



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Máster de abogacía

DICTAMEN SOBRE LA TRASCENDENCIA FISCAL DE LA DISCAPACIDAD.

Presentado por:

Miguel Ángel Tejero Isla

Tutelado por:

Antonio Arenales Rasines

Valladolid, 17 de enero de 2020



ÍNDICE:	Pág.
1. HECHOS DEL SUPUESTO	3
2. FUNDAMENTOS DE DERECHO	4
2.1 CONCEPTO DE DISCAPACIDAD	4
2.2 ACREDITACIÓN DE LA DISCAPACIDAD	7
2.3 FISCALIDAD DE LA DISCAPACIDAD	9
2.3.1. Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)	9
2.3.2. Impuesto sobre el patrimonio (IP)	18
2.3.3. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	19
2.3.4. Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD)	25
2.3.5. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. (ITPAJD)	29
2.3.6. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. (IIVTNU) (Plusvalía)	32
2.3.7. Impuesto sobre determinados medios de transporte	33
2.3.8. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	37
3. CONCLUSIONES	
3.1. Alcance y repercusión fiscal de la discapacidad actual y la probable del hijo.	40
3.2. Alternativas para conseguir una menor tributación	44
3.2.1 En la situación actual	44
3.2.2 Posibles decisiones en situaciones futuras.	45
4. BIBLIOGRAFIA Y JURISPRUDENCIA.	47

1. HECHOS DEL SUPUESTO

Con el presente trabajo, se pretende elaborar un dictamen jurídico fundamentado, cuya redacción se ajusta a la normativa de la Universidad de Valladolid, sobre la elaboración y evaluación del Trabajo de Fin de Máster.

El supuesto planteado, es el siguiente:

“Don José Ramón Diez González, de 57 años sufre una enfermedad degenerativa desde hace años. Ha sido valorado por los servicios sociales y le asignan un grado de minusvalía del 60% desde la fecha el 19 de abril de 2019, fecha de la solicitud.

Don José Ramón está casado y es padre de 2 hijos de 24 y 23 años respectivamente. Uno de los hijos presenta síntomas de la misma enfermedad, pero todavía no se ha manifestado de modo definitivo. El Sr Diez trabaja como arquitecto técnico en una empresa y ha percibido un sueldo de 60.000 euros al año. Además, tiene estudio abierto como profesional y obtiene un rendimiento neto anual de 30.000 euros.

Posee con su mujer un patrimonio consistente en una vivienda habitual, un apartamento en Suances y unas acciones de Repsol valoradas en 20.000 euros. También es propietario de un vehículo, pero desea cambiar y comprar otro a nombre de su hijo.

Dada la dificultad que tiene para moverse, desea realizar obras en la casa para adecuar el baño y otras dependencias de la misma.

Ante esta situación nos pide asesoramiento sobre el alcance y repercusión fiscal de su discapacidad y la, más que probable, de su hijo.

Solicita, además, información y consejo sobre las posibilidades o alternativas para conseguir una menor tributación en la actualidad y ante futuras posibles decisiones”.

Con el presente estudio, se pretende resolver este supuesto práctico concreto, sin embargo, se efectúa un análisis de toda la legislación vigente en cada uno de los impuestos, señalando las ventajas fiscales que existen para las personas con discapacidad, en cada uno de ellos, por lo que el resultado de este trabajo, también podría servir como guía para poder resolver cualquier otro caso relacionado con la fiscalidad de dichas personas.

Se hace constar que existe escasa jurisprudencia mayor, debido a las características de estos impuestos, sin embargo, sí que existen muchas consultas vinculantes que conforman una Doctrina Administrativa, que perfilan aspectos de la normativa dignas de mención.

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

2.1 CONCEPTO DE DISCAPACIDAD:

La Organización de Naciones Unidas, a través de su organismo de la Organización Mundial de la Salud (OMS¹), dice que:

“La discapacidad es una condición del ser humano que, de forma general, abarca las deficiencias, limitaciones de actividad y restricciones de participación de una persona”, definiendo cada condición de la siguiente forma:

“Las deficiencias son problemas que afectan a una estructura o función corporal.

Las limitaciones de la actividad son dificultades para ejecutar acciones o tareas.

Las restricciones de la participación son dificultades para relacionarse y participar en situaciones vitales”.

Así, la discapacidad es un fenómeno complejo que no contempla al individuo de forma aislada, sino en su interacción con la sociedad en la que vive. Esta definición reconoce, por primera vez, el contexto social como factor determinante en la discapacidad de una persona.

Por otra parte, existe una gran diversidad de tipologías de discapacidad, pero de forma general, se clasifican en 5 grupos:

Discapacidad física: engloba alteraciones en el sistema neuromuscular y/o esquelético que dificultan o limitan el movimiento.

Discapacidad psíquica: referida a las alteraciones en las funciones relacionadas con la conducta adaptativa, con las facultades mentales y las estructuras neurológicas.

Discapacidad sensorial: relacionada con alteraciones de las estructuras sensoriales: oído, vista, tacto, gusto y olfato o del sistema nervioso.

Discapacidad intelectual: referida a las alteraciones en la función intelectual significativamente por debajo del promedio y de la conducta adaptativa.

¹ Puede consultarse en <https://www.who.int/topics/disabilities/es/>. (Consultado el 5 de enero de 2020)

Discapacidad orgánica: relacionada con alteraciones crónicas en las funciones orgánicas (Aparato locomotor (muscular y óseo), respiratorio, digestivo, excretor, circulatorio, endocrino, nervioso y reproductor o en las estructuras del sistema orgánico).

La discapacidad desde el punto de vista administrativo, realmente, es un mecanismo de protección pública con el objetivo de apoyar, mediante beneficios y ventajas sociales, a las personas que tienen limitaciones y restricciones en determinadas actividades como consecuencia de una condición de salud congénita, hereditaria o adquirida.

Pero, consiguientemente, la definición legal de discapacidad, la encontramos en el Texto Refundido de la Ley General de los derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, aprobado por RDL 1/2013 de 29 de noviembre, en su artículo 2.a, indica que la discapacidad a efectos de esa ley es:

“... una situación que resulta de la interacción entre las personas con deficiencias previsiblemente permanentes y cualquier tipo de barreras que limiten o impidan su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás”.

Además, el art. 4.1 y 4.2, del mismo texto legal, nos concreta al definir los titulares de los derechos que reconoce la referida norma, considera que:

1. Son personas con discapacidad aquellas que presentan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, previsiblemente permanentes que, al interactuar con diversas barreras, puedan impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con los demás.

2. “a todos los efectos, tendrán la consideración de personas con discapacidad aquellas a quienes se les haya reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento²...”

Hay que destacar también que en su apartado 4, establece que:

“A efectos del reconocimiento del derecho a los servicios de prevención de deficiencias y de intensificación de discapacidades se asimilan a dicha situación los estados previos, entendidos como procesos en evolución que puedan llegar a ocasionar una limitación en la actividad”.

² Según el mismo artículo, *“Se considerará que presentan una discapacidad en grado igual o superior al 33 por ciento los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez, y a los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o de retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad”.*

También destacamos que la Ley reconoce los mismos derechos a los extranjeros³ y a los españoles residentes en el extranjero.

Finalmente, hacemos mención a que la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y atención a las personas en situación de dependencia, en su Disposición Adicional Octava, prevé que las referencias que en los textos normativos se efectúan a “minusválidos” o a “personas con minusvalía”, se hayan de entender realizadas a “personas con discapacidad”.

³ Según la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social

2.2 ACREDITACIÓN DE LA DISCAPACIDAD.

El reconocimiento de discapacidad consiste en el acto, consecuencia de la evaluación por el correspondiente órgano técnico, por el que se declara la situación administrativa de discapacidad que presente una persona de cualquier edad, calificando el grado según el alcance de la misma, en atención a los baremos aplicables. El reconocimiento de grado de discapacidad se entenderá producido desde la fecha de solicitud.

Para obtener el certificado de discapacidad, es necesario iniciar un procedimiento administrativo que conlleva una valoración médica, social y psicológica de aspectos como la edad, el entorno familiar, la situación laboral y profesional, niveles educativos y culturales, así como el entorno habitual de la persona con discapacidad.

Todos estos elementos determinarán el grado total (porcentaje) de discapacidad, que para surtir los efectos oportunos y proporcionar beneficios y ventajas sociales y fiscales, deberá ser igual o mayor al 33%.

El proceso suele tener una duración media de unos 6 a 8 meses, aunque puede variar en función de la comunidad autónoma en la que se realice. Puede iniciarse en cualquier momento del año y contempla las siguientes fases:

1º. Presentación de la solicitud a través de la Comunidad Autónoma (Consejería de Asuntos Sociales)

2º. Reconocimiento y valoración

3º. Dictamen Técnico-Facultativo

4º. Obtención de la resolución

En general estos trámites⁴ actualmente se realizan por vía telemática, lo que supone una gran agilización.

En Castilla y León, se puede descargar el formulario de solicitud de reconocimiento del grado de discapacidad a través de la página web de servicios sociales⁵ de la Junta de Castilla y León

⁴ La documentación a aportar sería: Fotocopia y original del DNI de la persona solicitante o representante legal (En su defecto, el Libro de Familia), Informes médicos (también psicológicos y sociales si se dispone de ellos) y si el solicitante ya tiene invalidez reconocida, deberá adjuntar documentos que lo acrediten.

⁵ Puede consultarse en <https://serviciosociales.jcyl.es/web/jcyl/ServiciosSociales/es/Plantilla100/1207833844843/> / / / (consultado el 5 de enero de 2020).

La regulación a nivel nacional se establece en el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía, el que se incluyen la forma de valorar detalladamente cada nivel de discapacidad, según todos los tipos existentes (físicas, psíquicas, etc....)

En Castilla y León, se desarrolla a través de Orden de 15 de junio de 2000, de la Consejería de Sanidad y Bienestar Social, por la que se establecen en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Castilla y León normas de aplicación y desarrollo del referido Real Decreto 1971/1999.

