



Libertad o limitación de medios para probar la discapacidad en el IRPF

Isidoro Martín Dégano

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.

UNED (España)

imartin@der.uned.es | <https://orcid.org/0000-0002-7262-8011>

Extracto

En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, la discapacidad debe probarse mediante una resolución administrativa que la reconoce, surtiendo efectos desde el momento en el que se solicitó. En el Auto de admisión del recurso de casación del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2022 se plantea si la discapacidad puede demostrarse mediante otros medios de prueba.

Palabras clave: IRPF; discapacidad; medios de prueba.

Fecha de entrada: 12-07-2022 / Fecha de aceptación: 15-07-2022 / Fecha de revisión: 25-08-2022

Cómo citar: Martín Dégano, I. (2022). Libertad o limitación de medios para probar la discapacidad en el IRPF. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 475, 41-76.



Freedom or limitation of means to prove disability in personal income tax

Isidoro Martín Dégano

Abstract

In personal income tax, disability must be proven by means of an administrative decision declaring it, which takes effect from the moment it is applied for. The Supreme Court in its Order of 23 February 2022 admitting an appeal in cassation asks whether disability can be proven by other means of proof.

Keywords: personal income tax; disability; means of evidence.

Citation: Martín Dégano, I. (2022). Libertad o limitación de medios para probar la discapacidad en el IRPF. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 475, 41-76.



Sumario

1. Planteamiento del problema
2. El concepto de «persona con discapacidad» y su acreditación en el derecho tributario
 - 2.1. La ausencia de un concepto autónomo
 - 2.2. La acreditación de la discapacidad
 - 2.2.1. La acreditación de la discapacidad en el IRPF, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y el IVA
 - 2.2.1.1. Antecedentes legislativos
 - 2.2.1.2. La acreditación por medio del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre
 - 2.2.1.3. La asimilación a la situación de discapacidad
 - 2.2.2. La acreditación de la discapacidad en el resto de los tributos
 - 2.2.2.1. La libertad de medios de prueba según la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012
 - 2.2.2.2. La homologación automática en los demás tributos
3. El Auto del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2022
4. Propuestas de solución al problema
 - 4.1. ¿Es de aplicación la solución adoptada en el caso de las familias numerosas para las personas con discapacidad?
 - 4.1.1. La Sentencia del Tribunal Constitucional 77/2015, de 25 de abril, sobre el tipo reducido en el impuesto sobre transmisiones de la Comunidad de Madrid
 - 4.1.2. La Resolución del TEAC de 24 de junio 2021 sobre la deducción del artículo 81 bis de la LIRPF
 - 4.1.3. Nuestra opinión
 - 4.2. Un posible cambio normativo

Referencias bibliográficas

1. Planteamiento del problema

Nuestro ordenamiento reconoce, en cada vez más tributos, beneficios fiscales para las personas con discapacidad o sus familiares. La situación de discapacidad se acredita, con carácter general, a través de un procedimiento administrativo cuyos efectos no se producen con su resolución, sino que se retrotraen al momento de la solicitud de la declaración de discapacidad. En ocasiones, los contribuyentes no han solicitado este reconocimiento antes del correspondiente devengo del tributo, por lo que la Administración tributaria rechaza el disfrute de los respectivos beneficios. Sin embargo, estas personas consideran que, en el momento del devengo, ya tenían el grado de discapacidad requerido por la norma, aunque no el reconocimiento administrativo, por lo que entienden que tienen derecho a tales beneficios al poder probar en el devengo su discapacidad por otros medios. Este es el problema que se afronta en el Auto de admisión del recurso de casación del Tribunal Supremo (TS) de 23 de febrero de 2022 (rec. núm. 1269/2021 –NFJ085374–) –pendiente de resolver– relativo a la aplicación del mínimo por discapacidad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Se trata de la clásica cuestión sobre el carácter declarativo o constitutivo de ciertos beneficios fiscales: la prevalencia o no de la situación de hecho material sobre la formal. Pero, en este caso concreto, condicionada por la limitación de medios de prueba en algunos impuestos o su libertad en el resto.

2. El concepto de «persona con discapacidad» y su acreditación en el derecho tributario

2.1. La ausencia de un concepto autónomo

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

Así, por ejemplo, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), recoge la expresión «persona con discapacidad o con movilidad reducida» (art. 151.1); la Ley 35/2006,

de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (LIRPF), menciona a las «personas con discapacidad» (art. 60.3); el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), se refiere a «las personas que tengan la consideración legal de minusválidos»; el impuesto sobre el valor añadido (IVA) utiliza el término «personas con minusvalía» (arts. 20.uno.8 y 91.dos.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre [LIVA]), pero también la expresión «personas física o mentalmente disminuidas» (art. 45); la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), recoge en el artículo 38 la expresión «trabajadores con discapacidad» y, entre otros más, el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (TRLHL), emplea una variada terminología: «disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales» (art. 82.1 f), «vehículos para personas de movilidad reducida», «vehículos matriculados a nombre de minusválidos», «vehículos conducidos por personas con discapacidad» (art. 93.1 e) y, finalmente, «discapacitados» (art. 103.2 e).

Antes de pasar a analizar esta situación, debemos denunciar el mantenimiento de algunos de estos términos o expresiones en el ordenamiento tributario. Las expresiones caducas, inapropiadas o directamente ofensivas deben rechazarse y sustituirse por la de «persona con discapacidad» conforme a lo previsto en la disposición adicional octava de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia (ley de dependencia)¹. En consecuencia, esta será la expresión que utilizaremos a lo largo de este estudio, salvo cuando tengamos que transcribir los términos empleados por la ley correspondiente.

A pesar de esta falta de concreción terminológica, pensamos que la normativa tributaria se está refiriendo siempre a un mismo supuesto de hecho. Así, dentro de dos de los impuestos más importantes de nuestro sistema tributario², se incluye una definición a la que, desde una interpretación sistemática, deberíamos recurrir para interpretar los términos

¹ Disposición adicional octava. Terminología.

Las referencias que en los textos normativos se efectúan a «minusválidos» y a «personas con minusvalía», se entenderán realizadas a «personas con discapacidad». A partir de la entrada en vigor de la presente ley, las disposiciones normativas elaboradas por las Administraciones públicas utilizarán los términos «persona con discapacidad» o «personas con discapacidad» para denominarlas.

Esta variedad terminológica, totalmente inadecuada, ya fue denunciada hace muchos años por Rodríguez Rodríguez (1997, p. 52) y el Defensor del Pueblo (2000, pp. 12-13), por lo que resulta sorprendente que todavía se mantenga.

² En el ámbito local, el artículo 93.1 e) del TRLHL, al regular la exención en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM) de los matriculados a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo, señala: «A efectos de lo dispuesto en este párrafo, se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33%». Pero, en el resto de los artículos de ese texto normativo en los que se hace mención de la discapacidad, no se define tal concepto.

que se utilizan en los demás³. Por una parte, en lo que concierne a la imposición directa, el artículo 60.3 de la LIRPF establece que, a los efectos de este impuesto, «tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 %». Por otra parte, en el ámbito de la imposición indirecta, el artículo 91.dos.1.4.º de la LIVA establece «a efectos de esta ley se considerarán personas con minusvalía aquellas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 %». Conviene hacer una aclaración antes de continuar con el concepto: las referencias al grado del 33 % de «discapacidad» o de «minusvalía» utilizado por distintas normas deben entenderse, en el ámbito tributario, como sinónimas⁴.

³ Así también lo cree Carbajo Vasco (2003), quien señala que «es importante indicar que las clasificaciones de discapacidad, conceptos, sistemas de acreditación, etc., del IRPF se trasladan *pari passu* a otros gravámenes» (p. 21), y en el mismo sentido también se manifiesta en (2017, p. 77).

⁴ El Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre –al que enseguida nos referiremos– distinguía en su redacción original entre el grado de minusvalía y el de discapacidad. El primero comprendía al segundo, pudiendo, por tanto, no ser iguales. En efecto, el grado de discapacidad era solo la valoración de las deficiencias permanentes que concurren en una persona y que determina uno de los parámetros para fijar el grado de minusvalía, junto o además, en su caso, el de los factores sociales complementarios. El grado de minusvalía era el resultado de la valoración de la(s) discapacidad(es) –grado de discapacidad– más, en su caso, de los factores sociales complementarios relativos, entre otros, a su entorno familiar y situación laboral, educativa y cultural, que dificulten su integración social. Por tanto, una persona podía tener un grado de discapacidad más reducido que el grado de minusvalía.

