

LA ACREDITACIÓN DE LA CONDICIÓN DE DISCAPACITADO A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: CUESTIONES CONFLICTIVAS

JUAN CALVO VÉRGEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

Extracto:

EL presente comentario tiene por objeto analizar, a la luz del actual marco normativo existente, así como de la doctrina administrativa y jurisprudencial elaborada al efecto, las principales cuestiones que plantea la acreditación de la condición de discapacitado, de cara a poder disfrutar de los distintos beneficios fiscales previstos para estos sujetos en la normativa reguladora del IRPF. Se analizan aspectos relativos, entre otras cuestiones, a la valoración y prueba de dicha condición, eficacia retroactiva de la declaración, etc.

Palabras clave: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, discapacitado, grado de discapacidad, beneficio fiscal, prueba, valoración y efectos retroactivos.

ACCREDITATION OF THE STATUS OF DISABLED FOR PURPOSES OF THE INCOME TAX OF INDIVIDUALS: CONFLICT ISSUES

JUAN CALVO VÉRGEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

Abstract:

THIS review aims to examine, in light of the current existing regulatory framework as well as administrative and jurisprudential doctrine developed for this purpose, the main issues raised by the accreditation of disability status, in order to be able to enjoy the various tax benefits provided for these subjects in the rules governing the income tax. It discusses issues relating, inter alia, to the valuation and proof of that status retroactive effect of the declaration, and so on.

Keywords: Income Tax of Individuals, disabled, disability, tax benefit, test, evaluation and retroactive effects.

Como es sobradamente conocido, las normas tributarias han de responder siempre a las necesidades de las personas discapacitadas o de su entorno cercano, esto es, de los familiares de los cuales dependen. Deben establecerse normas que incentiven la realización de actividades o actitudes que mejoren la situación de los discapacitados en nuestra sociedad. Sucede, sin embargo, que, con carácter general, nuestra legislación tributaria no se limita a utilizar un único término a la hora de referirse a las personas con discapacidad. Es más, en ocasiones, dentro de una misma norma el legislador emplea distintas expresiones a través de las cuales alude a una misma realidad.

Así, por ejemplo, mientras la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) alude en su artículo 151.1 a la «persona con discapacidad o con movilidad reducida», la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) se refiere, entre otros, en sus artículos 53 y 60 a las «personas con discapacidad». Por su parte, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) utiliza el término «minusválidos» en su artículo 91.dos.4, si bien previamente, en su artículo 45, emplea la expresión «personas física o mentalmente disminuidas». El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) alude, en su artículo 41, a los «trabajadores minusválidos». Y especialmente significativa resulta la variada terminología empleada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL); mientras su artículo 82.1 f) se refiere a los «disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales», en su artículo 93.1 e) se menciona a los «vehículos para personas de movilidad reducida», «vehículos matriculados a nombre de minusválidos» y «vehículos conducidos por personas con discapacidad»; asimismo, su artículo 103.2 e) se refiere, en términos más genéricos, a los «discapacitados».

No cabe duda de que, de *lege ferenda*, resultaría más conveniente proceder a unificar esta variada terminología empleada por el legislador fiscal teniendo en cuenta que, desde un punto de vista estrictamente tributario, la expresión más correcta sería la de «persona con discapacidad». Ahora bien, con independencia de reconocer la existencia de una falta de concreción terminológica, estimamos que, a través del empleo de estas distintas expresiones, el legislador se está refiriendo siempre a un mismo supuesto de hecho.

A mayor abundamiento, dentro de los dos principales impuestos de nuestro sistema tributario (IRPF e IVA), se contiene una definición de «discapacidad» a la que resulta posible recurrir con la finalidad de poder interpretar adecuadamente los términos utilizados en los restantes textos legales.

Tal y como señaló CARBAJO VASCO ¹, «las clasificaciones de discapacidad, conceptos, sistemas de acreditación, etc., contenidos en el IRPF se trasladan *pari passu* a otros gravámenes».

En este sentido, mediante Real Decreto 1856/2009, de 4 de diciembre, se procedió a adaptar el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, al mandato contenido en la disposición adicional octava de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, sustituyéndose las referencias a los términos «grado de minusvalía», «discapacidad» y «grado de discapacidad» que, hasta la fecha, se contenían en el mismo, acomodándolas a la Clasificación Internacional del Funcionamiento, de la Discapacidad y de la Salud. Téngase presente que, hasta fechas recientes, el Real Decreto 1971/1999 venía utilizando el término «discapacidad» para referirse, únicamente, a la restricción o ausencia de capacidad para realizar una actividad en la forma o dentro del margen que se considera normal para un ser humano, sin incluir los factores sociales complementarios que dificulten la integración social. El término genérico utilizado para describir la situación global de la persona era el de «minusvalía». Pues bien, a través de la presente adecuación terminológica y conceptual, el término «minusvalía» viene a ser sustituido por el de «discapacidad» y las referencias que en el Real Decreto 1971/1999 se realizaban hasta ahora a la «discapacidad», se sustituyen por «limitaciones en la actividad».

Asimismo, hasta ahora, y de conformidad con lo establecido en el apartado 3 del artículo 5 del citado Real Decreto 1971/1999, la determinación del «grado de minusvalía» resultaba de adicionar al porcentaje del «grado de discapacidad», obtenido según lo previsto en el apartado 1 del mismo artículo [es decir, mediante la aplicación de los baremos del anexo I, apartado A) de dicho real decreto], la puntuación obtenida según lo establecido en el apartado 2 del citado artículo 5, esto es, mediante la aplicación del baremo de los «factores sociales complementarios» del anexo I, apartado B) del mismo real decreto. Y, a través de la presente modificación introducida, el término «grado de minusvalía» es sustituido por el de «grado de discapacidad». Por tanto, a su vez, todas las referencias que hasta el momento se venían realizando en el citado real decreto en que modifica al «grado de discapacidad», quedan sustituidas por «grado de las limitaciones en la actividad». De este modo, como consecuencia de la presente adecuación terminológica y conceptual, y en aplicación de lo establecido en el artículo 5.3 del Real Decreto 1971/1999, el «grado de discapacidad» es el resultado de adicionar al porcentaje del «grado de las limitaciones en la actividad», obtenido según lo previsto en el apartado 1 del mismo artículo [es decir, a través de la aplicación de los baremos del anexo I, apartado A) de dicho real decreto], la puntuación obtenida según lo establecido en el apartado 2 del citado artículo 5, esto es, a través de la aplicación del baremo de los «factores sociales complementarios» del anexo I, apartado B) de dicho real decreto. Y, como consecuencia de lo anterior, se hacía necesario operar un cambio de los términos utilizados en el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad que establece el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre.