2.3 FISCALIDAD DE LA DISCAPACIDAD

En este apartado vamos a analizar la regulación de cada impuesto, y las peculiaridades o ventajas que ofrece a las personas con discapacidad y los temas más controvertidos respecto a su interpretación.

2.3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en su artículo 1, define que este *“es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”*

En consonancia con esta definición, dicha Ley incluye entre su articulado numerosas referencias a estas circunstancias personales, y en concreto las relativas a las personas con discapacidad, que suponen en general una discriminación positiva sobre ellas, y por tanto son una ayuda en relación con el pago del impuesto.

De forma coherente con el concepto de persona con discapacidad, esta Ley define en su art. 60.3 el concepto de persona con discapacidad⁶ a efectos de este impuesto.

Tipos de ayuda contempladas en el IRPF:

1- Rentas exentas (rentas por las que no se tributa por su obtención)

Recogidas en el artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

En el apartado f del art. 7 se recoge que *“Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez”*, reconociendo así mismo las prestaciones idénticas de las mutualidades de previsión social, para los trabajadores por cuenta propia y autónomos.

⁶“ ... tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento. En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado”.

De forma análoga se reconoce para el régimen de clases pasivas (art. 7.g)

También se contempla en el art. 7.i, la exención de “Las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad y las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con discapacidad con un grado igual o superior al 65% para financiar su estancia en residencias o centros de día⁷.

El apartado w) del referido art. 7, también establece la exención para los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones hechas a los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad⁸. Estableciendo un límite para esta exención, de 3 veces el IPREM⁹.

También, se consideran exentos los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad efectuados por familiares directos¹⁰.

2- Disminución de los rendimientos del trabajo objeto de tributación, o de los rendimientos de actividades económicas.

El artículo 19 de la LIRPF, fija la forma de calcular el rendimiento neto del trabajo, estableciendo una lista cerrada de los gastos deducibles para fijar el rendimiento neto del trabajo (art. 19.2). En el apartado f) del referido art. 19.2 en el que se considera gasto deducible en general y para todos por un importe de 2000 euros, también se contempla que para trabajadores con discapacidad se incrementa en 3.500 euros, o 7750 euros si es con un grado mayor o igual al 65%, acrediten necesitar “ayuda de terceras personas” o que son personas con “movilidad reducida”.

De igual forma, en el artículo 32.2. 1.ºb de la Ley se determina para los rendimientos de actividades económicas las mismas cantidades y en las mismas condiciones, si bien es incompatible la aplicación de ésta, si se aplico por rendimientos del trabajo.

⁷ Siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM).

⁸ Art. 53 LIRPF

⁹ IPREM= Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples

¹⁰ Disposición adicional decimoctava de LIRPF.

3- Ganancias patrimoniales exentas:

Realmente la LIRPF, no considera exenciones específicas para las personas con discapacidad, sin embargo, se contemplan dos exenciones para personas mayores de 65 años o personas en situación de dependencia, que en muchos casos serán coincidentes con personas con discapacidad, así lo vemos brevemente:

A) Transmisión de la vivienda habitual por persona mayor de 65 años o en situación de dependencia severa o gran dependencia¹¹.

Hay que mencionar alguna cuestión aclaratoria al respecto, como es que la condición de mayor de 65 años o dependencia se debe producir antes de la transmisión, para poderse acoger a la exención¹². Solo se declara exenta la ganancia patrimonial, ya que si hay pérdida patrimonial, sí se declararía.

El Concepto de vivienda familiar, se establece en la disposición adicional 23ª del LIRPF, indicando que es *“aquella en que el contribuyente resida durante un periodo continuado de 3 años...”* con alguna excepción.

Otra idea interesante es que pudiera transmitirse solamente la nuda propiedad y también resultaría exenta.

Si resulta importante el que la ley contempla el caso de personas que dejan su casa para irse a una residencia y trasmite su vivienda habitual posteriormente, cuando ya no cumple los parámetros señalados, así el art. 41.bis LIRPF, dando un margen de dos años desde que dejo de vivir en su residencia para poder hacer la transmisión y poderse acoger a la exención.

B) Transmisión de un elemento patrimonial por persona mayor de 65 años con reinversión en la constitución de una renta vitalicia¹³.

La renta vitalicia se debe constituir en el plazo de 6 meses¹⁴, y la cantidad máxima de a reinvertir en la renta vitalicia será de 240.000euros, teniendo en cuenta posibles reinversiones anteriores, según se aclara en el reglamento de la Ley en su artículo 42.

Esta opción debe meditararse antes de ejecutar, para evitar empeorar la posible situación de copago en las situaciones de dependencia y tener en cuenta también la

¹¹ Art. 33.4.b) LIRPF

¹² Contestación DGT consulta vinculante V2203-11 de 22 de septiembre.

¹³ Art. 38.3 LIRPF

¹⁴ Art. 42 RIRPF

tributación de las rentas que se perciben de la renta vitalicia constituida, que forman parte del rendimiento del capital mobiliario, con una tributación variable en función de la edad del beneficiario.

C: Consideraciones respecto a las aportaciones no dinerarias realizadas a un patrimonio protegido de persona con discapacidad.

Resulta importante conocer que estas aportaciones, no generan ni ganancia ni pérdida patrimonial, puesto que lo que se produce es una subrogación de la posición del aportante, por lo que en definitiva supone un diferimiento de la ganancia o pérdida patrimonial¹⁵.

4- Reducciones en la cantidad a pagar por el IRPF.

MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR:

El Título V de la LIRPF, se dedica a la adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, estableciendo un MINIMO PERSONAL Y FAMILIAR, que son las cantidades que se considera que se destina a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente y por tanto no se someten a tributación por este impuesto, por lo que se reducen de la base liquidable del impuesto. Es por tanto en este apartado donde también se tiene una consideración especial a las personas con discapacidad:

El art. 56.3, nos dice que el Mínimo personal y familiar se calcula sumando el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad¹⁶, añadiendo lo que puedan haber establecido las CCAA¹⁷.

MÍNIMO POR DESCENDIENTES:

El artículo 58, establece unas cantidades de mínimo aplicables para descendientes que convivan¹⁸ con el contribuyente menores de 25 años en función del número de ellos, sin que se tenga en cuenta este límite de edad cuando sean personas con discapacidad.¹⁹

¹⁵ Art. 33.3.e LIRPF

¹⁶ Arts. 57, 58, 59 y 60 LIRPF

¹⁷ Según la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía

¹⁸ Y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

¹⁹ Fija 2.400 euros anuales por el primero, 2.700 euros anuales por el segundo, 4.000 euros anuales por el tercero y 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

MÍNIMO POR ASCENDIENTES:

El artículo 59. Establece el Mínimo por ascendientes que convivan con el contribuyente de 1.150 euros por cada uno mayor de 65 años, pero en caso de persona con discapacidad no tienen la limitación de ser mayores de 65 años. Además, se reconoce la convivencia, aunque estén internados en centros especializados si son ascendientes con discapacidad.

MÍNIMO POR DISCAPACIDAD

Así, el artículo 60 de la Ley del impuesto, establece que el “mínimo por discapacidad”, es la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente más el mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes.

1. El mínimo por discapacidad del contribuyente es de 3000 euros o 9000 euros cuando acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

Este importe se incrementa, en 3.000 euros por el concepto de “gastos de asistencia”, cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o su grado de discapacidad sea igual o superior al 65%.

2 El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes es de 3.000 euros por cada uno de los descendientes o ascendientes que sean personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. O es de 9.000 euros por cada uno de ellos que su grado de discapacidad sea igual o superior al 65%. Este importe se incrementa, en 3.000 euros para cada uno, por el concepto de “gastos de asistencia”, cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o su grado de discapacidad sea igual o superior al 65%.

Lo significativo respecto a descendientes y ascendientes, es que en caso de discapacidad no hay límite de edad para poder aplicar los mínimos, y además se considera que existe convivencia con ascendientes con discapacidad, aunque estén internados en centros especializados.

REDUCCIONES POR APORTACIONES A SISTEMAS DE PREVISION SOCIAL:

El artículo 15.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), se establece que sobre la base imponible del impuesto se

practicarán diversas reducciones, entre ellas, las previstas por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias.

Así, el Capítulo II del Título IV de la Ley se dedica a regular las reducciones a aplicar por razón de dependencia o envejecimiento. Concretamente:

En el artículo 53 se contemplan las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, disponiéndose lo siguiente:

Solo tienen reducción las aportaciones a planes de pensiones a favor de personas con discapacidad con un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65%, psíquica igual o superior al 33%, o con una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado.

Fijándose unos límites para esta reducción de la base imponible por una parte para las personas que aporten a planes de pensiones de personas con discapacidad con las que exista relación de parentesco o tutoría, el límite es de 10.000 euros anuales, independientemente de las aportaciones que pudieran hacer a sus propios planes de pensiones con sus propios límites.

En cuanto a las aportaciones realizadas por las propias personas con discapacidad a sus planes de pensiones, se establece el límite de 24.250 euros anuales.

Finalmente se establece un límite conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad, incluidas las de la propia persona con discapacidad, de 24.250 euros anuales. (Se aplica primero la reducción de las aportaciones de la propia persona con discapacidad).

Se contempla la posibilidad de hacer la reducción en los 5 años siguientes, si no se puede efectuar, por ser superior la aportación a la base imponible.

Este tratamiento es igual para las aportaciones a mutualidades de previsión social, primas satisfechas a los planes de previsión asegurados, a los planes de previsión social empresarial y a los seguros de dependencia, pero con el límite conjunto de todos ellos (incluidos las aportaciones a planes de pensiones vistas) de los 24.250 euros.

Todas las aportaciones hechas por personas con parentesco²⁰, no están sujetas al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

REDUCCIONES POR APORTACIONES A LOS PATRIMONIOS PROTEGIDOS DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD.