Sin embargo, esta situación cambió a raíz de la modificación del Real Decreto 1971/1999 por el Real Decreto 1856/2009, de 4 de diciembre. Esta última norma adapta la terminología sobre minusvalía y discapacidad a la Ley de 39/2006, de 14 de diciembre y a la Clasificación Internacional del Funcionamiento, de la Discapacidad y de la Salud de la Organización Mundial de la Salud.

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

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

A pesar de las distintas consecuencias que se derivan de medir el porcentaje según un grado u otro, la normativa tributaria los ha utilizado de manera indistinta. En unas ocasiones, hacía referencia (y lo sigue haciendo después de la modificación del 2009) al grado de minusvalía y en otras, al de discapacidad. Por poner un ejemplo significativo, el artículo 60.3 de la LIRPF recoge la expresión vigente «grado de discapacidad», mientras que el artículo 72 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (RIRPF), que lo desarrolla, mantiene la de «grado de minusvalía».

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

Este también es el criterio seguido por el TS en la Sentencia de 7 de junio de 2012 (rec. núm. 3275/2011 –NFJ047716–), relativa a la aplicación de una reducción en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD). Para este tribunal, en la regulación tributaria de la discapacidad no existe un régimen unitario, pero:

el denominador común, sobre el que existe consenso en el conjunto de la regulación, es que tienen la consideración legal de personas con discapacidad las personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %. También existe consenso en que el grado de discapacidad o minusvalía determinante es el que se tiene a la fecha del devengo del impuesto.

Como acabamos de señalar, el IRPF⁵ y el IVA son los únicos impuestos que contienen en su articulado una definición de «persona con discapacidad». Ambas leyes coinciden en definirla como quienes tienen reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 %.

Estas dos normas han seguido la definición utilizada por otras ramas del ordenamiento⁶. No existe, por tanto, un concepto autónomo propio del derecho tributario. Al mismo tiempo, este concepto es el que emplean las normas autonómicas en sus tributos propios o en los impuestos estatales cedidos. En el caso de los tributos locales, entendemos que las ordenanzas municipales no podrán establecer un concepto distinto de persona con discapacidad en orden a conceder o no una exención destinada a ellas que ha sido establecida en el TRLHL por tratarse de un aspecto (el ámbito material de la exención) que resulta reservado a la ley⁷. Por este motivo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla-La Mancha de 24 de enero de 2011 (rec. núm. 712/2010 –NFJ042755–) anuló la ordenanza fiscal del IVTM por exigir en la exención de los vehículos de personas con discapacidad que estas tuvieran, además, «una reducción de la movilidad que dificultara al discapacitado la asistencia al trabajo y asuntos sanitarios».

Es importante recalcar que el legislador tributario ha optado por calificar a estas personas en función del grado de discapacidad y no de otros criterios como el utilizado en numerosas ocasiones por el derecho del trabajo y referido a la incapacidad –temporal o

⁵ En el ISD, se utiliza esta misma definición por la remisión a la que contiene la LIRPF. Así, el artículo 42.2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones (RISD), establece: «A estos efectos se considerarán personas con minusvalía con derecho a reducción aquellas que determinan derecho a deducción en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, según la legislación propia de este impuesto».

⁶ Por ejemplo, la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de las personas con discapacidad; la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, o la Ley 49/2007, de 26 de diciembre, por la que se establece el régimen de infracciones y sanciones en materia de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad.

⁷ En el mismo sentido, Chico de la Cámara *et al.* (2008, p. 93).

permanente— para desarrollar un empleo. Sin perjuicio de que algunas normas tributarias también prevean estas situaciones específicas⁸.

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

Tampoco se han tenido en cuenta las posibles limitaciones en las actividades básicas de la vida diaria (dependencia) o en la capacidad jurídica de obrar (incapacitación judicial), aunque, en ocasiones, la normativa tributaria también se refiera a ella en forma de beneficios fiscales⁹.

Por otro lado, no se distingue en esta definición si la discapacidad es física, síquica o sensorial, como ocurre con otras normas, tributarias o no. No obstante, sí se utiliza esta distinción en función del origen o causa de la discapacidad a la hora de aplicar determinados beneficios fiscales, como los previstos en el IRPF para los planes de pensiones o el patrimonio protegido (arts. 53 y 54 de la LIRPF).

2.2. La acreditación de la discapacidad

Una vez que hemos identificado a la persona con discapacidad en el ámbito tributario como aquella con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, debemos estudiar la forma en la que se acredita esta condición ante la Administración tributaria. A este respecto, debemos distinguir entre el IRPF, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y el IVA, únicos impuestos que tienen una regulación específica, del resto.

2.2.1. La acreditación de la discapacidad en el IRPF, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y el IVA

2.2.1.1. Antecedentes legislativos

Una de las primeras normas en reconocer beneficios fiscales a la discapacidad fue la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, pero no contenía un tratamiento unitario a la hora

⁸ Por ejemplo, la exención del artículo 7 f) de la LIRPF de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

⁹ Por ejemplo, las exenciones de la LIRPF relativas a las prestaciones económicas de la ley de dependencia (art. 7 x) o de la ganancia derivada de la transmisión de la vivienda habitual por personas dependientes (art. 33.4 b).

de acreditarla. Así, el artículo 28.2 establecía un aumento en los gastos deducibles de los rendimientos del trabajo para «los sujetos pasivos minusválidos, incluidos los que padezcan ceguera total, que debiendo desplazarse a su lugar de trabajo no puedan hacerlo por sí mismos». Para poder aplicárselos, era necesario «que acrediten su minusvalía mediante certificado expedido por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por el órgano correspondiente de las comunidades autónomas».

Por su parte, el artículo 78.1 d) reconocía una deducción en la cuota para el contribuyente o sus descendientes que fueran «invidentes, mutilados o inválidos, físicos o psíquicos, congénitos o sobrevenidos, en el grado reglamentariamente establecido».

De acuerdo con esta habilitación, el artículo 31 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprobó el RIRPF, fijó el «grado de invalidez» en el 33 % que debía tenerse en el momento del devengo del impuesto. Además, estableció la forma de probarlo en estos términos:

Tres. La condición de minusválido a que se refiere el apartado uno de este artículo podrá acreditarse ante la Administración tributaria por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho.

No obstante, la condición legal de persona con minusvalía se considerará acreditada cuando:

- a) Sea certificada por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o el órgano correspondiente de las comunidades autónomas.
- b) Se perciba prestación reconocida por la Seguridad Social, por el régimen especial de clases pasivas, por la Mutualidad Nacional de Previsión de la Administración Local o por entidades que las sustituyan, como consecuencia de incapacidad permanente, siempre que para su reconocimiento se exija el grado de minusvalía igual o superior al 33 % a que se refiere el apartado uno de este artículo.

Por tanto, en este primer momento, en el IRPF coexistían dos regulaciones para probar la discapacidad: una por la que se restringía a un medio concreto y otra que estaba abierta a cualquiera¹⁰. En esta última, si bien existía una libertad de medios de prueba, se

¹⁰ Ya hemos señalado como Rodríguez Rodríguez (1997, p. 259) critica que se usara una terminología inadecuada y confusa («invidentes, mutilados o inválidos, físicos o psíquicos»), debiendo ser sustituida –en ese momento– por la de persona con la condición legal de minusválido, es decir, con un 33 % de discapacidad. Pero más sorprendente –por carecer de justificación alguna– es que en una misma ley se permitiera la libertad de prueba en el artículo 78 y se restringiera en el artículo 28 en relación con la discapacidad. El TSJ de Castilla y León (sede Burgos) reaccionó ante la diferente forma de acreditar la discapacidad en un mismo impuesto según sea un gasto en la base o una deducción en la cuota. Razones de justicia material debían admitir los mismos medios de probar la discapacidad en la cuota también en la base (Sentencia de 15 de febrero de 2005, rec. núm. 64/2003 –NFJ087105–).

destacaban entre ellos dos tipos de resoluciones administrativas: la del Instituto Nacional de Servicios Sociales y la de la Seguridad Social o clases pasivas¹¹. Esta realidad fue recalcada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) al resolver un recurso de alzada para la unificación de criterio. En su Resolución de 5 de diciembre de 2003 (R. G. 5403/1999 –NFJ013894–), establece:

De los preceptos transcritos se desprende el principio general de que aquel sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal (llámese este deducción, exención, bonificación, etc.) deberá no solo «hacer valer» su presunto derecho, sino «probar», también, la procedencia del beneficio que se pretende (STS de 30 de septiembre de 1988); aplicado dicho beneficio al supuesto que nos ocupa, resulta que el sujeto pasivo que pretenda aplicar, en determinado ejercicio, la deducción por minusvalía contemplada en el art. 78.1 d) de la Ley 18/1991, deberá acreditar, en los términos y por los medios establecidos en los preceptos más arriba transcritos, la concurrencia en tal ejercicio de la minusvalía origen de la deducción, y los términos establecidos por la normativa vigente, *siendo uno de los medios de acreditación, pero no el único, la resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido* del sujeto pasivo; ciertamente es frecuente que dicha resolución se produzca en un momento posterior al ejercicio en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal, lo que determina, necesariamente, que si dicha resolución es el único medio de prueba de la concurrencia de la minusvalía que se aporte al expediente, sea esta de gestión o de reclamación económico-administrativa, deba, expresamente, declarar desde qué momento el interesado ostenta la condición de minusválido, y el grado de tal minusvalía, *sin perjuicio, como se ha señalado, que puedan aportarse otros elementos de prueba cuya admisión, o no, apreciará el órgano competente para resolver el expediente* (la cursiva es nuestra).

La situación en el IRPF cambia con la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que reconocía varios beneficios para las personas con discapacidad. Esta norma no recogía mención alguna a la forma de acreditar los grados del 33 o del 65 % a los que se referían los beneficios ni una remisión al RIRPF para regularlo. Como señala Rodríguez Rodríguez (2000, p. 24), fue en virtud de la habilitación general para desarrollar la ley (disp. final sexta) como se solucionó el problema. Así, el artículo 67 del reglamento –aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero– estableció la forma de acreditar la discapacidad para estos supuestos señalando:

¹¹ La libertad de medios para probar la discapacidad en el IRPF se mantiene en el País Vasco en estos términos: Álava (art. 60 del Decreto foral 40/2014, de 1 de agosto); Guipúzcoa (art. 63 del Decreto foral 33/2014, de 14 de octubre) y Vizcaya (art. 66 del Decreto foral 47/2014, de 8 de abril). Sin embargo, en Navarra, los medios de prueba se restringen al certificado de la comunidad autónoma o del Imerso en los mismos términos que, en la actualidad, se dan en el territorio común (disp. adic. quinta del Decreto foral legislativo 4/2008, de 2 de junio).

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas. No obstante, se considerarán afectos de una minusvalía igual o superior al 33 % los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

2. A efectos de la reducción de los rendimientos del trabajo prevista en el último párrafo del artículo 18.1 de la ley del impuesto, los contribuyentes minusválidos deberán acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los equipos de valoración y orientación dependientes de las mismas.

Con esta nueva norma, en el IRPF se abandona el principio de libertad de medios de prueba a la hora de acreditar la discapacidad restringiéndolo a una determinada resolución administrativa: la que emita el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (Imserso) o la respectiva comunidad autónoma cuando la competencia esté delegada. Esta también ha sido la interpretación defendida por el TEAC (Resolución de 17 de febrero de 2005, R. G. 953/2003 –NFJ019446–) en un recurso para la unificación de criterio. La misma regulación de la LIRPF de 1998 pervive hasta nuestros días, como veremos a continuación, en la vigente Ley 35/2006.

En el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, también se siguió este último criterio del IRPF en relación con la exención por la adquisición de vehículos automóviles matriculados a nombre de personas con discapacidad. Así, siempre ha sido «necesaria la previa certificación de la minusvalía o de la invalidez por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes» (art. 66.1 d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre).

En el IVA, no existía regulación alguna sobre la cuestión que estamos comentando hasta que en 2003 se aprobó un tipo superreducido del 4 % en la adquisición o adaptación de vehículos para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida (art. 91.2.1.4.º de la LIVA). Esto supuso que se añadiera el vigente artículo 26 bis al reglamento –aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre–, que estableció que la discapacidad o la movilidad reducida se deberán acreditar mediante certificado o resolución expedido por el Imserso u órgano competente de la comunidad autónoma correspondiente. No obstante, esta norma también especifica que se considerarán personas con movilidad reducida:

- Las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado.

- Los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las corporaciones locales o, en su caso, por las comunidades autónomas, quienes en todo caso, deberán contar con el certificado o resolución expedido por el Imserso u órgano competente de la comunidad autónoma correspondiente acreditativo de la movilidad reducida.

En el resto de los artículos dedicados a la discapacidad en la LIVA, no se hace alusión alguna a los medios para probar esta situación. Por ejemplo, en el tipo de reducido del 10 % del artículo 91.uno.1.6.º c) para los bienes diseñados para aliviar o tratar deficiencias de las personas «que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales» enumerados en el anexo octavo de la ley.

2.2.1.2. La acreditación por medio del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre

En la actualidad, la única norma que se pronuncia, con carácter general, sobre la cuestión que nos atañe es la LIRPF, remitiéndose, en su artículo 60.3, al desarrollo reglamentario. El artículo 72.1 del RIRPF declara que el grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Imserso o el órgano competente de las comunidades autónomas. Por su parte, el artículo 26 bis del reglamento del IVA (RIVA) contiene esta misma forma de acreditar la discapacidad, pero solo para la aplicación del tipo superreducido del 4 % en la adquisición o adaptación de vehículos para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. El artículo 66 de la ley impuestos especiales exige la previa acreditación del Imserso o de las comunidades autónomas para disfrutar de la exención en la adquisición de vehículos matriculados a nombre de personas con discapacidad.

Estas normas aclaran que el grado de discapacidad se acreditará mediante certificado o resolución del Imserso o del órgano competente de las comunidades autónomas, lo cual será el supuesto habitual, pues –salvo en Ceuta y Melilla– esta competencia se encuentra transferida, por lo que, implícitamente, se están refiriendo al procedimiento establecido por el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad. ¿Cuáles son los aspectos básicos de este reglamento que interesan en nuestro estudio?¹².

El grado de discapacidad mide las dificultades que tienen las personas para realizar las actividades de la vida diaria y para integrarse socialmente. Para ello, se tienen en cuenta las «deficiencias permanentes»¹³ (anexo 1 A) más, en su caso, los factores sociales complementarios

¹² Sobre el desarrollo de este procedimiento, véase el trabajo de Salazar Murillo (2007, p. 735).

¹³ Las personas con discapacidad presentan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales. A cada deficiencia se le aplica su capítulo y tabla correspondiente previstos en el anexo 1 A; en el caso

relativos, entre otros, su entorno familiar y situación laboral, educativa y cultural, que dificulten la integración social (anexo 1 B). Este reconocimiento y valoración se hace por un equipo multidisciplinar de especialistas compuesto por un médico, un psicólogo y un trabajador social que emitirá un dictamen aplicando los baremos previstos en los anexos del citado real decreto. Este órgano técnico (EVO, equipo de valoración y orientación) emitirá un dictamen-propuesta que deberá contener necesariamente el diagnóstico, tipo y grado de la discapacidad y, en su caso, las puntuaciones de los baremos para determinar la necesidad del concurso de otra persona y la existencia de dificultades de movilidad para utilizar transportes públicos colectivos. Finalmente, la resolución del procedimiento corresponde a los directores provinciales del Imserso en Ceuta y Melilla o al director general de Servicios Sociales (existen distintas denominaciones) de la consejería autonómica correspondiente.

El grado de discapacidad será objeto de revisión siempre que se prevea una mejoría razonable de las circunstancias que dieron lugar a su reconocimiento, debiendo fijarse el plazo en el que debe efectuarse dicha revisión. En todos los demás casos, no se podrá instar la revisión del grado por agravamiento o mejoría hasta que, al menos, haya transcurrido un plazo mínimo de dos años desde la fecha en la que se dictó resolución, excepto en los casos en los que se acredite suficientemente error de diagnóstico o se hayan producido cambios sustanciales en las circunstancias que dieron lugar al reconocimiento de grado, en los que no será preciso agotar el plazo mínimo (art. 11 del Real Decreto 1971/1999). A nuestros efectos, se puede perder la condición de persona con discapacidad¹⁴ por una revisión administrativa del grado o, bien, aumentar la cuantía del beneficio por incrementarse el grado hasta el 65 %¹⁵.

de que haya más de una deficiencia, se determinan los grados de discapacidad por cada una de ellas, pero estos no se suman, sino que se aplica la tabla de valores combinados. La calificación final de la discapacidad obtenida se expresa en porcentaje.