Al amparo de lo dispuesto por el artículo 60.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, cuando el legislador alude a «personas con discapacidad» se está refiriendo, de acuerdo con lo previsto en el citado precepto, a aquellos contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100; circunstancia que se considera probada respecto de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de inca-

¹ CARBAJO VASCO, D., «La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Tribuna Fiscal*, núm. 12, 2003, pág. 21.

pacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, y de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad². En cambio, se estima acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 tratándose de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcancen dicho grado³.

Así las cosas, a efectos de este impuesto habremos de diferenciar entre dos tipos de discapacitados: aquellos que cuenten con un porcentaje de discapacidad igual o superior al 33 por 100 y los que presenten un porcentaje igual o superior al 65 por 100.

En cambio, dentro del ámbito de la imposición indirecta, el artículo 91.dos.1.4.º de la LIVA señala que «A efectos de esta ley, se considerarán personas con minusvalía a quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere la disposición adicional segunda de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre». Esta redacción fue introducida en su día por la Ley 41/1994, de 30 de diciembre. Téngase presente, además, que la citada Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecían en la Seguridad Social prestaciones no contributivas, resultó derogada por la vigente Ley General de la Seguridad Social. Por tanto, en la actualidad, el baremo al que alude el referido artículo 91.dos.1.4.º de la LIVA se halla regulado en el ya citado Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad⁴.

Adviértase que el legislador tributario ha optado por calificar al discapacitado en función del grado de discapacidad existente y no de otros criterios, tales como el empleado en numerosas ocasio-

² Con anterioridad, señalaba el artículo 58.6 del antiguo Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley reguladora del IRPF (TRLIRPF) que las reducciones por discapacidad del contribuyente y de los ascendientes o descendientes incrementarían su cuantía legal en aquellos supuestos en los que el grado de minusvalía resultase igual o superior al 65 por 100; y su artículo 61 contemplaba la aplicación de una reducción específica para las aportaciones a planes de pensiones realizadas a favor de personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. En idénticos términos se pronunciaba el artículo 47 *quinquies* de la antigua Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del impuesto. No obstante, la primera vez que se hizo uso de esta definición en el IRPF fue en el artículo 5 bis de la antigua Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto. Dicho precepto venía a especificar el grado de minusvalía recogido en el artículo 28.2 de la ley, el cual se refería, dentro del concepto «otros gastos deducibles», al «15 por 100 sobre el importe de los ingresos íntegros, excluidas las contribuciones que los promotores de planes de pensiones imputen a los partícipes, con un máximo de 600.000 pesetas, para los sujetos pasivos que sean invidentes, mutilados o inválidos, físicos o psíquicos, congénitos o sobrevenidos, en el grado reglamentariamente establecido».

³ Señala, concretamente, el citado precepto de la LIRPF que «A los efectos de este impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 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 minusvalía igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado».

⁴ La calificación del grado de discapacidad responde, además, a diversos criterios técnicos unificados fijados mediante los baremos descritos en el anexo I del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación de dicho grado. Señala la citada norma que serán objeto de valoración, tanto aquellas discapacidades que presente la persona como, en su caso, los factores sociales complementarios que puedan incidir al respecto relativos, entre otros, a su entorno familiar y a su situación laboral, educativa y cultural que dificulten su integración social.

nes en el ámbito del Derecho del Trabajo relativo a la incapacidad temporal o permanente existente de cara a desarrollar un empleo. Desde nuestro punto de vista, se trata de una opción que resulta lógica, ya que la discapacidad, a efectos tributarios, no sólo ha de venir determinada por la existencia de limitación en el ámbito laboral, sino que puede abarcar además otros aspectos de la vida social ⁵.

Con carácter general, a la hora de proceder a valorar la existencia de un determinado grado de discapacidad no sólo han de tenerse en cuenta las deficiencias físicas o psíquicas que pueda padecer el sujeto en cuestión, sino también diversos factores sociales complementarios relativos a su entorno familiar o a su situación laboral, educativa o cultural que puedan llegar a dificultar la integración social del discapacitado.

En suma, siempre que una determinada norma tributaria se refiera, de un modo u otro, a las personas con discapacidad, habremos de recurrir a la definición expuesta. Y es que sólo tendrán la condición legal de discapacitados, a efectos tributarios, aquellas personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100. Ahora bien, ello no impide en ningún caso que, en determinadas circunstancias, la propia norma establezca un grado diferente al indicado, y de cualquier manera, si no lo hace deberá estimarse que el grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 es el que determina la asunción de la citada condición.

Por otra parte, y tal y como ha venido precisando la normativa tributaria, el grado de discapacidad ha de ser acreditado mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMRSO) o, en su caso, por el órgano competente de las Comunidades Autónomas. En la práctica, el correspondiente certificado o resolución es expedido por estos últimos ya que, salvo en las Ciudades de Ceuta y Melilla, esta competencia se encuentra transferida a las distintas Comunidades ⁶.

En todo caso, debe quedar claro que la citada transferencia no obsta para que la valoración y calificación del grado de discapacidad que afecte a la persona sea uniforme en todo el territorio del Estado. Ha de garantizarse, en este punto, la existencia de una igualdad de condiciones para el acceso de todo ciudadano a los beneficios, derechos económicos y servicios que los diferentes organismos públicos otorguen.

Precisamente con la finalidad de alcanzar la consecución de dicha igualdad, se procedió en su día a la aprobación, mediante Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, regulador del procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía, de unos baremos susceptibles de ser utilizados para determinar los grados de discapacidad, cuya aplicación ha de efectuarse en el conjunto de las Comunidades Autónomas.