En el artículo 54 de la LIRPF, por su parte, se establecen las reducciones por aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad regulados en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre. En relación con tales aportaciones²¹, cuyo tratamiento fiscal para la propia persona con discapacidad se contempla en la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley.

Según el art. 54.1 de la LIRPF, se fija el límite de reducción de la base imponible en 10.000 euros anuales para los aportantes al patrimonio protegido de una persona con discapacidad, que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, o el cónyuge o por los que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. Estableciendo un límite conjunto de todos los aportantes en 24.250 euros anuales.

Se contempla que las aportaciones que excedan de los límites anteriores, se podrán reducir en los 4 años siguientes (art. 54.2 LIRPF).

Se excluye del derecho a esta reducción, las aportaciones de bienes afectos a la actividad económica que realice el aportante y lógicamente las aportaciones que pudiera hacer la persona con discapacidad a su propio patrimonio protegido (art. 54.4 LIRPF).

También el art. 54.5 de la LIRPF, señala en caso de disponer de bienes aportados al patrimonio protegido realizado en el año que se hizo la aportación o en los 4 siguientes, tendrá como consecuencia el reponer las reducciones practicadas tanto por el aportante como por el titular del patrimonio protegido, salvo en casos de fallecimiento de alguno de ellos.

En resumen, vemos que existe la posibilidad de reducción de la base imponible para las aportaciones a Sistemas de previsión social a favor de personas con discapacidad hasta un

²⁰ Según se detalla en el apartado 1 de la disposición adicional décima de LIRPF.

²¹ Existen numerosas consultas vinculantes, sobre la problemática y casuística de estas aportaciones y de las personas que las realizan, entre las cuales destacamos las siguientes: 25 de octubre de 2013 (V3178-13), 21 de enero de 2015 (V0236-15), 27 de febrero de 2017 (V0502-17) y 16 de marzo de 2018 (V0723-18).

de 10.000 euros para los aportantes, o de 24.250 euros para la propia persona con discapacidad, con un límite máximo de 24.250 euros anuales, siendo compatible con las aportaciones al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, con límites para los aportantes de 10.000 euros anuales y un límite conjunto de todos los aportantes de otros 24.250 euros.

Destacando asimismo que, en el caso de disposición de los bienes aportados al patrimonio protegido en los 4 años siguientes, se exige la reposición de los beneficios obtenidos tanto para el aportante como el titular del patrimonio protegido.

5- DEDUCCIONES DE LA CUOTA A PAGAR:

Deducción por obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad

La ley 16/2012 suprimió con efectos desde 1 de enero de 2013, la deducción por inversión en vivienda, fijando solamente una situación **transitoria** de poder seguir aplicando las deducciones por obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad, a los que hubieran satisfecho cantidades antes del 1 de enero de 2013 y exigiendo que estuviesen terminadas las obras antes de 2017. Esa deducción era del 10% En el tramo estatal y del 10% en el tramo autonómico.

Deducciones por personas con discapacidad a cargo

Regulado en el art. 81.bis LIRPF, se trata de unas deducciones aplicables directamente en la cuota diferencial, pudiéndose las aplicar los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena estando dados de alta en la seguridad social o mutualidad, incluyéndose también los perceptores de prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo y pensiones abonadas por la Seguridad Social, Clases pasivas o Mutualidades alternativas y podrán aplicarse las siguientes cantidades.

- Por cada descendiente con discapacidad hasta 1200 euros anuales
- Por cada ascendiente con discapacidad hasta 1200 euros anuales
- Por el cónyuge con discapacidad (con rentas inferiores a 8000 euros), hasta 1200 euros anuales

Estas deducciones se pueden solicitar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) el abono de forma anticipada

DEDUCCIONES AUTONÓMICAS: CASTILLA Y LEÓN:

La normativa de la Comunidad Autónoma de Castilla y León ha establecido beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en forma de deducciones sobre la cuota íntegra autonómica, aplicables por los contribuyentes residentes en esta Comunidad, que se pueden aplicar las siguientes deducciones sobre la cuota íntegra autonómica en el año 2019 (a declarar en 2020):

Deducciones:

- a) Por familia numerosa: 1000 euros si alguno de los miembros tiene discapacidad superior al 65%.
- b) Por discapacidad del contribuyente:
 - a. de 65 o más años, 656 euros, con grado de discapacidad igual o superior al 65% y 300 euros para afectados con un grado de discapacidad igual o superior al 33%.
 - b. Contribuyentes menores de 65 años afectados por un grado de discapacidad igual o superior al 65%, 300 euros.
 - c. En cualquiera de los casos, no deben superar determinadas rentas y no deben ser usuarios de residencias públicas o concertadas de la Comunidad.
- c) Adaptación de la vivienda: 15% de las inversiones en adaptación de la vivienda para personas o parientes que convivan con discapacidad (antes o después del 1 de enero de 2013)
- d) Por nacimiento o adopción de hijo (1.010 euros por el primero, 1.475 euros por el segundo, 2.351 euros por el tercero y sucesivos) en el caso de que tenga discapacidad del 33% se duplica.

2.3.2. Impuesto sobre el patrimonio (IP)

El impuesto sobre el patrimonio conceptualmente grava el patrimonio neto de las personas físicas²².

La Ley contempla una serie de medidas de protección a la discapacidad, significando por una parte las medidas estatales, que únicamente contempla en su artículo 4.5.e, como bienes y derechos exentos del impuesto, “*derechos de contenido económico correspondientes a las primas satisfechas a los seguros privados que cubran la dependencia definidos en el apartado 5 del art. 51 de la Ley 35/2006 del IRPF...*”, que si bien, no es una exención directa a las personas con discapacidad, sí puede ser coincidente en muchos casos con la “dependencia”, en todo caso, es dar un tratamiento igual al contemplado en los planes de pensiones y sistemas de previsión social alternativos.

Sin embargo, las medidas autonómicas sí son más significativas, ya que tienen competencia para fijar el mínimo exento, el tipo de gravamen y el establecimiento de deducciones y bonificaciones en la cuota²³.

En general, las CCAA han optado por regular en base a la fijación del “mínimo exento” y el establecimiento de deducciones y bonificaciones en la cuota, especialmente respecto a bonificaciones vinculadas con la titularidad de patrimonios protegidos, sin embargo, no existe ninguna Comunidad Autónoma que haya optado por modificar el tipo de gravamen.

Esto supone una gran variedad de medidas dependiendo de cada Comunidad Autónoma, cuestión que contribuye a crear diferencias significativas también en el colectivo de personas con discapacidad. En Castilla y León, concretamente²⁴, se contempla la exención para este impuesto de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad.

Por tanto, a modo de resumen, tenemos que la legislación estatal, contempla la exención de los derechos por primas de seguros de dependencia, y desde el punto de vista autonómico en CYL, la exención total del patrimonio protegido de las personas con discapacidad.

²² Según Art.1 Ley 19/1991, de 6 de junio del impuesto del patrimonio.

²³ Establecido estas competencias en el art. 47 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las CCAA

²⁴ Art. 11 DL 1/2013, de 12 de septiembre aprobando el Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

2.3.3. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Según dispone al artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un impuesto estatal que recae sobre el consumo y grava, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por empresarios y profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes.

Este impuesto grava el consumo final (por el mecanismo de la repercusión-deducción) entre otros bienes, los que se adquieren mediante la compra (por ejemplo, un vehículo).

Se contemplan diversos beneficios tributarios para las personas con discapacidad, especialmente en cuanto a exenciones, y a los tipos reducidos y superreducidos de gravámenes aplicables a determinados productos o servicios.

Respecto a las exenciones, hay que señalar que existen una serie de ellas, que, pese a que no se dirigen directamente a las personas con discapacidad, serán en muchos casos aplicables, como son todas las referentes a la sanidad.

Respecto a las **exenciones específicas para personas con discapacidad**, hay que señalar:

- A. Los servicios relativos a la educación especial y a la asistencia a las personas con discapacidad prestados por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social ²⁵(Artículo 20. Uno. 8º de la LIVA).

Esta exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores.

Debe entenderse que, aunque no se explicita el grado de discapacidad, exigible, debe ser al menos del 33% de acuerdo con el art. 91.2. 4º de la LIVA.

- B. Bienes adquiridos de otro país de la unión europea o importados en beneficio de personas con discapacidad²⁶. Se trata de bienes (incluye repuestos y accesorios) especialmente concebidos para la educación, el empleo o la promoción social de las personas con discapacidad. Los adquirentes han de ser instituciones u organismos que tengan por actividad principal la educación o asistencia a estas personas. Estos

²⁵ Aquellos establecimientos en los que concurran los siguientes requisitos: - Carecer de finalidad lucrativa - Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos.

²⁶ Artículo 26. dos y artículo 45.uno de la LIVA

bienes importados con exención podrán ser prestados, alquilados o cedidos, sin ánimo de lucro, a las personas con discapacidad, sin pérdida del beneficio de la exención.

Respecto a **la aplicación de tipos de gravámenes reducidos, hay que destacar, que se aplica el tipo reducido del 10%**, para entrega de determinados equipos médicos, aparatos y otro instrumental, que estén diseñados, para aliviar o tratar deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales e instrumental²⁷, sin que se exija que el destinatario de esos bienes padezca un determinado grado de discapacidad. Se incluyen²⁸ entre otros:

- Las gafas, lentes de contacto graduadas, aparatos para el autocontrol y tratamiento de la diabetes, bolsas de recogida de orina, otros sistemas para incontinencia urinaria y fecal, prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, illas terapéuticas y de ruedas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad, prendas de compresión para varices, equipos médicos destinados a personas con deficiencia visual y auditiva.

Además, **productos de apoyo** que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia física, mental, intelectual o sensorial, entre otros:

Productos de apoyo para vestirse y desvestirse, para funciones de aseo, para lavarse, bañarse y ducharse, para posibilitar el uso de las nuevas tecnologías de la información y comunicación, para posibilitar a personas con discapacidad motórica el agarrar y accionar.