Los mencionados capítulos son los siguientes: 1) normas generales; 2) sistema musculoesquelético; 3) sistema nervioso; 4) aparato respiratorio; 5) sistema cardiovascular; 6) sistema hematopoyético; 7) aparato digestivo; 8) aparato genitourinario; 9) sistema endocrino; 10) piel y anejos; 11) neoplasias; 12) aparato visual; 13) oído, garganta y estructuras relacionadas; 14) lenguaje; 15) retraso mental; 16) enfermedad mental, y, finalmente, la tabla de valores combinados:

pues se considera que las consecuencias de las deficiencias pueden potenciarse, produciendo una mayor interferencia en la realización de las actividades de la vida diaria y, por tanto, un grado de discapacidad superior al que origina cada una de ellas por separado.

¹⁴ Así se recoge en la contestación de la DGT a la Consulta V3950/2015, de 10 de diciembre (NFC057544), en la que el contribuyente tenía reconocido y certificado el grado de minusvalía del 34 % hasta el día 7 de abril del año 2015, pero, a partir de esa fecha, deja de tener la condición de persona con discapacidad.

¹⁵ Así, en la contestación de la DGT a la Consulta V1044/2019, de 13 de mayo (NFC072060), en relación con la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, se afirma:

Si el grado de discapacidad de un trabajador que cumple los requisitos para entrar en el promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad a los efectos de la deducción sufriera una modificación, o bien quedando por debajo del 33 % o pasando de estar entre el 33 % y el 64 % a alcanzar el 65 % o un grado de discapacidad superior, ¿cómo afectaría esta circunstancia al

El reconocimiento del grado de minusvalía se entenderá producido desde la fecha de solicitud (art. 10 del Real Decreto 1971/1999). Es importante recalcar esta circunstancia por los problemas que se producen en el ámbito tributario respecto del momento en el que se adquiere la condición de persona con discapacidad y que comentaremos detenidamente más adelante. En todo caso, adelantamos que, como no podía ser de otra manera, la Administración tributaria ha aceptado la retroactividad de la resolución administrativa al momento de la solicitud¹⁶.

Contra la resolución del procedimiento de reconocimiento del grado de discapacidad, los interesados podrán interponer reclamación previa a la vía jurisdiccional social ante la misma Dirección Provincial del Imsero u órgano correspondiente de la comunidad autónoma que dictó el acto dentro de los 30 días siguientes a su notificación (art. 12 del Real Decreto 1971/1999).

2.2.1.3. La asimilación a la situación de discapacidad

A pesar de exigirse la acreditación a través del Imsero o de las comunidades autónomas, tanto el artículo 60.3 de la LIRPF como el 72.1 del RIRPF admiten que, en determinados supuestos, la condición de persona con discapacidad no tenga que acreditarse de ese modo, pues se entiende que ya se tiene reconocida por otros medios. En estos casos, se atribuye el grado del 33 o del 65 % a personas que no han pasado por el baremo del Real Decreto 1971/1999. De igual modo, se recoge en el citado artículo 26 bis del RIVA, pero no se ha contemplado en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

La asimilación u homologación legal a la discapacidad en el ámbito tributario se produce en los siguientes supuestos:

- Pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez (33 %).

cálculo de la deducción? En la medida en que el grado de discapacidad es uno de los requisitos determinantes para la aplicación de la deducción del artículo 38 de la LIS, los cambios en el mismo afectarán al cálculo del promedio de la plantilla de trabajadores discapacitados. Así pues, en el caso de que el grado de discapacidad de un trabajador quede por debajo del 33 %, este dejará de computarse a los efectos del cálculo del citado promedio. En el supuesto de que un trabajador pasara de un grado de discapacidad comprendido entre el 33 % y el 64 % a un grado del 65 % o superior, dicho trabajador se computará dentro de la plantilla media prevista en el apartado 1 y de la prevista en el apartado 2 en proporción al tiempo que haya tenido un grado de discapacidad entre el 33 % y el 64 % e igual o superior al 65 %, respectivamente.

¹⁶ Contestaciones de la DGT a las Consultas V1665/2010, de 20 de julio (NFC038982), y V0944/2012, de 3 de mayo (NFC044470), y la pregunta del INFORMA núm. 134577/2014, de 25 de octubre (NFC083176).

- Pensionistas de clases pasivas con pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad (33 %).
- Cuando se ha incapacitado judicialmente a una persona (65 %).

Estamos ante supuestos en los que subyace una economía procesal que favorece a estas personas por la reducción de burocracia y las consiguientes molestias que les pueden suponer tanto a ellos como, especialmente, a sus familiares. Al mismo tiempo, se consigue una rápida aplicación de los beneficios fiscales. Su fundamento reside en la presunción –basada en la lógica y experiencia– de que la inmensa mayoría de esas personas alcanzaría el grado igual o superior al 33 o al 65 % de discapacidad si fuesen valorados conforme a lo previsto en el Real Decreto 1971/1999.

Estas asimilaciones automáticas, en realidad, suponen, en nuestra opinión, una presunción *iuris et de iure*¹⁷. De tal forma que, por ejemplo, la condición de pensionista por incapacidad permanente implica la acreditación automática de la condición de persona con discapacidad, aunque exista una previa valoración conforme al Real Decreto 1971/1999 inferior al 33 %¹⁸. Lógicamente, todos estos pensionistas a los que se les atribuye el grado del 33 % de discapacidad podrán acreditar uno superior pasando por el procedimiento del Real Decreto 1971/1999 a efectos de acceder a mayores beneficios como los reconocidos para el 65 %.

2.2.2. La acreditación de la discapacidad en el resto de los tributos

2.2.2.1. La libertad de medios de prueba según la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012

Salvo en el IRPF, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y el IVA, el resto de los tributos en los que se reconocen beneficios fiscales a la discapacidad no aluden a la forma de acreditarla. Podría defenderse, por tanto, que rige el principio de libertad de medios de prueba de los artículos 105 y 106 de la LGT. Entre ellos, destacaría, sin duda, el reconocimiento administrativo de la discapacidad a través del Real Decreto 1971/1999, pero también podrían admitirse otros como los informes médicos previos a la solicitud de

¹⁷ García Díez (2014, p. 43) la califica de ficción jurídica que, a efectos probatorios, es *iuris et de iure*. En nuestra opinión, la norma es más una presunción, pues responde o tiene un fundamento en la lógica o en la experiencia. En la mayoría de los casos, estos pensionistas alcanzarían el grado del 33 % si se valorase su discapacidad.

¹⁸ Así lo ha entendido también la DGT en la contestación a la Consulta V2783/2014, de 15 de octubre (NFC052910), en la que se reconoce como persona con discapacidad a un pensionista con incapacidad permanente absoluta que tenía, previamente, reconocido un grado de discapacidad del 29 %.

inicio del mencionado procedimiento o los certificados de la Seguridad Social que permiten en el IRPF o IVA la homologación automática al grado de discapacidad del 33 %.

Esta cuestión ha sido tratada por la citada Sentencia del TS de 7 de junio de 2012 en un recurso de casación en interés de ley (rec. núm. 3275/2011 –NFJ047716–). La sentencia aborda directamente el tema que nos ocupa en el ISD. En ese momento, el artículo 20.2 a) de la LISD disponía:

Se aplicará, además de las 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 minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley general de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 %.

La Administración autonómica liquidó el impuesto sin aplicar la reducción correspondiente a un contribuyente que en el momento del devengo no pudo acreditar su discapacidad mediante la resolución prevista en el Real Decreto 1971/1999. Sin embargo, en ese momento, el contribuyente ya tenía los padecimientos (dictaminados por el médico de Atención Primaria del Servicio de Salud de La Rioja) que posteriormente se confirmaron y justificaron la declaración administrativa de discapacidad. El contribuyente reclamó ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de La Rioja, que le dio la razón en Resolución de 31 de mayo de 2010. La Administración de esta comunidad autónoma recurrió ante el TSJ, que desestimó el recurso en Sentencia de 3 de mayo de 2011 (rec. núm. 3275/2011 –NFJ047716–), lo que dio lugar a la interposición del recurso de casación.