⁵ Piénsese, por ejemplo, en las obras de adecuación que sea necesario realizar para la adaptación de la vivienda habitual, en la adquisición de un vehículo adaptado asimismo a la condición de discapacitado, etc.

⁶ Véase a este respecto lo establecido en la Orden del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales de 2 de noviembre de 2000, por la que se dictan las normas de aplicación y desarrollo que determinan el procedimiento a seguir para el reconocimiento del grado de minusvalía así como la composición, organización y funciones de los correspondientes Equipos de Valoración y Orientación.

Al amparo de lo establecido en el citado Real Decreto 1971/1999, la acreditación ha de efectuarse presentando la resolución de los Directores Provinciales del IMSERSO en Ceuta y Melilla o la del Director General de Servicios Sociales de la Consejería autonómica correspondiente ⁷.

Cabe señalar además que, con independencia de esta exigencia de la acreditación a través del IMSERSO o del respectivo órgano competente de las Comunidades Autónomas, el legislador tributario prevé la posibilidad de que, en determinados supuestos, la condición de discapacitado no tenga que acreditarse a través de dicho sistema, al estimarse que la misma se halla reconocida por otros medios. Nos referimos a aquellos supuestos caracterizados por la existencia de razones de economía procesal que favorecen al discapacitado al mismo tiempo que simplifican el desarrollo de las labores de gestión, posibilitando una rápida aplicación de los efectos que le son propios en el ámbito tributario.

Esta situación se plantea, por ejemplo, en relación con aquellos pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez. Como es sabido, la «incapacidad permanente total» es aquella que inhabilita al trabajador para la realización de todas o, al menos, de las tareas fundamentales de su profesión habitual, siempre que le permita dedicarse a otra distinta. Por su parte, la «incapacidad permanente absoluta» inhabilita por completo al trabajador para la realización de toda profesión u oficio, no ya sólo de la suya propia. Y la «gran invalidez» afecta a quien, además de sufrir incapacidad permanente, necesita de la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida como consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales ⁸.

El único grado de incapacidad permanente en el que se requiere la acreditación del IMSERSO (o, como será más habitual, del órgano competente de la Comunidad Autónoma) es el de la incapacidad permanente parcial. Incluso puede llegar a suceder que, teniendo reconocida alguna de estas pensiones de la Seguridad Social por incapacidad permanente, el pensionista opte, al cumplir los 65 años, por la pensión de jubilación, al resultar más beneficiosa e incompatible con aquéllas ⁹. Pues bien, en relación con estos supuestos, la Dirección General de Tributos (DGT) declaró mediante contestación a Consulta 282/2003, de 26 de febrero de 2003 (NFC025763), que la manera de acreditar el grado de

⁷ En la práctica cabe, no obstante, la posibilidad de que dicha acreditación pueda realizarse también a través de la llamada «tarjeta acreditativa del grado de minusvalía», creada al efecto por determinadas Comunidades Autónomas. Y, asimismo, también se podrá acreditar mediante la resolución de la reclamación previa interpuesta ante los Directores Provinciales u organismos autónomos o, en su caso, presentando la correspondiente sentencia del orden social que declare el grado de minusvalía requerido.

⁸ En relación con estos grados de incapacidad, cabe la posibilidad de que los mismos resulten declarados por una normativa distinta a la española. Véase a este respecto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (Granada) de 5 de septiembre de 2000 (rec. n.º 1134/1996, NFJ023871), que aceptó esta equiparación de grados al señalar que «(...) Teniendo en cuenta la homogeneización en materia de Seguridad Social entre los diversos países de la Comunidad Europea (Reglamento 1408/1971) y los efectos del Convenio Hispano Alemán de Seguridad Social, hemos de concluir que la definición de incapacidad de ganancia del Derecho alemán..., está basada en la práctica incapacidad para todo trabajo, a diferencia de la incapacidad profesional (referida a la incapacidad para igual o similar profesión a la que se desempeñaba); y, en segundo lugar, se trata de una incapacidad que inhabilita al trabajador hasta el punto de impedirle obtener ingresos por cualquier trabajo, o que los mismos sean insignificantes, lo cual coincide sustancialmente con los requisitos de la invalidez permanente absoluta del Derecho español».

⁹ Téngase presente que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 122 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, las referidas pensiones son incompatibles entre sí cuando coincidan en un mismo beneficiario, debiendo optar el sujeto por una de ellas.

invalidez es a través del certificado del IMSERSO o del órgano competente de las Comunidades Autónomas. *No basta* –precisa el citado Centro Directivo– *el haber tenido reconocida previamente la citada pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez*. Ciertamente, nos hallamos ante una interpretación excesivamente rígida, máxime si tenemos en cuenta que ya con anterioridad ha sido considerado como discapacitado, al ser pensionista por incapacidad permanente total.

En parecidas condiciones se encuentran los pensionistas de clases pasivas que tienen reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad si bien, con anterioridad a la aprobación del Real Decreto 27/2003, de 10 de enero, por el que se modificaba el antiguo Reglamento del IRPF aprobado mediante Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, estos funcionarios se veían obligados necesariamente a acudir a la acreditación del IMSERSO, dado que en el régimen de clases pasivas no existe graduación de la minusvalía para reconocer la concesión de estas pensiones. En este sentido, coincidimos con ALONSO-OLEA GARCÍA, LUCAS DURÁN y MARTÍN DÉGANO ¹⁰ cuando señalan que «el juicio que merece dicha disposición tiene un carácter de justicia innegable, puesto que pretende tratar de forma similar a personas reguladas por distintos regímenes jurídicos (Seguridad Social y clases pasivas) cuando se presenta una identidad de hecho».

En aquellos supuestos de incapacidad declarada judicialmente, se considera acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, con independencia de que no llegue a alcanzarse dicho grado. Esta equiparación, introducida en su día por la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, ha adquirido una notable importancia, al permitir extender el régimen fiscal más favorable de las personas con un grado de discapacidad más alto a todos los incapacitados judiciales ya que, en ocasiones, estos últimos no alcanzan (pese a que no pueden regirse por sí mismos) el grado del 65% ¹¹.