Respecto a la aplicación del tipo superreducido del 4% existen varios supuestos importantes relacionados con la discapacidad.

- 1- Adquisiciones de prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad²⁹.**
- 2- Adquisición y reparación de sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.³⁰**(Discapacidades que justifique el uso de silla de ruedas).
- 3- Adquisición y reparación de vehículos para personas con movilidad reducida,** entendiéndose como tal, de acuerdo con el número 20 del anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990 de 2 de marzo³¹, el “*Vehículo cuya tara no sea superior a 350 kg, y*

²⁷ Según art. 91.uno.6º.c de la LIVA

²⁸ Apartado 8º del anexo de la LIVA

²⁹ Artículo 91. dos. 1. 5º de la LIVA

³⁰ Artículo 91. dos. 1. 4º primer párrafo LIVA

³¹ Texto articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y Seguridad vial.

que, por construcción, no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km/h, proyectado y construido especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física. En cuanto al resto de sus características técnicas se les equiparará a los ciclomotores de tres ruedas³².”

- 4- Adquisición de vehículos destinados a ser auto taxi o auto turismo especiales destinados para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación³³.**
- 5- Adquisición de vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.**

En los casos de adquisición de vehículos, las adaptaciones necesarias en el vehículo también tributan al tipo reducido del 4%, sin embargo, a las reparaciones de estos no se les aplica el tipo reducido.

Es importante que el concepto indeterminado de “**transportar habitualmente**”, según señala la Dirección General de Tributos, se debe de entender, como “**el que se produce de manera repetida y continuada**”³⁴

En cuanto al concepto de “movilidad reducida”, hay que señalar que se considera personas con movilidad reducida³⁵, a las personas ciegas, o con deficiencias visuales y en todo caso cuando estén afiliadas a la ONCE, además los titulares de las tarjetas de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las corporaciones locales (ayuntamientos), que en todo caso deben contar con el certificado o resolución del grado de discapacidad emitido por el IMSERSO, o el organismo que corresponda de la CCAA, cuando esté transferida la competencia.

En relación con esto, hay que tener en cuenta lo que se establece en la Nota de Procedimiento elaborada por la Administración Tributaria para el reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo de IVA del 4% en la adquisición o adaptación de vehículos a motor que deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida.

³² Redacción dada por el anexo II A del Real Decreto 2282/1988 de 23 de diciembre del Reglamento General de vehículos y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad

³³ Artículo 91. dos. 1. 4º segundo párrafo LIVA

³⁴ Consultas vinculantes de 11 de mayo (V0980-10) y 30 de septiembre de 2010 (V2174-10)

³⁵ Art. 26.bis-dos del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En dicha nota, se exige que: Además de la discapacidad superior al 33%, se ha de acreditar una discapacidad en silla de ruedas o una movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivo.

Para valorar la “movilidad reducida”, en general, se entiende por persona con movilidad reducida toda persona cuya movilidad se encuentra limitada debido a una incapacidad física (sensorial o motriz), una deficiencia intelectual, edad o cualquier otra causa de discapacidad manifiesta para utilizar un medio de transporte y cuya situación requiera atención especial o adaptación de los servicios disponibles habitualmente a los pasajeros en general.

Para probar la movilidad reducida basta con el certificado o resolución del IMSERSO o el órgano competente de la Comunidad Autónoma en materia de valoración de discapacidad, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas.

En el Anexo 3 del RD 1971/1999, de 23 de diciembre, (Procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía”), se recoge un baremo para determinar la existencia de dificultades para utilizar transportes colectivos estableciendo una serie de categorías objetivas o situaciones que, por sí mismas, o combinadas con otras determinan la existencia de dificultades de movilidad.

Para la adquisición de los vehículos, se requiere el previo reconocimiento de la Administración tributaria del derecho del adquirente antes de efectuar la compra del vehículo. Se deberá justificar el destino del vehículo, es decir, se deberá acreditar que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida.

Para poder probar que el destino del vehículo es el previsto en la norma, se admite y valoran las siguientes circunstancias:

- a) La titularidad del vehículo a nombre del discapacitado.
- b) Que el adquirente sea tutor, representante legal, cónyuge o pareja de hecho del discapacitado o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive.
- c) Que el adquirente demuestre la convivencia con el discapacitado
- d) En el supuesto de que el vehículo sea adquirido por una persona jurídica, que la misma esté desarrollando actividades de asistencia a personas con

discapacidad o, en su caso, que cuente dentro de su plantilla con trabajadores discapacitados contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.

Finalmente hay que señalar que existen otros requisitos, respecto al tiempo de permanencia del vehículo adquirido y por tanto se exige que:

- 1) Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la adquisición de otro vehículo en análogas condiciones. Salvo en el supuesto de siniestro total de los vehículos o cuando se produzca la baja del vehículo.

Hay que señalar que el concepto de “análogas condiciones”, es un concepto jurídico indeterminado que precisa de una concreción, además se exige comparar las circunstancias actuales con las que existían en el momento de la adquisición del anterior vehículo. Se pueden considerar entre otras las siguientes situaciones:

- Si la actividad o las actividades para las que se destina la adquisición del vehículo, son distintas a la anterior adquisición, supone que no son análogas condiciones.
- Otra circunstancia es el caso en que las personas a las que se destinan los vehículos pertenecen a grupos distintos, también debe entenderse que no son análogas condiciones
- También debería considerarse el ámbito territorial o geográfico en el que se realiza la actividad o las actividades diferenciadas, puesto que es otra circunstancia importante que determina la existencia de condiciones no semejantes.

- 2) Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos inter vivos durante el plazo de cuatro años siguientes a su fecha de adquisición.

6- Servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial

Según el artículo 91. Dos. 2. 3º de la Ley 37/1992 (LIVA) y el artículo 15 de la Ley 39/2006 de 14 de diciembre de Promoción de la Autonomía Personal y atención a las personas en situación de dependencia, se incluyen estos servicios:

- Servicio de Teleasistencia.

- Servicio de Ayuda a domicilio: atención de las necesidades del hogar y cuidados personales.
- Servicio de Centro de Día y de Noche

Para la aplicación de tipo del 4% de IVA en estos servicios se requiere que: - Se presten 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 10 por ciento de su precio. En ambos casos, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre (Ley de promoción de la autonomía personal).

2.3.4 Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD)

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) está regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es un tributo “*de naturaleza directa y subjetiva, que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas*”³⁶, tanto por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito inter vivos, como por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio (mortis causa) y la percepción de los beneficiarios de los seguros de vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario³⁷.

Es un impuesto que se exige en todo el territorio nacional, estando su rendimiento cedido a las Comunidades Autónomas.

Las CCAA, pueden asumir competencias normativas sobre reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes de patrimonios preexistentes, así como deducciones y bonificaciones de la cuota. También pueden regular aspectos de gestión y liquidación.

Cuando las Comunidades Autónomas crean sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la Comunidad mejorase la reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad, a la estatal. Es por ello por lo que las Comunidades Autónomas, al regular las reducciones aplicables, deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

Las deducciones y bonificaciones autonómicas resultarán compatibles con las estatales, no pudiendo suponer una modificación de estas últimas. Las deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las estatales.

La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones³⁸ prevé mejoras en las reducciones de la base imponible del impuesto.

Son sujetos pasivos de este impuesto y, por tanto, están obligados al pago del mismo:

- En las herencias: los causahabientes (herederos).
- En las donaciones: el donatario o el favorecido por ellas.

³⁶ Art. 1 Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³⁷ Art. 3 Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

³⁸ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.

La base imponible de ese impuesto es el valor real de los bienes y derechos adquiridos, reducidas las cargas y deudas que fueren deducibles. En los seguros de vida, las cantidades percibidas por el beneficiario. Una vez cuantificada la base imponible, la misma se minorará con las reducciones, en primer lugar, las del Estado y a continuación las de las Comunidades Autónomas, dando lugar a la base liquidable, que es el importe que se somete a tributación a través de la tarifa del impuesto.

Hay que considerar aquí, que en las adquisiciones “mortis causa”, en caso de que el fallecido fuera una persona con discapacidad, son deducibles los gastos de última enfermedad³⁹, y se podrían incluir los gastos relacionados con la discapacidad del causante siempre que se entendiese que dicha discapacidad fuera la causa efectiva del fallecimiento, que incluso en las enfermedades crónicas podrían incluirse todos los gastos de la enfermedad desde sus inicios⁴⁰.

La Ley del ISD (estatal) prevé en su art. 20, para los contribuyentes con discapacidad, mejoras en las reducciones de la base imponible del impuesto:

a) En sucesiones

Además de las reducciones que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de “personas con discapacidad”, con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%⁴¹.

La reducción será de 150.253,03⁴² euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

b) En donaciones

Únicamente en los supuestos de transmisión de participaciones de una empresa familiar, empresa individual o negocio profesional; y en los casos de transmisión de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, de bienes integrantes del Patrimonio Histórico

³⁹ Art. 14 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

⁴⁰ Cfr. Arranz Andrés, C., Aspectos Fiscales de la dependencia y la discapacidad. Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona 2017, pp. 135 y ss.

⁴¹ Baremo incluido 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

⁴² Las cantidades aplicables de reducción de la base imponible siguen siendo vigentes a fecha 4 de enero de 2020.

o Cultural de las Comunidades Autónomas y de determinados objetos de arte y antigüedades, en ambos casos en favor del cónyuge, descendientes o adoptados; siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos.