La Administración tributaria autonómica pretendía que se fijara como doctrina que la reducción solo se aplicaría cuando a la fecha del fallecimiento del causante el contribuyente fuese discapacitado; «condición que solo se adquiere a partir de la resolución administrativa que la determine con carácter definitivo, y no antes, sean cuales fueren los padecimientos que afectasen a dicho sujeto pasivo».

El TS señala que el tratamiento de la discapacidad no es unitario en el ordenamiento tributario. Existe consenso en que persona con discapacidad será quien tenga un grado de 33 % y que este debe tenerse en el momento del devengo. Sin embargo, según su criterio, no ocurre lo mismo a la hora de probar la condición legal de persona con discapacidad.

Así, en el IRPF, impuesto más desarrollado y que expresamente se pronuncia sobre el referido problema, la discapacidad debe acreditarse mediante la resolución administrativa del Real Decreto 1971/1999, si bien, también admite el grado de discapacidad en los supuestos de homologación automática a los que nos hemos referido, pero esta limitación de medios de prueba no se da en otros tributos, por lo que el TS concluye:

Lo cual nos pone sobre antecedentes, en el sentido de que, desde la perspectiva tributaria, el reconocimiento administrativo de la minusvalía no es constitutiva, sino simplemente declarativa. Sin embargo, respecto de determinados tributos, por ejemplo en el IRPF, como se ha visto, los medios de pruebas para acreditar la condición legal de minusválido, esto es, tener un grado de incapacidad igual o superior a 33 %, viene limitados a los expresamente contemplados en la citada normativa.

En el impuesto que nos ocupa, si bien en un principio se remitía a la regulación que sobre la cuestión se hacía al IRPF, y por tanto habría que acogerse a dicho régimen, tras la modificación introducida por el art. 61 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que da nueva redacción al art. 20.2 a), solo se precisa que el grado de minusvalía esté «de acuerdo» con el baremo del art. 148 TRLGS, *nada más, ni se exige que se haya declarado por el organismo competente al efecto, ni se limitan los medios de prueba para acreditar la condición legal de minusválido* (la cursiva es nuestra).

La vigente redacción del artículo 20.2 de la LISD no ha variado (tan solo las cuantías de la reducción¹⁹) respecto de sobre la que se pronuncia el TS, por lo que pensamos que el fallo sigue siendo válido en la normativa vigente. Es más, sería aplicable en todos aquellos tributos en los que los medios de prueba no estuvieran limitados, a efectos de acreditar la discapacidad, como ocurre en el IRPF, el impuesto especial y el IVA.

No obstante, creemos necesario hacer una puntualización sobre esta libertad de medios de prueba; en concreto, sobre el dictamen médico anterior al devengo. En nuestra opinión, dicho informe médico debería ser siempre confirmado por la resolución administrativa del Real Decreto 1971/1999 (como ocurre en el caso enjuiciado por la Sentencia de 7 de junio de 2012), pues solo a través de ella se puede cuantificar el grado de discapacidad exigido en los beneficios fiscales. Estamos, pues, ante un problema competencial que debe resolverse en favor de los órganos administrativos autonómicos o del Imsero, ya que son los únicos que pueden medir el grado de discapacidad. Por ello, el mero informe médico no nos parece suficiente en ningún tributo: ¿cuál sería el citado grado?, ¿un 33, un 65 % o cuál otro? Debemos tener presente que las normas definen la discapacidad por el grado de

¹⁹ El beneficio fiscal sigue estando referido a las personas «que tengan la consideración legal de minusválidos [...] de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley general de la Seguridad Social».

En todo caso, la norma debería actualizarse, pues el texto refundido de la Ley general de la Seguridad ya no está regulado por el Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio, sino por el Real Decreto legislativo 8/2015, de 30 de octubre. Tanto el artículo 148 como el vigente 367 se dedican al grado de minusvalía requerido en la pensión de invalidez no contributiva. El citado artículo 148 establecía:

1. El grado de minusvalía o de la enfermedad crónica padecida, a efectos del reconocimiento de la pensión en su modalidad no contributiva, se determinará mediante la aplicación de un baremo, en el que serán objeto de valoración tanto los factores físicos, psíquicos o sensoriales del presunto minusválido, como los factores sociales complementarios, y que será aprobado por el Gobierno.

Este baremo es el que contiene el Real Decreto 1971/1999.

minusvalía –de acuerdo con un baremo que lo mide– y no por las circunstancias que dan lugar a él. En definitiva, el posterior dictamen del EVO debería confirmar las patologías descritas en el previo informe médico para admitirse como medio de prueba. Ello permitiría, además, garantizar la uniformidad en la aplicación en todo el territorio nacional de este tipo de normas.

2.2.2.2. La homologación automática en los demás tributos

Como ya hemos señalado, algunos pensionistas o personas incapacitadas judicialmente tienen atribuido un determinado grado de discapacidad en el IRPF y en el IVA sin tener que someterse a la valoración del Real Decreto 1971/1999. Debemos plantearnos, pues, si esta asimilación también se aplica en el resto de los tributos. En relación con los impuestos estatales, la DGT (en concreto, la Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) lo ha admitido en las contestaciones a las Consultas V0930/2007, de 9 de mayo (NFC025306), y V0726/2019, de 1 de abril (NFC071723). En estos casos, la DGT permite a un pensionista por incapacidad permanente disfrutar de la exención del impuesto especial sobre determinados medios de transporte, ya que lo considera asimilado al grado del 33 % que requiere el artículo 66.1 d) de la Ley 38/1992.

Sin embargo, no ha sido esta la solución adoptada en los impuestos locales. La DGT (en este caso, la Subdirección General de las Haciendas Territoriales) ha considerado que la homologación automática no es aplicable en estos impuestos basándose en una interpretación literal de la norma en cuanto no está expresamente prevista en el TRLHL²⁰. Al mismo tiempo, la DGT rechaza en el ámbito tributario la homologación automática contenida en la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, por no ser aplicable en materia tributaria²¹. Si bien es cierto que las contestaciones se remiten a lo que pueda establecer al

²⁰ La Consulta de la DGT 508/2004, de 4 de marzo (NFC019965), considera que la acreditación regulada en el artículo 67 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 214/1999 es a los efectos del IRPF, de tal manera que la acreditación reseñada no está prevista en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales. En el mismo sentido, y sobre el mismo impuesto local, las contestaciones a las Consultas V0203/2007, de 29 de enero (NFC024917), y V0921/2011, de 6 de abril (NFC041128).

²¹ En este sentido, las contestaciones a las Consultas V0203/2007, de 29 de enero (NFC024917), y V0921/2011, de 6 de abril (NFC041128).

Esta norma reconoce en su artículo 1.2 la condición de persona con discapacidad a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez y a los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o de retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. La DGT entiende que:

De la denominación, de la exposición de motivos y de los artículos 1 y 3 transcritos se aprecia que la Ley 51/2003 no regula ningún aspecto relacionado con el ámbito tributario, sino que trata de establecer «medidas para garantizar y hacer efectivo el derecho a la igualdad de oportunidades de las personas con discapacidad, conforme a los artículos 9.2, 10, 14 y 49 de la Constitución»; y entre las medidas reguladas en la Ley 51/2003 no se encuentra medida tributaria alguna.

respecto la correspondiente ordenanza municipal, como permite el artículo 93.2 del TRLHL en el caso del IVTM. De acuerdo con esta doctrina administrativa, la homologación automática del IRPF y el IVA no es absoluta, total y automática para todo el ordenamiento jurídico.

En nuestra opinión, cualquiera de estos medios de prueba asimilados al dictamen del Inerso u órgano autonómico (pensión de incapacidad permanente total, absoluta, gran invalidez, etc.) debería ser válido en otros impuestos estatales o locales y no limitar su eficacia a dos impuestos. Si, como ya hemos señalado, el concepto de discapacidad debe ser el mismo en todo el sistema tributario –lo cual se compadece bien con el criterio de interpretación sistemática–, de igual modo debe ocurrir con la acreditación de esta condición. No tiene sentido que, en materia de acreditación, exista una estanqueidad en función del tributo del que se trate. Este principio no puede hacerse valer en estos casos. Otra solución sería contraria al principio de unidad de criterio que debe presidir la actuación administrativa²². A raíz de la citada Sentencia del TS de 7 de junio de 2012 –en la que se admite la libertad de medios de prueba en el ISD–, algunos tribunales de justicia también han aceptado la homologación automática del IRPF en este impuesto. Así, la Sentencia del TSJ de Madrid de 30 de junio de 2014 (rec. núm. 260/2012 –NFJ057273–) considera persona con discapacidad a quien tiene una pensión de clases pasivas por inutilidad o la del TSJ de Castilla-La Mancha de 23 de octubre de 2017 (rec. núm. 413/2014 –NFJ087116–) al pensionista por incapacidad permanente absoluta.