Tal y como declaró la DGT, entre otras, en su contestación a Consulta de 12 de julio de 2001 (rec. n.º 1459/2001, NFC012914), *La «incapacidad declarada judicialmente» corresponde únicamente a la regulada por el artículo 199 del Código Civil, que establece que nadie puede ser declarado incapaz sino por sentencia judicial en virtud de las causas establecidas en el artículo 200 del mismo texto legal (las enfermedades o deficiencias persistentes de carácter físico o psíquico que impidan a la persona gobernarse por sí misma) y bajo el procedimiento previsto en la Ley de Enjuiciamiento Civil, pues sólo en dichas normativas puede hablarse propiamente de «declaraciones judiciales de incapacitación de las personas»* ¹². Nótese, por tanto, cómo al amparo de esta línea de interpretación, quedarían excluidas de este ámbito las resoluciones de los tribunales del orden social o de cualquier otro orden jurisdiccional que conozcan de los recursos en materia de incapacidades para el trabajo, así como aquellas situaciones de incapacidad que no impiden el gobierno por sí mismo ¹³.

¹⁰ ALONSO-OLEA GARCÍA, B.; LUCAS DURÁN, M. y MARTÍN DÉGANO, I., *La protección de los discapacitados en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, Thomson-Aranzadi, 2006, pág. 56.

¹¹ Véase en este sentido MORIES JIMÉNEZ, M.ª T., «Beneficios fiscales de las personas con discapacidad», *Revista de Información Fiscal*, núm. 57, 2003, pág. 16.

¹² Con posterioridad, este mismo criterio fue adoptado en contestación a Consulta 1629/2004, de 9 de agosto de 2004 (NFC019857).

¹³ Éste sería el caso, por ejemplo, de la curatela, regulada en un Título distinto al de la incapacitación, concretamente en el Título X del Libro Primero, mientras que la incapacitación queda regulada en el Título IX del mismo Libro.

De cualquier manera, en torno a la regulación de todos estos medios de prueba destinados a acreditar la condición de discapacitado, han de efectuarse diversas consideraciones. En primer lugar, nos hallamos ante unos medios de prueba a través de los cuales únicamente resulta posible constatar que el sujeto pasivo puede acceder a los beneficios fiscales en los que no se requiera un grado de discapacidad distinto del 33 por 100 que, como sabemos, es el que determina la condición de discapacitado. Y ello con independencia de que determinadas normas del IRPF exijan la acreditación de un grado de discapacidad del 65 por 100 para poder disfrutar del respectivo beneficio fiscal, en cuyo caso deberá acudirse necesariamente a los certificados del IMSERSO o del órgano competente de la Comunidad Autónoma ¹⁴.

Queda claro, por tanto, que toda persona que no se halle incapacitada judicialmente debe recurrir al reconocimiento del IMSERSO o del correspondiente órgano autonómico si quiere disfrutar de los beneficios fiscales que exigen un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

¿Qué consideraciones nos sugiere la limitación de los medios de prueba contenida en la Ley 35/2006? A nuestro juicio se trata de una limitación, cuanto menos, discutible y que, en ningún caso, debe operarse desde la vía reglamentaria, como sucedió con anterioridad a la introducción del artículo 47 *quinquies* de la antigua Ley 40/1998 (actual art. 60 de la Ley 35/2006) por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre ¹⁵. Y es que el único órgano competente para determinar el grado de discapacidad de un contribuyente a los efectos contemplados en el IRPF es el IMSERSO o, en su caso, el correspondiente órgano de los servicios sociales de la Comunidad Autónoma competente ¹⁶. Sólo así se

¹⁴ Cabe, no obstante, precisar que, en aquellos supuestos en los que el legislador homologa automáticamente situaciones de incapacidad para el trabajo a un determinado grado de discapacidad sin aplicar baremo alguno, pueden llegar a originarse situaciones conflictivas. Como es sabido, la disposición adicional tercera del Real Decreto 357/1991, de 15 de marzo, por el que se desarrolla, en materia de pensiones no contributivas, la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social prestaciones no contributivas, presume la existencia de una discapacidad igual al 65 por 100 en aquellos sujetos a quienes les haya sido reconocida, en la modalidad contributiva, una invalidez permanente en el grado de incapacidad permanente absoluta para todo trabajo. Y si la calificación en la modalidad contributiva hubiera sido de gran invalidez, la citada presunción alcanza un grado de discapacidad igual o superior al 75 por 100. En estos casos, es el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) el encargado de remitir de oficio el expediente al IMSERSO (o, en su caso, al organismo autonómico correspondiente) para que éste se pronuncie sobre el resto de los requisitos. No parece, en consecuencia, que aquellos trabajadores que hubiesen obtenido del INSS el reconocimiento de una incapacidad permanente absoluta o una gran invalidez tengan que acudir al IMSERSO o, en su caso, al órgano competente de las Comunidades con la finalidad de lograr que se les acredite un grado de discapacidad superior al 65 por 100. Y ello debido a que la citada disposición adicional tercera del Real Decreto 357/1991 ya concede esa atribución a los solos efectos de conseguir la pensión no contributiva y a que, en caso contrario, terminaría por generarse una desigualdad carente de toda justificación, ya que las personas que cuentan con una pensión contributiva por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez tendrían que acudir al IMSERSO o al respectivo órgano autonómico para conseguir el grado del 65 por 100, mientras que aquellas otras personas con esa misma incapacidad pero recibiendo una pensión no contributiva, ya tendrían reconocido legalmente un grado de discapacidad del 65 por 100. Una situación distinta se plantea, en cambio, en relación con los funcionarios del régimen de clases pasivas, respecto de los cuales no resulta posible la aplicación del mismo criterio, puesto que los Equipos de Valoración de Incapacidades del INSS sólo se pronuncian sobre si existe incapacidad permanente para el desempeño de las funciones propias de su cuerpo, escala, plaza o carrera a efectos de la pensión de jubilación. En este caso, sí se debería acudir al dictamen del IMSERSO o del órgano competente de la Comunidad Autónoma para lograr acreditar un grado de discapacidad del 65 por 100.