Se aplicará una reducción en la base imponible del 95% del valor de los citados bienes, siempre que:

a) el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) el donante dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de sus funciones de dirección desde el momento de la transmisión (únicamente en el supuesto de transmisión de participaciones sociales).

c) el donatario, deberá mantener lo adquirido durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Finalmente hay que señalar que, pese a no estar recogido en la LISD, sino en la LIRPF, se considera que las cantidades aportadas por familiares en línea directa (hasta tercer grado inclusive) a los sistemas de previsión social de la persona con discapacidad, así como las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o gran dependencia, por familiares del contribuyente, no tributan en el ISD⁴³. Además, estas cantidades se pueden reducir de las bases imponibles del IRPF de los aportantes.

En el ámbito autonómico de la Comunidad de Castilla y León

En Castilla y León, se regula por 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 (BOCYL de 18/9/2013), concretamente en los arts. 12 al 22.

Esta normativa de la Comunidad Autónoma de Castilla y León ha establecido beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En el año 2019 son aplicables los siguientes:

⁴³ Art. 53.3 y Disposición Adicional décima LIRPF

En sucesiones:

Reducciones en la base imponible: para sujetos pasivos que sean personas con discapacidad.

Según el artículo 12⁴⁴, se aplicará además de la que le corresponda por parentesco, una reducción por discapacidad de 125.000 euros o 225.000 euros si el grado de discapacidad es superior al 65%.

En donaciones

Reducciones en la base imponible:

En la donación realizada al patrimonio protegido de contribuyentes con discapacidad, constituido al amparo de la Ley 41/2003, con un límite de 60.000 euros, aplicando una reducción del 100% con un límite de 60.000 euros⁴⁵. Se aplica esta reducción en lugar de la Estatal)

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 aplica una reducción del 99%, cuando el donatario es una persona joven (menores de 36 años) o persona con discapacidad en grado igual o superior al 65% (cumpliendo otros requisitos adicionales, pero comunes a las personas sin discapacidad), siendo el importe máximo con derecho a reducción en lugar de los 180.000 euros con carácter general, 250.000 euros cuando el donatario sea persona con discapacidad superior al 65%⁴⁶.

Respecto al momento en que hay que acreditar el grado de discapacidad, en principio será en el momento del devengo del impuesto, es decir, en la fecha del fallecimiento del causante o la fecha de celebración del contrato de donación. Teniendo en cuenta que, en caso de aplicarse una reducción por discapacidad, sin cumplir los requisitos exigidos para el beneficio fiscal, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, más los intereses de demora.

⁴⁴ 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 (BOCYL de 18/9/2013)

⁴⁵ Art. 18 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 (BOCYL de 18/9/2013)

⁴⁶ Art.19 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 (BOCYL de 18/9/2013)

2.3.5 Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. (ITPAJD)

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) está regulado en el R.D. Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, es un tributo de naturaleza indirecta que grava diversos tipos de negocios jurídicos, y de hecho tiene varias modalidades diferentes:

La primera Modalidad, es sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), grava principalmente las transmisiones de bienes y derechos, en el ámbito civil, es decir sin intervenir empresarios o profesionales, ya que, salvo excepciones, si interviene empresario o profesional, la transmisión estará sujeta al IVA.

La segunda, es la que grava algunas Operaciones Societarias (OS), somete a gravamen la constitución y disolución de sociedades, el aumento y reducción de capital y las aportaciones de socios que no supongan aumento del capital social.

La última de las modalidades es la que recae sobre determinados, Actos Jurídicos Documentados (AJD), dividiéndose en tres tipos diferentes:

- a) Documentos Notariales, grava las escrituras públicas, las actas y los testimonios notariales. Inscribible en registros públicos y no sujeta ni al ITPO ni al IOS ni al ISD. Existe un gravamen variable -un porcentaje sobre el valor de lo elevado a público-; y un gravamen fijo, por folio o pliego.
- b) Documentos mercantiles
- c) Documentos administrativos

Beneficios que contempla este impuesto para personas con discapacidad:

En primer lugar, hay que señalar, que las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad están exentas, según el art. 45.I.B.21, lógicamente referidos a los patrimonios regulados en la Ley de Protección de las personas con discapacidad.

Como no se especifica nada debe entenderse que se produce la exención de los 3 impuestos, con excepción de las letras de cambio e instrumentos de giro, así como la cuota fija de los documentos notariales, por tanto, se aplicaría al ITPO, el IOS y el IAJD en cuanto a la cuota variable de los documentos notariales.

Sin embargo, realmente esta exención, para el caso de ITPO, no tiene sentido puesto que las aportaciones a patrimonio protegido no son onerosas, por lo que en ningún caso

están sujetas a dicho impuesto, del mismo modo, como los patrimonios protegidos no son sociedades (ni asimilables), tampoco tiene sentido el IOS.

Pero, si puede ser significativo el IAJD, de los documentos notariales, para los casos en que se transmita un bien inmueble (si es dinero, no le afecta, al no ser inscribible en registros oficiales), que en principio al no estar sujeta tampoco al ISD, sí tendría que tributar por este impuesto. Sin embargo, no lo hace por la exención referida. No obstante, hay que tener en cuenta, que esto solo operaría si el valor de la aportación es inferior a 10.000 euros que es lo que fija el art. 54 de la ley del IRPF, como exonerada para el aportante, pero el resto estaría también sujeta al ISD y por tanto, sí están sujetas al ISD, ya no lo están a la cuota variable del IAJD. En definitiva, las aportaciones a patrimonios protegidos no estarán gravadas por la cuota proporcional del IAJD.

La aportación que pudiera hacer la propia persona a su patrimonio protegido, tampoco están sujetas al ISD, pero aquí se aplica la exención del art. 45.I.B.21 ya comentada.

Las CCAA, en el uso de las competencias atribuidas por el art. 49.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, introducen medidas beneficiosas para las personas con discapacidad en temas relativos a la adquisición de la vivienda habitual, y por tanto vamos a analizar la Comunidad de Castilla y León.

La normativa de la Comunidad Autónoma de Castilla y León⁴⁷ ha establecido beneficios fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en forma de tipos de gravamen reducidos y bonificaciones de la cuota, aunque para las personas con discapacidad solamente ha establecido tipos de gravámenes reducidos.

Concretamente en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, son aplicables los siguientes tipos reducidos en la transmisión de inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto derechos reales de garantía:

⁴⁷ 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 (BOCYL de 18/9/2013).

Tipo reducido del 4%⁴⁸ (en vez del tipo normal que es del 8%) si el inmueble va a constituir la vivienda habitual⁴⁹ y el adquirente o cualquiera de los miembros de su unidad familiar tiene una discapacidad de al menos el 65%⁵⁰, si no se supera un límite máximo⁵¹ de renta y si ya es titular de una vivienda proceda a su venta en el plazo máximo de un año.

En la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, son aplicables los siguientes tipos reducidos en documentos notariales:

Tipo reducido del 0,5%⁵² (en vez del 1,5% que es el tipo normal), si documentan la adquisición de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual y el adquirente o cualquiera de los miembros de su unidad familiar tiene una discapacidad de al menos el 65%, si no se supera un límite máximo de renta y si ya es titular de una vivienda proceda a su venta en el plazo máximo de un año;

En lo relativo a la vivienda habitual, hay que tener en cuenta que según se regula en el art. 28.3 de la citada normativa de la Comunidad de Castilla y León⁵³, cuando se produzca el incumplimiento de aquellos requisitos, en particular, el relativo al mantenimiento de la vivienda habitual, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar y los intereses de demora, salvo que se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio.

⁴⁸ Art. 25.2.b del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

⁴⁹ Vivienda habitual según regula el IRPF: Se define como la edificación que constituye la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años. La vivienda debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

⁵⁰ El grado de discapacidad será el determinado conforme al baremo al que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio o normativa que la sustituya. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no se alcance dicho grado.

⁵¹ Art. 28.a y b. a) La suma de las bases imponibles totales, menos el mínimo personal y familiar, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de todos los adquirentes o miembros de la unidad familiar que vayan a ocupar la vivienda, no podrá superar: – 31.500 euros, con carácter general. – Cuando el adquirente sea el titular de una familia numerosa la cantidad anterior se elevará a 37.800 euros, más 6.000 euros adicionales por cada miembro superior al mínimo para obtener la condición de familia numerosa.

⁵² Art. 26.2.b del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

⁵³ Art. 28.3 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

2.3.6 Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. (IIVTNU) (Plusvalía)

Este impuesto se regula en los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, y en su artículo 104.1, se define como:

Un tributo municipal directo que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio.

Pues bien, el legislador no ha recogido ningún beneficio fiscal expresamente para las personas con discapacidad, por lo que solo se pueden beneficiar indirectamente de la posible bonificación potestativa de hasta el 95%⁵⁴, que fije cada ayuntamiento en favor de los sujetos pasivos que ostenten la condición de familias numerosas, que como sabemos en el caso de personas con discapacidad, los requisitos son más débiles⁵⁵. Así destacamos que se considera familia numerosa a las que tengan solo dos hijos, si uno de ellos tiene discapacidad y las que sus dos ascendientes sean personas con discapacidad o uno con grado superior al 65%.

El acceso a la condición de familia numerosa además daría posibilidad de beneficios en otros impuestos locales, como el Impuesto sobre Bienes inmuebles (IBI).

Tampoco hay exención en las transmisiones mortis causa, que pueda recibir una persona con discapacidad, aunque se contempla la posible bonificación potestativa por parte de los ayuntamientos para los casos de transmisiones lucrativas por causa de muerte en favor de los descendientes, ascendientes, adoptados, adoptantes y cónyuge, pero lógicamente depende de cada Ayuntamiento. En el caso del Ayuntamiento de Valladolid, únicamente se contempla esta bonificación del 95%, para estos casos⁵⁶, sin que suponga ninguna ventaja para las personas con discapacidad.

Sin embargo, sí hay que considerar que este impuesto no opera en el caso de aportaciones de la propia persona con discapacidad realizadas a su propio patrimonio protegido, porque no hay una transmisión de un sujeto pasivo a otro, ya que el patrimonio protegido no tiene personalidad jurídica.