3. El Auto del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2022

El problema que estamos comentando se afronta recientemente en el recurso de casación –admitido por el Auto de 23 de febrero de 2022 (rec. núm. 1269/2021 –NFJ085374–)– en relación con la aplicación del mínimo de discapacidad en el IRPF. El supuesto de hecho es el siguiente.

Un contribuyente se aplicó el mínimo por discapacidad durante los ejercicios 2014 y 2015. Tras una comprobación limitada, se regularizó la autoliquidación por no acreditar la condición de persona con discapacidad a efectos de la normativa del impuesto, es decir, mediante la resolución administrativa prevista en el Real Decreto 1971/1999. La Administración no tuvo en cuenta las alegaciones presentadas en las que incorporaba un informe médico en el que se especificaba:

Doña Zaira presenta grado de discapacidad establecido en la ley y que permite la aplicación de la adecuación del impuesto a sus circunstancias personales, pues

²² A favor de la traslación *pari passu* de los sistemas de acreditación del IRPF a otros tributos se manifiesta Carbajo Vasco (2003, p. 21). También defienden la homologación automática Chico de la Cámara (2014, p. 115) y Chico de la Cámara *et al.* (2008, p. 87).

padece las siguientes patologías: AVC, demencia cortical, disfagia motora, disfagia neutrógena, Parkinson, precisa de silla de ruedas para movilidad, es portadora de sonda de alimentación externa. Las patologías por las que no puede deambular, sus limitaciones son tan severas que su vida transcurre entre la cama y el sillón, y le ocasionan una grave y severa dependencia, precisando ayuda de tercera persona para las actividades básicas de la vida, precisando de una cuidadora. Razones que le llevaron a otorgar un poder amplio de administración a favor de sus hijos.

Contra las liquidaciones practicadas, se interpusieron sendos recursos de reposición, que fueron desestimados por Resolución de 20 de noviembre de 2017, frente a la que la recurrente planteó las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, que también fueron rechazadas por el TEAR de Valencia en sus Resoluciones de 29 de marzo de 2019, si bien se anularon las sanciones.

En este interín, el 17 de abril de 2018, se dictó por la Dirección Territorial de Igualdad y Políticas Inclusivas de Valencia una resolución por la que reconocía a la señora Zaira una minusvalía del 77 %, con movilidad reducida con efectos de 3 de mayo de 2017, según el procedimiento previsto en el Real Decreto 1971/1999.

El contribuyente recurrió ante el TSJ de Valencia, que, en Sentencia de 3 de septiembre de 2020 (rec. núm. 1060/2019 –NFJ085376–), estimó su pretensión.

El TSJ de Valencia entiende que los certificados de reconocimiento del grado de minusvalía no son constitutivos, sino declarativos, conteniéndose la *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular en su fundamento de derecho segundo, con el siguiente tenor:

La cuestión que se plantea en este procedimiento es si la demandante podía aplicarse la deducción por minusvalía en los ejercicios 2014 y 2015, pese a no tener ningún certificado o resolución que reconociese esa situación de minusvalía. En definitiva, es necesario valorar si los certificados son constitutivos o declarativos de la minusvalía.

Con relación a esta cuestión, el reconocimiento de la condición legal de la minusvalía ha tenido lugar con posterioridad al devengo del impuesto. En estos casos, es posible aplicar la reducción que se aplica a la demandante a ejercicios anteriores siempre y cuando se pruebe que a la fecha del devengo concurrían las circunstancias que determinaron la posterior declaración de minusvalía.

El artículo 217.2 de la LEC impone a cada una de las partes la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprende el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones ejercitadas.

Así, corresponde a la demandante probar que procedería aplicar el beneficio fiscal que ha dado lugar a la tramitación de este procedimiento. La demandante, además de la resolución que le reconoció una situación de minusvalía del 77 %, aporta una serie de informes médicos que dejan constancia de que en los ejercicios en los que se aplicó el beneficio fiscal presentaba las mismas patologías y deficiencias que permitieron,

años después, la declaración de minusvalía. Además, aporta los contratos laborales de la persona contratada para ayudarla en sus necesidades básicas y cotidianas.

De este modo, pese a que el reconocimiento de la condición legal de la minusvalía ha tenido lugar con posterioridad al devengo del impuesto, la recurrente ha acreditado que en los ejercicios en los que ha aplicado la deducción concurrían las mismas circunstancias que, con posterioridad, permitieron que se expidiese el oportuno certificado de minusvalía.

La Abogacía del Estado presentó un recurso de casación alegando que se habían infringido los artículos 60.3 de la LIRPF y 72.1 del RIRPF, junto con los preceptos del Real Decreto 1971/1999 al ignorar su tenor literal y también su espíritu y finalidad. Según su criterio, con estas normas, el legislador quiere evitar que la Administración tributaria ante la que se esgrime el beneficio fiscal se convierta en Administración de valoración de las situaciones de discapacidad, en flagrante extralimitación de su ámbito competencial. Por la misma razón, tampoco se permite acreditar la discapacidad por certificados administrativos del órgano competente que sean de fecha posterior al devengo como hace el TSJ.

El recurso de casación fue admitido, pues presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. En primer lugar, porque puede afectar a un gran número de situaciones en las que se intenta aplicar beneficios fiscales a la discapacidad (art. 88.2 c) de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa [LJCA]. En segundo lugar, la posición de la sala *a quo* resulta contradictoria con la de otras salas de lo contencioso-administrativo de diferentes tribunales superiores de justicia, que entienden que la acreditación del grado de discapacidad por el contribuyente se ha de llevar a cabo de forma exclusiva en la prevista en el Real Decreto 1971/1999, con lo que estaría presente la circunstancia del artículo 88.2 a) de la LJCA.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

- Determinar si, a los efectos del IRPF, los medios de prueba para acreditar el grado de discapacidad están limitados a los expresamente recogidos en la normativa del impuesto y su desarrollo –certificado o resolución expedido por el Imserso o el órgano autonómico competente– o, por el contrario, puede ser acreditado mediante cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.
- Esclarecer si los efectos de estos medios de prueba se pueden retrotraer más allá de lo previsto en ellos, en concreto, al momento del devengo del IRPF.

Las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación son los artículos 60 de la LIRPF, 72 del RIRPF y 105 de la LGT.

A la resolución de estas preguntas, pretendemos contribuir con nuestras aportaciones en el epígrafe siguiente.

4. Propuestas de solución al problema

4.1. ¿Es de aplicación la solución adoptada en el caso de las familias numerosas para las personas con discapacidad?

En el Auto de admisión del recurso de casación de 23 de febrero de 2022 al que nos hemos referido en el anterior epígrafe se hace referencia a otro Auto de 13 de mayo de 2021 (rec. núm. 6566/2020 –NFJ082219–) para reforzar el interés casacional. Aunque se refiere a un beneficio fiscal diferente (reducción por familia numerosa) y a otro impuesto (especial sobre determinados medios de transporte), se considera que existe una clara similitud, pues se trata de un contribuyente que pretende aplicárselo sin tener reconocida administrativamente su pertenencia a este tipo de familia. Por ello, reproduce lo señalado en el citado Auto de 13 de mayo de 2021 para fijar los términos del debate:

Se ha de discernir si resulta ajustado a derecho la denegación por la Administración tributaria de la aplicación de una reducción a la que, en principio, el contribuyente podría acogerse –por estar así reconocida en una norma con rango de ley–, aduciendo el incumplimiento de un requisito de carácter formal, cual es el de la exigencia del reconocimiento previo de la reducción por parte de la propia Administración tributaria, toda vez que el contribuyente acredita reunir la condición requerida en el momento de la presentación de la autoliquidación del impuesto, es decir, con ocasión de la matriculación definitiva del vehículo.