¹⁵ De esta opinión se muestra RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, D.: «La discapacidad en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *RCyT*. CEF, núm. 212, 2000, pág. 25; para quien «debe declararse la nulidad de esta limitación reglamentaria de los medios de prueba, al carecer de cobertura legal suficiente».

¹⁶ En efecto, tal y como se encargó de precisar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 17 de febrero de 2005 (R.G. 953/2003, NFJ019446), dictada como consecuencia de la interposición de un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, «A partir de la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciem-

logra homogeneizar el reconocimiento y la determinación de DICHO grado. Estimamos, además, más acertada, desde la perspectiva del necesario respeto al principio de capacidad económica, la adopción de un criterio de libertad de prueba que contribuya a evitar situaciones en las que el citado principio pueda verse vulnerado ¹⁷.

Lo cierto es que el artículo 60.3 de la Ley 35/2006 recoge un tenor muy similar al efectuar una remisión reglamentaria de cara a fijar los medios de prueba admitidos que, como ya sabemos, se reducen al certificado o resolución expedida por el IMSERSO u órgano autonómico competente. Precisa, no obstante, el citado precepto que, *en particular, podrá probarse la discapacidad por medios distintos* (se refiere el legislador a los ya citados anteriormente en materia de incapacidad laboral) *en el ámbito de la Seguridad Social o de las clases pasivas, así como la declaración judicial de incapacitación*.

Sugieren ALONSO-OLEA GARCÍA, LUCAS DURÁN y MARTÍN DÉGANO ¹⁸ que, probablemente, nos estemos enfrentando a un falso problema, ya que la Administración tributaria no acepta otros medios de prueba (además de los ya indicados) de cara a reconocer los beneficios fiscales contemplados en el ordenamiento. Estamos de acuerdo con esta apreciación. Ahora bien, en todo caso, los citados medios de prueba podrán ser alegados ante los órganos que han de acreditar el grado de discapacidad (IMSERSO y órganos autonómicos competentes ¹⁹). Cuestión distinta es la relativa a la determinación del momento a partir del cual han de desprender efectos tributarios los certificados emitidos por los mencionados organismos de acreditación.

De cualquier manera, la condición de discapacitado habrá de ser debidamente acreditada, especialmente en relación con el IRPF. Es más, consideramos que cualquiera de estos medios de prueba asimilados al dictamen del IMSERSO u órgano autonómico (supuestos de pensión de incapacidad permanente, absoluta, gran invalidez, etc.) deberían estimarse como válidos también en otros impuestos, sin limitar su eficacia al IRPF ²⁰, porque si admitimos que el concepto de discapacidad ha de ser el mismo en todo el sistema tributario, lo mismo debe suceder con la acreditación de dicha condición.

bre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y a los efectos de este impuesto, con la salvedad de las excepciones contempladas en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto, y de lo dispuesto en la disposición adicional 12.ª de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el ejercicio 2000 (en relación con la minusvalía declarada judicialmente), el grado de minusvalía únicamente puede acreditarse mediante certificado o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. Dichos certificados han de ser expedidos, desde el 27 de enero de 2000, fecha de su entrada en vigor, conforme a lo establecido en el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, por el que se regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía sin que, a efectos de este impuesto, puedan reputarse válidos reconocimientos de minusvalía efectuados por otros facultativos u organismos realizados, incluso, en el ejercicio de competencias públicas».

¹⁷ Dicha vulneración tuvo lugar, por ejemplo, al hilo de la contestación a Consulta 626/2001 de la DGT, de 26 de marzo de 2001 (NFC037800), en la que se denegó la validez de un certificado clínico expedido por la Fundación del Instituto Valenciano de Oncología, centro en el que se trató la grave enfermedad que padecía la mujer del consultante, y que le impidió acudir a pasar la oportuna revisión en el órgano competente de la Comunidad Autónoma antes de fallecer.

¹⁸ ALONSO-OLEA GARCÍA, B.; LUCAS DURÁN, M. y MARTÍN DÉGANO, I., *La protección de los discapacitados en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 59

¹⁹ De hecho, en la práctica, los Servicios de Valoración y Orientación se pronuncian partiendo de los informes médicos y/o psicológicos presentados por los interesados y que avalan las deficiencias alegadas.

²⁰ De esta opinión se muestra, entre otros autores, CARBAJO VASCO, D., «La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 21.

Lo contrario nos conduciría a situaciones contradictorias en las que resultaría aceptado el modo de acreditar la discapacidad en un determinado impuesto y no en otros, vulnerándose en consecuencia el principio de unidad de criterio que debe presidir toda actuación administrativa.

A pesar de ello, la DGT en su Consulta 508/2004, de 4 de marzo de 2004 (NFC019965), consideró que la acreditación regulada en el artículo 67 del antiguo Reglamento del IRPF, aprobado mediante Real Decreto 214/1999, lo era únicamente a los efectos del citado impuesto, descartando así la posibilidad de que la referida autorización pudiera extraerse (en el supuesto específico planteado) de la antigua Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

Téngase presente, además, que el grado de discapacidad determinante será el que se detente a la fecha del devengo del impuesto, lo que podría llegar a provocar que la situación de discapacidad no coincidiese con su reconocimiento administrativo, al resultar éste posterior en el tiempo. ¿Cómo debe ser tratado este «desfase temporal» existente entre el periodo impositivo en el que ya se padece la discapacidad y aquel otro en el que ésta es reconocida por uno de los medios exigidos por el IRPF? En nuestra opinión, si se lograra la acreditación en un momento posterior al devengo, sus efectos habrían de retrotraerse a ejercicios pasados no prescritos. De hecho, son múltiples los pronunciamientos jurisprudenciales que, en los últimos tiempos, vienen admitiendo estos efectos retroactivos cuando del informe oficial se deduzca que, en fechas anteriores al mismo, ya se daban las circunstancias que determinaron una discapacidad en un grado igual o superior al 33 por 100 ²¹.