⁵⁴ Art. 108.4 RDL 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

⁵⁵ Art. 2.2 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre de Protección a las familias numerosas

⁵⁶ Art. 6 de la Ordenanza Reguladora del IIVTNU, del Ayuntamiento de Valladolid.

2.3.7 Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT) (Impuesto de matriculación)

Este impuesto se regula en los artículos 65 a 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y según establece el artículo 65 de la misma, se define como "un *impuesto estatal que se exige a las personas que adquieren un vehículo a motor, nuevo o usado, para circular por vías y terrenos públicos*". En concreto, este impuesto se paga por realizar la primera matriculación definitiva en España de tales vehículos.

Las ayudas que se contemplan para las personas con discapacidad en relación con el pago de este impuesto son las siguientes:

- 1) Personas con movilidad reducida. El artículo 65.1.a). 6.º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece la no sujeción al impuesto a los adquirentes de vehículos nuevos o usados provistos de motor de propulsión que tengan la condición de ser personas con movilidad reducida. (Vehículos cuya tara sea inferior a 350 Kg, que no puedan alcanzar la velocidad de 45 Km/h, y que estén proyectados y construidos especialmente -no meramente adaptados- para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física⁵⁷.
- 2) Personas con discapacidad. El artículo 66.1.d), establece la exención del impuesto en relación con los vehículos automóviles matriculados a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo, siempre que concurren los siguientes requisitos:
 - a. 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, debidamente acreditado.
 - b. Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos "inter vivos" (venta del coche) durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación.

La aplicación de esta exención estará condicionada a su previo reconocimiento⁵⁸ por la Administración tributaria. En particular, cuando se trate de vehículos automóviles matriculados a nombre de personas con discapacidad será necesaria la previa certificación de

⁵⁷ Anexo II RD2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos.

⁵⁸ Se regula en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales. En el artículo 135 establece: "La matriculación definitiva del medio de transporte estará condicionada a la acreditación ante el órgano competente en materia de matriculación del referido reconocimiento previo de la Administración tributaria".

la discapacidad por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) o por las entidades gestoras competentes.

Consideraciones relativas al término “para uso exclusivo de la persona con discapacidad”, y así mismo la posibilidad de que el vehículo sea utilizado por otras personas.

En general, la expresión “uso exclusivo”, ha dado lugar una corriente de interpretación ciertamente restrictiva.

Inicialmente, para la Administración era necesario que el vehículo estuviera destinado al uso exclusivo de la persona con discapacidad, “lo que obligaba a éste a encontrarse siempre a bordo del vehículo cuando circulaba, con independencia de que lo conduzca otra persona”.

Sobre la base de semejante criterio, la jurisprudencia ha concluido que en aquellos casos en que queda acreditado el uso del vehículo por una tercera persona para asuntos particulares, la persona con discapacidad se ve privado de la exención⁵⁹, aunque dicho uso por terceros sea ocasional o venga motivado por circunstancias económicas⁶⁰, e incluso, en los casos en que el vehículo sea utilizado para las exclusivas necesidades de las personas con discapacidad⁶¹.

Este criterio da lugar a que se pueden plantear muchos supuestos facticos en que sin viajar en el coche la persona con discapacidad, no se altere el fin de uso exclusivo para él,⁶² por ejemplo, en casos tan claros como puede ser cuando la persona con discapacidad no pueda conducir, y una tercera persona lo lleva al taller para reparar o revisar el vehículo, o que un tercero conduce el vehículo para realizar determinadas compras o encargos o cuestiones que necesite la persona con discapacidad titular del vehículo, o simplemente si se traslada a algún sitio como por ejemplo a un centro de día, y luego se le va a recoger. El exigir en estos casos que la persona con discapacidad deba acompañar al conductor parece exceder el espíritu de la norma y de hecho ya hay jurisprudencia que matiza esta idea de “uso exclusivo”.

En concreto, la Dirección General de Tributos ha mantenido el criterio (entre otras, consultas vinculantes V3338-14 y V3153-18) consistente en que, en el caso de que el vehículo matriculado a nombre de la persona con discapacidad, se destinara, aunque fuera de una

⁵⁹ SSTSJ de Murcia, de 26 de marzo de 1998, de 26, 14 y 29 de noviembre de 2001, de 16 de septiembre de 2002 y de 28 de enero de 2004

⁶⁰ SSTSJ de Murcia, de 26 de septiembre de 2001 y de 29 de septiembre de 2001

⁶¹ SSTSJ de Murcia, de 15 de mayo de 2002 y de 22 de mayo de 2002

⁶² Lozano Serrano, C.: “La exención del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte para vehículos de minusválidos”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, 2001-II, p.p. 2223 y 2224

forma ocasional, a un uso diferente del uso exclusivo de la persona con discapacidad, se incumpliría la condición fundamental establecida en el artículo 66.1.d) de la Ley 38/1992 (LIEDMT), para poder obtener la exención y se produciría una modificación de las circunstancias del supuesto de exención, lo que daría lugar a la autoliquidación y pago del impuesto.

Dicho criterio, expuesto en términos absolutos por la Dirección General de Tributos en las consultas indicadas, ha sido matizado por la jurisdicción contencioso-administrativa.

Es de destacar la Sentencia n.º 485/2005, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 12 de abril, por el análisis que realiza de esta cuestión controvertida:

En primer lugar esta sentencia valora que empleo de un automóvil, puede facilitar la integración y la calidad de vida de la persona con discapacidad y llega a afirmar que "... se ha de convenir en que no puede admitirse que por uso exclusivo del vehículo por el minusválido se entienda el que el mismo deba encontrarse a bordo en todo caso que aquél sea utilizado, puesto que en determinadas circunstancias el interés de éste puede precisar que el turismo sea empleado sin su presencia, por lo que la aplicación de criterio restrictivo llevaría a impedir la efectiva realización del fin buscado con la exención".

También valora la posibilidad de fraudes cuando dice: "Ciertamente, la admisión del uso del vehículo por terceros y en ausencia del discapacitado puede dar lugar a actuaciones fraudulentas, cuya comprobación y, en su caso, sanción resulte difícil, pero no cabe sacrificar a una pretendida seguridad jurídica los propios fines de la norma, buscando una aplicación reduccionista del concepto de uso exclusivo por el minusválido...."

En todo caso mantiene que la vinculación del uso del vehículo a las necesidades de la persona con discapacidad al afirmar "Este fin es el objeto, y también la limitación lógica, del uso del vehículo, y lo que salga del mismo implica un incumplimiento de los presupuestos de la exención que priva del derecho a gozar del mismo...."

Todo esto ha dado lugar a una delimitación del concepto de "uso exclusivo" para la exención del impuesto quedando de la siguiente forma:

- 1º) La dicción legal no permite cualquier uso del vehículo.
- 2º) Deben evitarse interpretaciones restringidas que impidan la efectiva realización del fin buscado por la exención.
- 3º) Por uso exclusivo no debe entenderse que el minusválido deba encontrarse a bordo en todo caso.

4º) Por uso exclusivo debe entenderse que el vehículo se utilice siempre en interés del minusválido, se encuentre éste a bordo o no.

5º) Cualquier otro uso del vehículo implica un incumplimiento de los presupuestos de la exención que priva del derecho a su aplicación.

Actualmente este criterio más flexible es sostenido, por los propios TEAR, en concreto lo vemos en una resolución no vinculante reciente del TEAR de Madrid de fecha 11 de febrero de 2019 (procedimiento: 03902-2015; 28-03910-2015).

En principio y, según lo dispuesto en la normativa vigente, la exención se aplica a los vehículos destinados a ser usados única y exclusivamente por personas con discapacidad, por lo que un vehículo adaptado para el transporte de personas en silla de ruedas, tales como furgonetas, eurotaxis, etc...., destinado al transporte general de personas con discapacidad no podría beneficiarse de dicha exención.

Es necesario hacer una consideración, al respecto de la exención en este impuesto, y a la aplicación de un tipo reducido de IVA del 4% en las adquisiciones de vehículos, ya que ambas tienen una gran importancia económica, pudiendo alcanzar una cuarta parte del valor del vehículo lo que da lugar a que existan intentos de fraude. El fraude más general, consiste en matricular el vehículo a nombre de una persona con discapacidad, pero usarlo otra persona (familiares) de forma totalmente libre y sin cumplir la condición de destinarlo al uso exclusivo de la persona con discapacidad.

Los servicios de inspección han detectado en numerosas ocasiones, por ejemplo, como vehículos de alta gama se matriculaban a nombre de personas mayores (abuelos) y conducidos por otros familiares.

El compatibilizar el acceso a estas ayudas de las personas con discapacidad y evitar el fraude, exige que las actuaciones inspectoras sean rigurosas, sin que por ello se apliquen condiciones tan extremas que impidan el acceso a las personas que realmente necesitan estas ayudas, para mejorar su calidad de vida, mejorando su capacidad de movilidad.

En caso de detectar una irregularidad, se exige la devolución de la exención, más los correspondientes intereses de demora y la posible sanción.

2.3.8 Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)

Este impuesto se regula en los artículos 92 a 99 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, y en su artículo 92.1, se define como un impuesto municipal que se exige a las personas propietarias de los vehículos de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

Se contempla en la referida normativa, la posible exención de este impuesto para las personas con discapacidad.

Así vemos que en el artículo 93.1.e) están exentos:

“Los vehículos para personas de movilidad reducida 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 diciembre⁶³.

Asimismo, están exentos los vehículos matriculados a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo. Esta exención se aplicará en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte.

Las exenciones previstas en los dos párrafos anteriores no resultarán aplicables a los sujetos pasivos beneficiarios de ellas por más de un vehículo simultáneamente.

A efectos de ser beneficiario de la exención, se considerarán personas con discapacidad quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por ciento.”

Como se observa, no se exige que la persona con discapacidad sea el conductor del vehículo, ni que el vehículo sea “adaptado”. Sin embargo, al exigir que el vehículo esté matriculado a nombre de la persona con discapacidad, impide beneficiarse de esta exención a los vehículos adaptados para el transporte de personas con discapacidad (Eurotaxi, etc...).