Tanto el caso del impuesto especial y su aplicación a las familias numerosas como en el IRPF y la discapacidad, la discusión parece centrarse en la concurrencia de los presupuestos materiales y la exigencia del cumplimiento de los requisitos formales apuntando a una preponderancia del fondo sobre la forma²³.

Ciertamente, el de los beneficios fiscales a las familias numerosas es un problema que presenta semejanzas con el tema que nos ocupa. Como sabemos, todavía no se ha pronun-

²³ Respecto de este problema, ambos autos recogen lo siguiente:

Conviene tener presente que en la Sentencia de 17 de diciembre de 2020 (casación 1373/2019; ES:TS:2020:4403) la Sección Segunda de esta Sala razona que «[...] ha sido sensible, en numerosas oportunidades, al principio de neutralidad como eje, en general, de los principios que informan el sistema común del IVA y de los impuestos especiales, en orden al mantenimiento de una preponderancia del fondo sobre la forma y una consiguiente restricción de las trabas a ese derecho». Y en la Sentencia de 14 de octubre de 2010 (rec. núm. 6152/2005 [NFJ041329]), dictada por la misma Sección Segunda, se declara que no resulta proporcionado denegar la aplicación de una exención de carácter técnico cuando, claramente, se ha probado por el obligado tributario la concurrencia de todos y cada uno de los presupuestos materiales, por el mero hecho de que tal acreditación no se produjera ante la aduana en el preciso momento de la importación.

ciado el TS sobre el recurso de casación relativo al impuesto especial sobre determinados medios de transporte, pero sí lo han hecho el Tribunal Constitucional (TC) sobre un tipo reducido del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP) en la Comunidad de Madrid (Sentencia del TC 77/2015, de 27 de abril –NCJ059909–, que resolvió un recurso de amparo por vulneración del derecho a la igualdad), y el TEAC en relación con la deducción del artículo 81 de la LIRPF (Resolución de 24 de junio de 2021, R. G. 816/2021 –NFJ082767–). De estos pronunciamientos, creemos que pueden extraerse algunas conclusiones extrapolables a nuestro asunto, pero, antes de pasar a comentarlos en los epígrafes siguientes, es preciso conocer el marco normativo de las familias numerosas para compararlo con el de la discapacidad.

El concepto de «familia numerosa» está definido en el artículo 2.1 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas, siendo tal «la integrada por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes»²⁴.

La condición de familia numerosa se acredita «mediante el título oficial establecido al efecto, que será otorgado cuando concurren los requisitos establecidos en esta ley, a petición de cualquiera de los ascendientes, tutor, acogedor, guardador, u otro miembro de la unidad familiar con capacidad legal» (art. 5.1 de la citada ley). Es competencia de la comunidad autónoma de residencia del solicitante «el reconocimiento de la condición de familia numerosa, así como para la expedición y renovación del título que acredita dicha condición y categoría» (art. 5.2).

Finalmente, «los beneficios concedidos a las familias numerosas surtirán efectos desde la fecha de la presentación de la solicitud de reconocimiento o renovación del título oficial» (art. 7.1).

²⁴ Esta misma norma equipara a familia numerosa, a los efectos de esta ley, las familias constituidas por:

- Uno o dos ascendientes con dos hijos, sean o no comunes, siempre que, al menos, uno de estos sea discapacitado o esté incapacitado para trabajar.
- Dos ascendientes, cuando ambos fueran discapacitados o, al menos, uno de ellos tuviera un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, o estuvieran incapacitados para trabajar, con dos hijos, sean o no comunes.
- El padre o la madre separados o divorciados, con tres o más hijos, sean o no comunes, aunque estén en distintas unidades familiares, siempre que se encuentren bajo su dependencia económica, aunque no vivan en el domicilio conyugal.

En este supuesto, el progenitor que opte por solicitar el reconocimiento de la condición de familia numerosa, proponiendo a estos efectos que se tengan en cuenta hijos que no convivan con él, deberá presentar la resolución judicial en la que se declare su obligación de prestarles alimentos.

En el caso de que no hubiera acuerdo de los padres sobre los hijos que deban considerarse en la unidad familiar, operará el criterio de convivencia.

- Dos o más hermanos huérfanos de padre y madre sometidos a tutela, acogimiento o guarda que convivan con el tutor, acogedor o guardador, pero no se hallen a sus expensas.
- Tres o más hermanos huérfanos de padre y madre, mayores de 18 años, o dos, si uno de ellos es discapacitado, que convivan y tengan una dependencia económica entre ellos.

4.1.1. La Sentencia del Tribunal Constitucional 77/2015, de 25 de abril, sobre el tipo reducido en el impuesto sobre transmisiones de la Comunidad de Madrid

En el momento de producirse los hechos que dieron lugar al recurso de amparo, el artículo 4.1.3 de la Ley 5/2004, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad de Madrid, disponía: «se aplicará el tipo impositivo reducido del 4 % a la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa», siempre que se cumplieran simultáneamente los siguientes requisitos:

- Que el sujeto pasivo sea titular de una familia numerosa.
- Que el inmueble constituya la vivienda habitual de la familia numerosa de la que sea titular el sujeto pasivo.
- Que, en el supuesto de que la anterior vivienda habitual fuera propiedad de alguno de los titulares de la familia numerosa, esta se venda en el plazo de dos años anteriores o posteriores a la adquisición de la nueva vivienda habitual.

Y, a estos efectos, se añadía, «tendrán la consideración de familias numerosas aquellas que defina como tal la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas». Esta misma redacción se mantuvo en el artículo 4.1.3 de las Leyes 7/2005, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas; 4/2006, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, y 7/2007, de 21 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

En virtud de esta normativa, un contribuyente se aplicó la reducción correspondiente, pues tenía tres hijos menores de edad en el momento del devengo, según constaba en el libro de familia expedido por la Dirección General de los Registros y del Notariado. La Administración tributaria autonómica lo rechazó, pues no acreditó la condición de familia numerosa conforme a lo establecido en los artículos 5 y 7 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre (certificado de la comunidad autónoma). El contribuyente reclamó y el TEAR de Madrid, en Resolución de 27 de febrero de 2008, reconoció su derecho al considerar que lo importante para disfrutar del beneficio no es estar en posesión del título de familia numerosa al momento de la adquisición, sino reunir las condiciones legales para alcanzar tal condición. A juicio de este órgano, si bien el título de familia numerosa que contempla la Ley 40/2003 es un requisito necesario para el reconocimiento del beneficio, sin embargo, se tiene derecho a la aplicación del beneficio fiscal si se comprueba que concurrían las condiciones necesarias para tener esa condición al momento de la adquisición, aun cuando el título se obtuviese en un momento posterior al devengo del impuesto.

La Comunidad de Madrid interpuso un recurso que estimó el TSJ de Madrid en Sentencia de 26 de diciembre de 2012 (rec. núm. 488/2008 –NFJ087117–). Para este tribunal, la dicción del artículo 7 de la Ley 40/2003 es clara en cuanto dispone que la fecha de solicitud

del título de familia numerosa está unida a la fecha a partir de la cual empiezan a reconocerse los beneficios regulados a favor de estas familias. Por este motivo, al haberse solicitado el título de familia numerosa en fecha posterior a la de adquisición de la vivienda (fecha del devengo del impuesto), no era posible disfrutar del beneficio en el tipo impositivo. Para el órgano judicial citado, «no es suficiente con que se tenga en la fecha del devengo la condición de familia numerosa, sino que se exige tener en dicha fecha, al menos, solicitado, el título oficial que acredite la condición de familia numerosa».

Contra la sentencia anterior se promovió un incidente de nulidad de actuaciones al considerar que infringía el derecho a la igualdad en relación con las familias que habían obtenido la acreditación formal de familia numerosa que fue inadmitido a trámite. A juicio del órgano judicial, no cabe hablar de trato desigual frente a quien tiene reconocida por la Administración autonómica la condición de familia numerosa, pues se trata de situaciones diferentes. Eso sí, esta decisión la adopta la sala siendo «consciente de que se trata de una cuestión discutible», en la que caben, al menos, dos interpretaciones de la norma: la «antiformalista», que permitiría gozar de los beneficios a aquel que, sin tener reconocido por la Administración la condición de familia numerosa, se le reconoce tal situación en atención al número de miembros que componen la familia (defendida por el TEAR), y la más «formalista», que está a la letra de la ley. Entre una y otra, el TSJ de Madrid optó por esta última tesis «por la mayor seguridad jurídica y por carecer de los datos que se exigen para el reconocimiento de una familia como numerosa, datos de los que sí dispone la Administración».