¿A partir de qué momento ha de estimarse que la condición de discapacitado desprende los efectos tributarios atribuidos por el ordenamiento jurídico? Sin lugar a dudas, es ésta una cuestión de indudable trascendencia ya que, en función del criterio que se adopte al respecto, podrán ser o no aplicables los beneficios fiscales previstos en los distintos impuestos.

A priori parece claro que la fecha que determina esta condición es la del devengo, es decir, la del nacimiento de la obligación tributaria. Sucede, sin embargo, que el devengo no coincide en todos y cada uno de los tributos que reconocen beneficios fiscales relacionados con la discapacidad, lo que obliga a estar a la normativa específica de cada uno de ellos.

Con independencia de lo anterior, resulta posible aludir a la existencia de una situación que suele plantearse en los distintos impuestos que conforman el sistema tributario y que, en nuestra opinión, requiere de la adopción de un tratamiento unitario. Dicha situación no es otra que aquella que afecta a las personas que, teniendo el grado de discapacidad que exige la norma para ser discapacitado, no pueden acreditarlo a la fecha de devengo del impuesto de que se trate.

No se trata de un «supuesto de laboratorio», ni mucho menos. Pensemos, por ejemplo, en aquellos casos en los que la situación de discapacidad ya consolidada (con un grado mínimo del 33%) no coincide con su reconocimiento administrativo al ser éste posterior, produciéndose así un desfase entre el periodo impositivo en el que ya se padece la discapacidad y el periodo en que ésta se reconoce por

²¹ Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TSJ de Baleares de 22 de noviembre de 2002 (rec. n.º 685/1999, NFJ014083) y del TSJ de Asturias de 23 de mayo de 2000 (rec. n.º 1315/1997, NFJ038555) y de 9 de julio de 1999 (rec. n.º 337/19969, NFJ008238).

uno de los medios que exige la norma tributaria (ya sea el dictamen del IMSERSO o el emitido por el órgano autonómico equivalente ²²).

¿Determina en estos casos la no acreditación en tiempo de la condición de discapacitado la pérdida del oportuno beneficio fiscal? ¿Surte efectos el reconocimiento administrativo respecto de aquellos periodos en los que ya se padecía la discapacidad a pesar de que no estuviera aún reconocida? En determinados supuestos, la Administración tributaria ha venido exigiendo la acreditación de la condición de discapacitado en el momento del devengo, con lo que la no presentación de la misma impediría disfrutar del correspondiente beneficio fiscal. Estima así la Hacienda Pública que el disfrute de la exención se halla condicionado al cumplimiento de este requisito formal.

Por su parte, la posición de los tribunales de justicia no resulta uniforme. En su Sentencia de 11 de septiembre de 2000 (rec. n.º 1042/1996, NFJ037662), el TSJ de Aragón vino a considerar que «de los preceptos reguladores de la pensión consecvente con la declaración de retiro por inutilidad física (arts. 47 y 48 del Texto Refundido de la Ley de Clases pasivas del Estado, aprobado por Real Decreto 670/1987, de 30 de abril), no se infiere el efecto retroactivo que se pretende, porque la incapacidad o inutilidad (...) no es la que se produce automáticamente por efecto de la lesión sufrida, sino a la formalmente declarada mediante la oportuna resolución en que se reconozca la concurrencia de los requisitos establecidos en el artículo 28.2 c) de la misma Ley». De este modo, consideraba el tribunal que la declaración de retiro por incapacidad permanente presenta un efecto constitutivo de la nueva situación y del nacimiento del derecho a la pensión, produciéndose la eficacia de los efectos derivados de la exención tributaria desde dicho instante, esto es, *ex nunc*, y no retrotrayéndose al instante en que se produce el accidente habilitante. Un criterio distinto puede encontrarse, sin embargo, entre otras, en las Sentencias de los TSJ de Cataluña y de Baleares de 3 de enero de 2000 (rec. n.º 1557/1995, NFJ037659) y de 22 de noviembre de 2002 (rec. n.º 685/1999, NFJ014083), respectivamente, y en las Sentencias del TSJ de Asturias de 9 de julio de 1999 (rec. n.º 337/1996, NFJ008238) y de 23 de mayo de 2000 (rec. n.º 1315/1997, NFJ038555).

No creemos que pueda defenderse, en el presente caso, la aplicación de la teoría de los efectos constitutivos y no meramente declarativos del acto administrativo que reconoce la discapacidad. Téngase presente que el conjunto de los beneficios fiscales relacionados con la discapacidad tiene su fundamento en los propios principios constitucionales de capacidad económica (art. 31 CE) y de integración de los discapacitados (art. 49 CE). Ambos principios han de ser empleados a la hora de interpretar la norma fiscal.

Por otra parte, si, como defendemos, la finalidad última de estos beneficios fiscales es la de atender a la discapacidad del sujeto pasivo (ya sea por tener éste una menor capacidad económica o al objeto de favorecer su integración social o laboral), parece lógico pensar que habrá que estar en el momento en que se padezca la misma, con independencia de cuándo se reconozca administrativa o judicialmente dicha situación. Tal y como tuvo oportunidad de precisar el TSJ de Cataluña en la citada Sentencia de 3 de enero de 2000 (rec. n.º 1557/1995, NFJ037659), una cosa son los requisitos que han de concurrir para la existencia de la exención y otra bien distinta las condiciones que demanda su aplicabilidad. Y es dentro de estas últimas donde debe encuadrarse el reconocimiento previo por la Administración.

²² Los motivos que podrían dar lugar a esta situación son diversos, resultando en ocasiones de responsabilidad del discapacitado y, en otras, de la propia Administración, a la luz del correspondiente proceso administrativo o judicial.

En consecuencia, la acreditación administrativa no puede tener efectos constitutivos en esta clase de beneficios fiscales sino, a lo sumo, meramente declarativos²³. Ciertamente, no podrá disfrutarse de la exención hasta que no se reconozca administrativamente el grado de minusvalía exigido. Ahora bien, cuestión distinta es que sólo a partir del periodo impositivo en que se obtiene dicho reconocimiento pueda disfrutarse de aquélla.