Respecto a la idea de “uso exclusivo del vehículo por la persona con discapacidad”, nos encontramos en la misma situación que en el IEDMT, ya analizado en las páginas precedentes.

⁶³ Visto al analizar el IVA y el IEDMT, se trata de vehículos de tara inferior a 350 Kg., que no puedan superar los 45Km/h y que se hayan proyectado y construido especialmente (no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física. Se les equipará a los ciclomotores de 3 ruedas

En cuanto al procedimiento para beneficiarse de la exención en el pago del impuesto, hay que decir, que se trata de una exención rogada⁶⁴ y no automática, exigiendo la aportación del certificado de discapacidad la justificación del destino del vehículo.

Para justificar el destino del vehículo, en principio, debiera bastar con una declaración con el compromiso de cumplir el requisito del uso previsto en el futuro, sin que la ordenanza municipal establezca otras formas más complejas, ni siquiera otras exigencias relacionadas con la movilidad de la persona con discapacidad⁶⁵.

La Ordenanza del Ayuntamiento de Valladolid, en su art. 7.3 establece como novedad a lo ya visto, la exigencia de aportar “*copia del contrato o póliza de seguro del vehículo justificando su vigencia, en el que ha de constar el titular del vehículo como conductor habitual del mismo, o en otro caso acreditación del destino del vehículo para el transporte del titular minusválido (referido al momento del devengo del impuesto)*”.

No será posible beneficiarse de la exención del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica por más de un vehículo simultáneamente. Así, si una persona con discapacidad ya es propietaria de un vehículo y quiere adquirir otro, no podría beneficiarse de dicha exención en relación con el vehículo nuevo, salvo que transmitiera o diera de baja el antiguo.

Veamos ahora las consideraciones relativas al caso de que no se comunique al Ayuntamiento la circunstancia de la discapacidad para beneficiarse de la exención y el posible derecho a la devolución de las cantidades pagadas. Este caso tiene interés y se discute doctrinalmente siendo sin embargo bastante polémico.

Basándose en que el artículo 93.1.e del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales, se establece que “*la exención se aplicará en tanto se mantenga la situación de discapacidad*”, permite entender que, desde el momento en que se reconoce la condición de persona con discapacidad, se tiene derecho a la exención, por lo tanto se puede solicitar la devolución de lo pagado. Existe jurisprudencia⁶⁶ que avala esta interpretación, aunque referida al impuesto

⁶⁴ Según el apartado 2º del artículo 93 del RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, dispone que “*para poder aplicar estas exenciones, el interesado deberá instar su concesión indicando las características del vehículo, su matrícula y la causa del beneficio*”.

⁶⁵ STSJ de Castilla la Mancha, de 24 de enero de 2011 (JUR 2011, 118433), anulando Ordenanza fiscal de un ayuntamiento que exigía condiciones de movilidad a la persona con discapacidad.

⁶⁶ Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4.ª, Sentencia de 3 de enero 2000, Rec. 1557/1995.

de matriculación, pero con el mismo razonamiento de fondo, ya que establecen la devolución del impuesto a pesar de que la solicitud de exención se presentará una vez pagado el mismo, y esto porque en el momento de efectuarse el pago se reunían las condiciones necesarias para ser beneficiario de la exención⁶⁷.

También hay que recordar que, con carácter general, el efecto de la concesión de exenciones comienza a partir del ejercicio siguiente a la fecha de solicitud, de manera que se debería pagar también el impuesto correspondiente a este año, beneficiándose de la exención ya a partir del año siguiente.

Para estos casos se podría iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, regulado en los artículos 14 y siguientes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE 27/05/2005), aunque si el Ayuntamiento no atendiera la solicitud de devolución del impuesto, la única alternativa sería impugnar esa denegación ante los tribunales, y esto, lógicamente, tiene su coste. Y como sólo se podría reclamar el impuesto indebidamente abonado en los cuatro años anteriores, habría que valorar si interesa acudir a la vía judicial.

⁶⁷ Tribunal Superior de Justicia de Navarra, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia de 17 de abril de 2000, Rec. 1433/1997.

3. CONCLUSIONES

3.1. Alcance y repercusión fiscal de la discapacidad actual y la más que probable del hijo.

Nos encontramos ante una situación en la que de D. José Ramón Díez, ha sido valorado con un grado de minusvalía del 60%, desde el 19 de abril de 2019, esto supone que podrá aplicarse determinados beneficios fiscales que analizamos:

En el IRPF:

En la liquidación del IRPF del año 2019, los beneficios aplicables, se harán por todo el año, pese a que la solicitud de la calificación se hizo el 19 de abril de 2019, ya que el impuesto se devenga el 31 de diciembre y en esa fecha ya tiene reconocida la discapacidad. Estos beneficios, serían los siguientes:

- **Rendimientos del trabajo:** Puede aplicarse un gasto deducible adicional de 3.500 euros por tener discapacidad inferior al 65%, y suponemos que no necesita ayuda de tercera persona, o es considerada persona con movilidad reducida ya que en ese caso se podría aplicar 7750 euros.
- **Rendimiento de actividades económicas,** de forma análoga, en principio se podría aplicar una reducción de 3500 euros anuales art. 32.2.1º. b de LIRPF, sin embargo, como ya se la aplicó al recibir rendimientos del trabajo, esta es incompatible (art. 32.2.2º. e) y por tanto no se podría aplicar.
- **Mínimo personal y familiar,** sabemos que supone una reducción de la base liquidable del impuesto y tenemos que este mínimo se calcula como la suma del Mínimo del Contribuyente (igual para todos), más el mínimo por descendientes, más el mínimo por ascendientes y más el mínimo por discapacidad.

Por tanto, en nuestro caso se trata de calcular el Mínimo por discapacidad, que sabemos que se calcula como la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente, más el mínimo por incapacidad de los descendientes y de los ascendientes. Como D. José Ramón, no tiene ascendientes ni descendientes con discapacidad (de momento), solo se aplica la discapacidad de él mismo, que ascendería a 3000 euros al tener discapacidad inferior al 65%, ya que si fuese mayor del 65% se aplicarían 9.000euros.

- **Reducciones por aportaciones a planes de pensiones o a otros sistemas de previsión social.**

De momento consideramos que no existen, por tanto, nada que aplicar independientemente que en los apartados posteriores se le aconseje la posibilidad de realizar aportaciones a un plan de pensiones.

- **Reducciones por aportaciones a los patrimonios protegidos de personas con discapacidad.**

En nuestro caso tampoco existen, aunque en un futuro pueda ser interesante respecto a la discapacidad del hijo.

Deducciones de la cuota a pagar:

- A nivel estatal las deducciones por reformas a la vivienda se suprimieron desde el 1 de enero de 2013, sin embargo, veremos que existe deducción autonómica en Castilla y León.
- Deducciones por persona con discapacidad a cargo, según el art. 18 LIRPF, de momento no se pueden aplicar, porque el hijo todavía no tiene la discapacidad.

Beneficios fiscales de la Comunidad de Castilla y León aplicándose deducciones en la cuota íntegra autonómica, vemos que:

- La deducción por discapacidad del contribuyente no es aplicable al tener menos de 65 años y el grado de discapacidad inferior al 65%.
- Por inversiones para adaptación de la vivienda para personas o parientes que convivan con discapacidad, se puede aplicar el 15% sobre las referidas inversiones, por lo que en este caso sí pudiera aplicarse.

Respecto al Impuesto sobre el patrimonio:

Al no existir primas pagadas para seguros de dependencia, ni patrimonio protegido para personas con discapacidad, esto implica que no tendría ningún efecto especial en este impuesto, por el hecho de la discapacidad de D. José Ramón.

En cuanto a la posibilidad de adquirir un vehículo nuevo y ponerlo a nombre de su hijo:

Respecto a este tema, hemos de analizar los tres impuestos que se pueden ver implicados:

En primer lugar, se trata de ver la posibilidad de que se pueda aplicar un IVA reducido del 4% en la adquisición del vehículo.

Estaríamos ante el caso de tratarse de “Adquisición de vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos”, que como hemos visto hay que justificar el destino del vehículo al transporte habitual de personas en este caso de movilidad reducida (D. José Ramón), y para esto, el coche podría estar matriculado a nombre del hijo sin ningún problema al ser vínculo directo.

En segundo lugar, respecto al impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT), conocido como el impuesto de matriculación, tenemos que señalar como hemos visto para que este impuesto se pueda aplicar la exención, requiere que se matriculen a nombre de la persona con discapacidad para su uso exclusivo, entendiéndose que el concepto de uso exclusivo como hemos visto en el apartado correspondiente, ha sido bastante matizado por la jurisprudencia, pero sin embargo el requisito de matriculación a nombre de la persona con discapacidad y movilidad reducida, hace que en nuestro caso, el vehículo se matricule a nombre de D. José Ramón.

Por último, respecto al IVTM, como hemos visto se trataría de poderse acoger a la exención prevista para “los vehículos matriculados a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo”, por lo que de nuevo se exige la matriculación a nombre de la persona con discapacidad y para su uso exclusivo, con las mismas matizaciones respecto a este término, que en el impuesto de matriculación. En este caso también cabe la posibilidad de matriculación a nombre de varias personas, pero siempre una de ellas debe ser la persona con discapacidad. El nivel de discapacidad exigible, para este impuesto es del 33%, que también lo cumple D. José Ramón.

En conclusión, respecto a la adquisición del vehículo, parece razonable, que se matricule a nombre de D. José Ramón.

