidad*, Madrid (Ediciones Paraninfo), 2013.
- RIVERA ÁLVAREZ, J. M.: «La capacidad de obrar suficiente en el patrimonio protegido de la persona con discapacidad», *RDP*, 2006, n.º 1-2, pp. 83-102.
- RODRÍGUEZ ARANA, M. A.: *Guía práctica de novedades IRPF*, Valladolid (Lex Nova).
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., GARCÍA HERRERA BLANCO, C., SÁNCHEZ GONZÁLEZ, J. y SEGADOR ÁLVAREZ, M.: *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2013 (asunto c-360/11, comisión contra España) y sus implicaciones para el ordenamiento jurídico español*, Madrid (Instituto de Estudios Fiscales), doc. n.º 3, 2013.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y RUIZ HIDALGO, C.: *La Protección de las Personas Discapacitadas a través del Ordenamiento Tributario*, Madrid (MTAS), 2004.

RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, D.: *La discapacidad en el sistema tributario español*, Madrid (Escuela Libre), 1997.

RUIZ HIDALGO, C. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*, Madrid (Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales), 2004.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *La contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Valencia (Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana), 1987.

SAMANIEGO DE GARCÍA, P.: *Aproximación a la realidad de las personas con discapacidad en Latinoamérica*, Madrid (CERMI), 2006.

SAN DÍAZ-PALACIOS, J.: «La Fiscalidad de los Trabajadores Discapacitados», en *Trabajo y Protección Social del Discapacitado*, Madrid (Bomarzo), 2003.

SÁNCHEZ GALLARDO, F. J y ESTÉVEZ VÉRTIZ, E.: *IVA y comercio internacional*, Madrid (Francis Lefebvre), 2005.

SÁNCHEZ GARCÍA, N.: *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*, 6.^a ed., Madrid (CEF), 2016.

SÁNCHEZ-CERVERA SENRA, J. M. y SÁNCHEZ-CERVERA VALDÉS, J. M.: *Los enclaves laborales*, Burgos (Equalbur), s. f.

SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo IRPF*, Pamplona (Aranzadi), 1999.

SOLANA VILLAMOR, F.: *La aplicación práctica del IVA. Impuestos especiales y comercio exterior*, Madrid (Edición Fiscal CISS), 2006.

SOLÉ ESTALELLA, J.: *El IVA inteligible*, Madrid (Marcial Pons), 2012.

SOLER BELDA, R.: *La progresividad en las Reformas Tributarias*, Madrid (Dykinson), 2015, Colección fiscalidad.

- SORIANO BEL, J. M.: *Fiscalidad inmobiliaria promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*, Valencia (Edición Fiscal CISS), 2006.
- TGG LEGAL: *Incentivos fiscales para inversores en empresas de nueva creación y startups* [en línea]. Recuperado de: <web.spaincrowdfunding.org>.
- UNED y PÉREZ HUETE, J.: «Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados» [en línea], *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. n.º 29, 2004.
- VALERA AUTRÁN, B.: *La discapacidad en el derecho español y en la Constitución española*, en *Discapacidad intelectual y Derecho*, IV Jornadas, Granada 23 y 24 de octubre de 2003, Madrid (Fundación Aequitas), 2004, Colección La Llave (1).
- VALLE ROJAS, J. N. DEL: *Leyes tributarias. Recopilación normativa*, 24.^a ed., Madrid (Centro de Publicaciones del Ministerio de Hacienda y Administración Pública), 2013.
- VÁZQUEZ BLÖMER, B., ESCUDERO SERRANO, M. J. y LA ENCARNACIÓN GABIN, M. A. DE: *Empresa y Administración*, Madrid (Ediciones Paraninfo), 2010.
- VÁZQUEZ TAIN, M. A.: *Impuesto sobre el valor añadido IVA. Manual práctico*, 2.^a ed., Madrid (Tirant lo Blanch), 2015.
- VERDUGO ALONSO, M. Á. «La concepción de discapacidad en los modelos sociales» [en línea]. Recuperado de: <<http://www3.usal.es>>.
- YUSTA SAINZ, M. N.: «La protección patrimonial de las personas con discapacidad: el patrimonio protegido» [en línea]. Recuperado de: <www.apaceburgos.com>.
- ZORZONA PÉREZ, J., MARIN-BARNUEVO FABO, D. y GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: *Las situaciones de discapacidad en el sistema tributario*, Madrid (Instituto de Migraciones y Servicios Sociales), 2002.