La propia DGT así parece reconocerlo en contestación a Consulta V0248/2005, de 18 de febrero de 2005 (NFC020681), al afirmar, sobre la base de lo establecido en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC) que «La concesión de la exención prevista en la letra e) del apartado 1 del artículo 93 del texto refundido podrá tener efectos sobre los periodos impositivos no prescritos en los que la exención fuera aplicable, siempre y cuando en el acto administrativo de concesión resulte probada la concurrencia de los requisitos para su aplicación a la fecha de devengo correspondiente a esos periodos (...). Efectivamente, el acto administrativo de concesión de exención podrá otorgarse con eficacia retroactiva cuando produzca efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya a la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto, y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas (...). En el supuesto de beneficios fiscales de carácter rogado en el ámbito de los tributos locales, dichos beneficios se disfrutaron, siempre que concurren los requisitos legalmente fijados para su aplicación, durante el periodo que la propia ley tributaria señale, aun cuando se solicitase su reconocimiento en un momento posterior al tiempo en que pudo comenzar su disfrute, todo ello sin perjuicio de los efectos de la prescripción».

El criterio defendido por la DGT parece, en consecuencia, claro: el derecho a la aplicación de los beneficios fiscales se genera desde el instante en que se dan las condiciones necesarias para su disfrute y no desde que los mismos se solicitan. Así las cosas, si la solicitud en cuestión hubiese sido realizada con posterioridad a la fecha en que se produzcan dichas condiciones, el reconocimiento del beneficio fiscal tendría eficacia retroactiva a dicho momento, sin perjuicio de los efectos de la prescripción²⁴.

²³ En este sentido y refiriéndose a la declaración de retiro por incapacidad permanente, afirma SIMÓN ACOSTA, E., «Sobre los efectos constitutivos de la declaración de retiro por incapacidad permanente para la exención de cantidades percibidas con anterioridad», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4, 2001, pág. 56, que «La declaración de retiro por incapacidad permanente tiene efectos exclusivamente declarativos y, por tanto, las cantidades percibidas por el contribuyente desde el momento del hecho causante, en nuestro caso un accidente, deben considerarse exentas, siempre que se trate, como parece desprenderse del tenor de la sentencia comentada, de las lesiones permanentes e irreversibles desde el momento de producirse el accidente. Entendemos que debe ser así porque la condición de incapacitado permanente, de facto, se produce desde el momento del accidente, y no se puede hacer depender el disfrute de una exención tributaria inherente a esa situación del momento formal de su reconocimiento, que conlleva un procedimiento administrativo que puede demorarse en el tiempo». En términos similares se manifiesta LOZANO SERRANO, C., «La exención del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte para vehículos de minusválidos», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17, 2001, pág. 178, cuando, al estudiar la exigencia legal del reconocimiento previo de la Administración de la exención de los vehículos a nombre de los discapacitados en el citado impuesto especial, estima que «Siempre que al producirse el hecho imponible concurren los requisitos que lo configuran en su modalidad externa, su efecto no puede ser otro –de acuerdo con la previsión legal– que generar la exención. Aunque si en ese momento no se alegan o aún no se han reconocido, se tenga por realizado el hecho imponible en su modalidad gravada, devengándose la obligación tributaria. Ello no impide que el reconocimiento posterior de las circunstancias de hecho en que se produjo el hecho imponible conlleven, asimismo, el reconocimiento de sus efectos legales, declarando procedente la exención generada en ese mismo momento con la consiguiente devolución de lo ingresado».

²⁴ La aplicación del criterio consistente en retrotraer los efectos de la declaración de discapacidad al momento de la solicitud, pudiendo procederse en consecuencia a la aplicación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, es defendida igualmente en la STSJ de Valencia de 5 de diciembre de 2003.

La falta de justificante que supone la acreditación no debe determinar, en nuestra opinión, la pérdida definitiva del derecho de exención. Piénsese que si no fuera así, el disfrute de la misma quedaría condicionado, en determinados casos, de la mayor o menor eficacia administrativa existente en la tramitación del expediente, lo que estimamos inadmisibles. Tal y como ha precisado LOZANO SERRANO²⁵, refiriéndose a la exigencia legal del reconocimiento previo por parte de la Administración de la exención de los vehículos a nombre de los discapacitados en el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, «siempre que, al producirse el hecho imponible, concurren los requisitos que lo configuran en su modalidad exenta, su efecto no puede ser otro –de acuerdo con la previsión legal– que generar la exención. Y ello aunque si, en ese momento, no se alegan o aún no se han reconocido, se tenga por realizado el hecho imponible en la modalidad gravada, devengándose la obligación tributaria». Coincidimos con el citado autor en que ello no impediría que el reconocimiento posterior de las circunstancias de hecho en que se produjo el hecho imponible pueda conllevar asimismo el reconocimiento de sus efectos legales, declarándose, en consecuencia, procedente la aplicación de la exención generada en ese momento con la pertinente devolución de lo ingresado.

En suma, una cosa es que el disfrute de la exención no pueda iniciarse hasta que se produzca la correspondiente declaración administrativa y otra bien distinta que ésta surta efectos sólo respecto de aquellas operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo tomado por el órgano administrativo competente. Y, por otra parte, una vez que se ha producido el reconocimiento de la exención, sus efectos han de retrotraerse al instante en que el sujeto pasivo formalizó su solicitud²⁶.

¿Y cuál debe ser la fecha concreta a partir de la cual una persona pueda ser considerada discapacitada a efectos tributarios? A priori cabría la posibilidad de considerar que la obtención de dicha condición se producirá a partir de la fecha de la resolución dictada por el Director Provincial del IMSERSO u órgano autonómico competente. Lo cierto es, sin embargo, que el artículo 10 del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, por el que se regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, establece que, con carácter general, el reconocimiento del grado de minusvalía se entenderá producido desde la fecha de la solicitud.

De este modo, una vez obtenida la correspondiente acreditación administrativa a través de la cual se confiera la condición de discapacitado, sus efectos habrán de retrotraerse al momento en que se hubiese solicitado la obtención de dicha acreditación²⁷.

Ahora bien, con independencia de lo anterior, existen determinados supuestos en los que la retroacción de la condición de discapacitado únicamente al momento de la solicitud del oportuno

²⁵ LOZANO SERRANO, C., «La exención del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte para vehículos de minusválidos», ob. cit., pág. 180.