Dada la previsible discapacidad de su hijo, cabe señalar por una parte que lógicamente, le interesa que se detecte y certifique cuanto antes, para que, desde el punto de vista fiscal, permita mejorar las ventajas fiscales, que existen tanto para él como para los padres. Por otra parte, tenemos que hacer referencia a que el Texto Refundido de la Ley general de los derechos de las personas con discapacidad, aprobado por RDL 1/2013 de 29

de noviembre, en su artículo 4.4, indica que: *“A efectos del reconocimiento del derecho a los servicios de prevención de deficiencias y de intensificación de discapacidades se asimilan a dicha situación los estados previos, entendidos como procesos en evolución que puedan llegar a ocasionar una limitación en la actividad”*, Lo que posibilita el derecho a los servicios de prevención de deficiencias y de intensificación de discapacidades, ya que tiene un hijo con síntomas de su misma enfermedad, aunque todavía no se ha manifestado de modo definitivo.

3.2. Alternativas para conseguir una menor tributación

3.2.1 En la situación actual

Lógicamente, inmediatamente, surge la idea de constituir un plan de pensiones, con lo que se consigue bajar la base imponible del impuesto y por tanto dado que José Ramón, tiene un nivel de renta considerable (en torno a los 90.000 euros), le puede suponer un buen ahorro fiscal ya que, de hecho, de las aportaciones que pudiera realizar, se beneficiaría un porcentaje igual a su “tipo marginal”⁶⁸. Sin embargo, como hemos visto, para personas con discapacidad el límite de aportaciones se fijaba en 24.250 euros anuales, pero con la exigencia de que la personas con discapacidad esté calificada con un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 por ciento, o psíquica igual o superior al 33 por 100. Que en la actualidad entendemos que no se da en D. José Ramón., por lo que sus aportaciones estarían limitadas al igual que las personas sin discapacidad a 8.000 euros anuales.

⁶⁸ Tipo marginal, es tipo de gravamen que se paga para el último tramo de la renta, que en este caso será aproximadamente del 45%.

3.2.2 Posibles decisiones en situaciones futuras.

En el caso de que el grado de discapacidad de José Ramón, alcanzase el 65%.

Además de alguna mejora en las deducciones fiscales especialmente en el IRPF, que hemos visto, resulta significativo, la posibilidad de realizar aportaciones a planes de pensiones o sistemas de previsión social, con el límite de 24.250 euros anuales, lo que supondría un gran ahorro fiscal.

Respecto a la evolución del grado de discapacidad de su hijo, ya hemos visto que si alcanzase el 33% también se aparecen nuevas ventajas en el IRPF.

Finalmente, hay que hacer referencia a la posibilidad de constituir “patrimonios protegidos”, tanto para José Ramón, como para su hijo, aunque según 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 artículo 2, tiene la consideración de persona con discapacidad, las afectadas por una minusvalía psíquica igual o superior al 33% o minusvalía física o sensorial igual o superior al 65%.

Es decir, que esta posibilidad, sólo se nos abre cuando la discapacidad, alcanzase el 65%, ya que entendemos que la discapacidad no es psíquica. Cuando se diera esta situación, como hemos visto en los capítulos anteriores, se permite hacer aportaciones a patrimonios protegidos de personas con grado de parentesco directo (como este caso de padres a hijos), con un tratamiento fiscal muy favorable, y semejante a lo comentado para los planes de pensiones, pero con límites de aportaciones separados, es decir por una parte el límite para planes de pensiones y por otra el límite de aportaciones a patrimonios protegidos, lo que permitiría muchas posibilidades de reducir la cuota a pagar de D. José Ramón.

En el caso de que D. José Ramón y su hijo alcancen el grado del 65% de discapacidad.

Se trata naturalmente de un horizonte posible y previsible, existiendo en ese momento todas las posibilidades de tomar decisiones, abriéndose la posibilidad de beneficiarse de las ventajas fiscales establecidas para personas con discapacidad, así y con el fin de que los padres después de su ausencia, puedan garantizar una atención para su hijo con discapacidad, se pueden plantear la constitución de planes de pensiones para su hijo y

además pueden plantearse como alternativa, la constitución de un patrimonio protegido para el mismo, o incluso la constitución de ambos.

En esta situación, las aportaciones al patrimonio protegido de su hijo podrían hacerse con un límite de 10.000 euros por persona (10.000 padre y 10.000 la madre), hasta un límite de 24.250 euros en total, estas aportaciones, supondrían una reducción de la base imponible de los aportantes (padres), sin restricciones salvo lógicamente que su base imponible no pueda ser negativa.

Por otra parte, para el titular del patrimonio protegido, estas aportaciones tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, también con los mismos límites de 10.000 y 24.250 euros en total, que sin embargo, se aplicará una reducción de hasta 3 veces el IPREM (Año 2020: $7.519,99 \times 3 = 22.559,97$ euros). Por lo que no tendría efecto negativo en la renta del titular del patrimonio protegido (hijo).

Es importante señalar que también es posible aportar otro tipo de bienes (inmuebles etc...) a los patrimonios protegidos, en cuyo caso, las reducciones se pueden aplicar en los años siguientes en caso de sobrepasar los límites mencionados.

Por tanto, en esta situación futura, vemos que existe la posibilidad, con la gran ventaja fiscal, que pudiera darse que D. José Ramón pudiese aportar además de a su propio plan de pensiones (hasta 24.250 euros), aportar al plan de pensiones de su hijo con discapacidad (10.000 euros) y al patrimonio protegido del mismo (10.000 euros), con lo cual reduciría su tributación de forma muy importante, dado que su nivel de renta, como vimos supone un tipo marginal del 45%, lo que supone que dejaría de tributar en ese porcentaje en los años que hiciera las aportaciones.

Por lo tanto, desde el punto de vista fiscal, sí parece conveniente la constitución de un plan de pensiones y de un patrimonio protegido para su hijo con discapacidad

4. BIBLIOGRAFIA Y JURISPRUDENCIA.

BIBLIOGRAFIA:

- ALARCIA PINEDA, C. y otros (Cuatrecasas, Gonçalves Pereira y Asociación APSA). Guía práctica de fiscalidad para personas con discapacidad. Alicante.2016
- ARRANZ DE ANDRÉS, C. y otros. *Aspectos fiscales de la dependencia y discapacidad*. Pamplona. Editorial: Thomson Reuters ARANZADI, 2017.
- CERMI, *Consideraciones y propuestas de reforma de la fiscalidad del patrimonio protegido de las personas con discapacidad*, mayo de 2009.
- CARBAJO VASCO, D. “La situación fiscal de la discapacidad: algunas reflexiones “. Crónica Tributaria n.º 119 (2006).
- DELGADO GARCÍA, A.M.; OLIVER CUELLO, R.; BELTRÁN DE HEREDIA RUIZ, I., *Vejez, discapacidad y dependencia: aspectos fiscales y de protección social*, Bosch, 2010.
- ESCRIBANO TORTAJADA, P., *El patrimonio protegido de las personas con discapacidad*, Tirant lo Blanch, 2012.
- LUCAS DURÁN, M., MARTÍN DÉGANO, I. “Los patrimonios protegidos de personas con discapacidad y su fiscalidad”, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 4/2014.
- PÉREZ HUETE, J., “*Discapacidad e IRPF: un estudio de la regulación de los beneficios, requisitos y otras medidas fiscales de protección de las personas con discapacidad y sus familias*”, Revista de Contabilidad y Tributación, 2017.
- PABLO VARONA, C., *Los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. Régimen fiscal*. Pamplona. Editorial Thomson Reuters ARANZADI. 2018.
 - “*La fiscalidad de la vivienda en el IRPF*”, La fiscalidad de la vivienda en España, Civitas & Thomson Reuters, 2012.
 - “*La protección patrimonial de las personas con discapacidad. Consideraciones fiscales*”, AA.VV. (Dir. Arranz de Andrés), Aspectos fiscales de la dependencia y la discapacidad, Thomson Reuters & Aranzadi, 2017.
- VARONA ALABERN, J. E., “Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del Impuesto de sucesiones y donaciones”. Quincena Fiscal, n.º 15-16, 2014.

- - “El tratamiento de la discapacidad en los impuestos indirectos estatales y en los impuestos locales”, en AA.VV. (dir. Arranz de Andrés), *Aspectos fiscales de la dependencia y la discapacidad*, Aranzadi, 2017.

JURISPRUDENCIA:

STSJ de Murcia, de 26 de marzo de 1998,

STSJ de Cataluña de 3 de enero de 2000

STSJ de Navarra de 17 de abril de 2000

SSTSJ de Murcia de 26, 29 de septiembre y 26, 14 y 29 de noviembre de 2001,

SSTSJ de Murcia, de 15, 22 de mayo y de 16 de septiembre de 2002

STSJ de Murcia de 28 de enero de 2004

STSJ de Asturias de 12 de abril de 2005

STSJ Cantabria de 24 de mayo de 2005 (JUR 2005/155518)

STSJ Castilla y León de 25 de octubre de 2007 (JT 2008/ 179)

STSJ de Castilla la Mancha de 24 de enero de 2011

STSJ de Cataluña de 26 de enero de 2012 (JUR 2012, 115401)

STSJ de Galicia de 26 de marzo de 2012 (JUR 2012, 137327)

STSJ Extremadura de 22 de enero de 2013 (JUR 2013/47438)

STSJ Islas Canarias de 22 de marzo de 2013 (JT 2013, 644)

STSJ de Cataluña de 23 de abril de 2015 (JUR 2015, 184061)

STSJ de Galicia de 27 de mayo de 2015 (JUR 2015/148139)

STSJ de Castilla y León, Valladolid de 29 de mayo de 2015 (JUR/2015/159379)

STSJ Madrid de 2 de diciembre de 2015 (JUR 2016/10334)

DOCTRINA ADMINISTRATIVA (Contestación de la DGT, vinculantes)

8 de octubre de 2007 (V2130/07)

11 de mayo de 2010 (V0980-10)

30 de septiembre de 2010 (V2174-10)

22 de septiembre de 2011 (V2203-11)

25 de octubre de 2013 (V3178-13)

21 de enero de 2015 (V0236-15)

27 de febrero de 2017 (V0502-17)

16 de marzo de 2018 (V0723-18)