²⁶ Véase en este sentido HERRERA MOLINA, P. M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, pág. 315, para quien «Si interpretamos de otra forma la exigencia del reconocimiento previo exigida por la ley, el instante en que despliega su eficacia el efecto desgravatorio dependería de la mayor o menor diligencia con que la Administración tramitase el expediente, lo que vulneraría el principio de legalidad».

²⁷ Como ya se ha precisado, la forma de hacer valer el efecto retroactivo de la acreditación será a través del procedimiento para la obtención de devoluciones de ingresos indebidos debiendo acompañarse, junto a la oportuna solicitud de devolución, la acreditación administrativa o judicial de la condición de discapacitado.

dictamen puede no resultar acorde con el respeto al conjunto de los principios constitucionales. Pensemos, por ejemplo, en aquellas enfermedades o accidentes que generan una discapacidad evidente antes de que se produzca la solicitud. En todos estos casos, se trata de deficiencias objetivas, irreversibles y de carácter permanente respecto de las cuales no resulta complicado determinar y probar cuándo acontecen. Así las cosas, y al amparo de una interpretación finalista que resulte conforme con los distintos principios constitucionales que inspiran las disposiciones tributarias, parece más coherente atender a la fecha en la que se produjo el hecho indubitado que hubiese originado la discapacidad, estableciendo, a partir de ella, los efectos derivados de la declaración de persona con discapacidad. La razón es bien sencilla: es a partir de ese momento cuando la menor capacidad económica o la necesidad de integración quedan puestas de manifiesto, justificándose por tanto la aplicación del beneficio fiscal que establece la norma ²⁸.

La fijación de esta fecha constituiría únicamente un problema de prueba, siendo necesario, además, que el dictamen de la entidad de valoración se pronuncie expresamente sobre aquélla, a lo que, sin embargo, no queda obligado en la actualidad, al amparo de lo dispuesto en el artículo 4 de la Orden Ministerial de 2 de noviembre de 2000. Y es que el citado precepto únicamente obliga a la entidad de valoración a especificar las eventuales deficiencias del estado físico y/o psicológico del interesado, las causas determinantes de las mismas, el grado de discapacidad derivado de las deficiencias recogidas, la valoración de su situación personal y de su entorno socio-familiar y la calificación del grado de discapacidad ²⁹.

Mediante contestación a Consulta V0896/2009, de 28 de abril de 2009 (NFC032672), analizó la DGT el supuesto de un jubilado por incapacidad permanente del régimen de clases pasivas del Estado que desempeñaba en la actualidad otro trabajo en su condición de trabajador activo discapacitado, planteándose la cuestión relativa a cómo se ha de efectuar la acreditación del grado de discapacidad y, en concreto, la existencia de dificultades de movilidad para poder aplicar la reducción de los rendimientos netos del trabajo por discapacidad de trabajadores activos en el IRPF.

Pues bien, a efectos de la aplicación de aquellas reducciones por discapacidad que pudieran corresponder, estima la DGT que, en relación con el IRPF, tendrá la consideración de persona con discapacidad aquel contribuyente con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100, debiendo acreditarse dicho grado de discapacidad mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO o, en su caso, por el órgano competente de las Comunidades Autónomas. Y, en particular, se considera acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 tratándose de los pensionistas de

²⁸ Ciertamente, en numerosas ocasiones, lo que sucede es que la solicitud no es presentada por puro desconocimiento de los beneficios que puede aparejar. Pues bien, si se llegase a acreditar la condición de discapacitado con una fecha anterior a la de la solicitud, estimamos que el disfrute de los oportunos beneficios fiscales quedará limitado, como no puede ser de otra manera, por el instituto de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos. En esta línea se manifiesta la DGT en contestación a Consulta de 18 de febrero de 2005, así como la Sentencia del TSJ de Asturias de 27 de octubre de 2003, que precisa además la forma de hacer efectivo el reconocimiento de los beneficios fiscales, señalando que la misma «dependerá de si ha transcurrido el periodo voluntario de pago o no a la fecha de la resolución en la que se reconozca la discapacidad. En el primer caso, se deberá acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos; en el segundo, bastará con que el discapacitado presente la declaración del periodo impositivo correspondiente».

²⁹ Precisamente, debido a esta falta de previsión que, a nuestro juicio, habría de motivar la oportuna modificación legislativa, se opta por acudir a los tribunales de justicia quienes, a la vista del expediente, terminan por pronunciarse al respecto.

la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión por incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, así como 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. Asimismo, se considera acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 tratándose de personas cuya incapacidad resulte declarada judicialmente, a pesar de que no se alcance dicho grado.

Por otra parte, de cara a la aplicación de la reducción por rendimientos del trabajo obtenidos por personas con discapacidad, señaló la DGT en la citada resolución que los contribuyentes discapacitados han de acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o bien la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante certificado o resolución del IMSERSO o, en su caso, del órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las discapacidades, fundamentándose a tal efecto en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación de las mismas.

Concretamente, en el supuesto planteado a la DGT, al objeto de poder acreditar la dificultad de movilidad, se aportó un dictamen evaluador del INSS del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales donde se reconocía al sujeto la situación de incapacidad permanente total para el desempeño de las funciones propias de su cuerpo, escala, plaza o carrera, lo que, sin embargo, no supone en principio que se dé la situación de existencia de dificultades de movilidad. Y es que el grado de discapacidad y, en su caso, la existencia de dificultades de movilidad, han de acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO o, en su caso, por el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de incapacidades, circunstancia esta última que, sin embargo, no concurría dictamen evaluador antes referenciado, cuyo ámbito competencial se correspondía únicamente a efectos laborales.

De este modo concluyó la DGT que el dictamen evaluador del INSS del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales donde se reconoce la situación de incapacidad permanente total para el desempeño de las funciones propias de un cuerpo, escala, plaza o carrera y cuyo ámbito competencial se corresponde únicamente a efectos laborales no supone que se dé la situación de existencia de dificultades de movilidad que haya de acreditarse a efectos tributarios.