Todo ello derivó en un recurso de amparo basado en una diferencia de trato –que, para el recurrente, carece de base objetiva y razonable– entre titulares de familias que tienen la condición de numerosas por encajar en los supuestos legales por el solo hecho de poseer o no el certificado autonómico que reconoce esa condición, lo que resulta incompatible con el derecho a la igualdad (art. 14 de la Constitución española [CE]), en conexión con el principio de protección social, económica y jurídica de la familia (art. 39.1 de la CE), que obliga a una interpretación de la norma conforme al criterio de mayor apoyo a la familia con independencia de aspectos de carácter formal.

El TC abordó la cuestión desde la óptica del principio de igualdad en la interpretación judicial. Como ya había señalado anteriormente, la igualdad ante la ley obliga a que esta sea aplicada efectivamente de modo igual a todos aquellos que se encuentran en la misma situación, sin que el aplicador de la norma pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en la norma (Sentencia del TC 144/1988, de 12 de julio –NCJ066217–, FJ 1).

Para el TC, también caben dos interpretaciones posibles de la norma madrileña:

- La antiformalista del TEAR de Madrid, por la que ya existía la condición de familia numerosa en el momento del devengo, aunque no se tuviera el certificado autonómico que lo acreditara.

- La formalista del TSJ de Madrid, por la que, aun cuando al momento de la adquisición de la vivienda se era familia numerosa, conforme a la Ley 40/2003, la falta del correspondiente título acreditativo de tal condición en aquel momento impedía reconocer el derecho a la aplicación del tipo de gravamen reducido.

Respecto de esta posible doble interpretación, nos parece que fue significativo el cambio normativo de la Comunidad de Madrid en la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad de Madrid, cuya redacción continuó en las posteriores reformas. Si bien la nueva norma mantenía el beneficio fiscal en el ITP y el concepto de familia numerosa de la Ley 40/2003, cambió la forma de acreditarlo, precisando que se podría hacer por el certificado autonómico del título de familia numerosa, libro de familia u otro documento que pruebe que dicha condición ya concurría en la fecha del devengo (art. 4.2). Es decir, con la normativa que se enjuicia en el asunto de autos, no quedaba claro cuál era el modo de acreditar la familia numerosa, por lo que la Comunidad de Madrid reaccionó para zanjar el problema con este cambio normativo.

Pues bien, ante las dos opciones mencionadas, el TC considera que el TSJ de Madrid optó por una que:

por su formalismo, no solo resulta irrazonable, sino que no es conforme con la igualdad de todos (en este caso, las familias numerosas) en el cumplimiento del deber de contribuir a las cargas públicas (arts. 14 y 31.1, ambos de la CE), pues a la fecha del devengo del tributo (momento de la adquisición de la vivienda) los recurrentes ya tenían la condición de familia numerosa, acreditada con el libro de familia, aunque no por el de familia numerosa.

A este respecto, recuerda, como señaló el TEAR de Madrid, que el certificado autonómico de familia numerosa carecía de eficacia constitutiva, por tenerla meramente declarativa de una condición (la de familia numerosa) que ya se poseía al momento del devengo del tributo. Por eso mismo se explica el cambio normativo de la Comunidad de Madrid admitiendo como medio de prueba el libro de familia expedido por la Dirección General de Registros y Notario o cualquier otro.

La Sentencia 77/2015 finaliza en estos términos:

Con su decisión, el órgano judicial ha provocado como consecuencia inmediata la exclusión de los recurrentes del ámbito de aplicación de un beneficio fiscal previsto para las familias numerosas, introduciendo una diferencia de trato que no solo carece de una justificación objetiva y razonable, sino que, además, provoca una consecuencia que resulta excesivamente gravosa. Una vez que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de las familias numerosas mediante la aplicación de un tipo reducido por la adquisición de su vivienda habitual, los

órganos judiciales en su aplicación no pueden interpretar las disposiciones legales aplicables de un modo incompatible con la Constitución, cuando es posible otra interpretación alternativa –como hizo el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Madrid– sin violentar la letra de la ley. Al no hacerlo, el órgano judicial ha impedido servir a la finalidad constitucional de asegurar la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), en este caso, de la familia numerosa.

4.1.2. La Resolución del TEAC de 24 de junio 2021 sobre la deducción del artículo 81 bis de la LIRPF

Un supuesto similar al expuesto en el epígrafe anterior es el que se afronta en la Resolución del TEAC de 24 de junio de 2021 –ante un recurso para la unificación de criterio– (R. G. 816/2021 –NFJ082767–) por la aplicación de la deducción por familia numerosa en el IRPF o personas con discapacidad a cargo (o, en su caso, el pago anticipado).

El artículo 81 bis de la LIRPF, a los efectos objeto de este recurso, dispone:

1. Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones: [...]

c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas.

El procedimiento para la práctica de las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo y su pago anticipado se ha regulado en la disposición adicional cuadragésima segunda de la LIRPF y en el artículo 60 bis del RIRPF. En ninguno se hace alusión expresa a la forma de probar el requisito de formar parte de una familia numerosa.

La discrepancia que da lugar a este tipo de recurso se produce entre los siguientes órganos administrativos. Por un lado, el TEAR de Cataluña (Resolución de 29 de julio de 2020), la DGT (entre otras, en las Consultas V0249/2018, de 1 de febrero –NFC067825– y V1717/2020, de 1 de junio –NFC076383–) y el director del Departamento de Gestión de la AEAT (en las alegaciones que presentó al recurso), que entienden que, para disfrutar de la deducción, se tiene que tener el certificado autonómico de familia numerosa, que solo surtirá efectos desde su solicitud (arts. 5 y 7 de la Ley 40/2003). Por otro, el TEAR de Murcia (Resolución de 13 de junio de 2019) y el de Extremadura (Resolución de 30 de octubre de 2019) defienden que basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos necesarios para tener la condición de familia numerosa con independencia de cuándo se solicite y obtenga el título.

Para el TEAC, la expresión «conforme a» del artículo 81 bis de la LIRPF es equivalente a «con arreglo a» o «según». Ello significa, según su criterio, que esta norma remite a la Ley 40/2003 únicamente a los efectos de lo que debe entenderse por familia numerosa, pero no en cuanto a los modos de acreditación de tal circunstancia. Por tanto, se debe formar parte de una familia numerosa tal como es definida en los artículos 2 y 3 de la Ley 40/2003, pero basta con el hecho de estar incluido en uno de esos supuestos para disfrutar del beneficio fiscal «con independencia del medio o los medios de prueba que se empleen para acreditarlo».

Para defender esta interpretación del artículo 81 bis de la LIRPF, el TEAC se apoya en la ya comentada Sentencia del TC 77/2015, de 27 de abril, que reproduce en gran parte. Y lo hace contradiciendo a la directora general de Tributos, que defendía que no podía extenderse esa sentencia a una ley con una redacción o contenido distintos sobre la que el TC no se había pronunciado. Para esta directora general, la norma de la Comunidad de Madrid se remitía al concepto de «familia numerosa» de la Ley 40/2003, pero no hacía referencia a la forma de acreditar este requisito (recordemos la dicción: «tendrán la consideración de familias numerosas aquellas que defina como tal la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas»). Sin embargo, el artículo 81 bis de la LIRPF («conforme a la Ley 40/2003») supone una remisión tanto al concepto como al modo de acreditar la pertenencia a una familia numerosa. El TEAC, en nuestra opinión acertadamente, rebate este argumento de la siguiente manera:

Si el legislador del IRPF hubiera querido condicionar la aplicación de la deducción a la acreditación de la condición de familia numerosa mediante el título oficial, habría empleado una redacción en su artículo 81 bis.1 c) del tipo siguiente «Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que esté en posesión del título oficial de familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas» o alguna otra similar.

La actual redacción del IRPF no supone quitar la competencia a la comunidad autónoma para reconocer la condición de familia numerosa o su renovación y otorgársela a la Administración tributaria, como también defendió la directora general de Tributos. En nuestra opinión, tan solo le permite comprobar si el obligado tributario, a los solos efectos de la aplicación de este concreto beneficio fiscal, reúne las condiciones establecidas por la Ley 40/2003 para formar parte de este tipo de familia. Lógicamente, lo más sencillo sería presentar el certificado autonómico (como dice el TEAC, el medio «más completo si se quiere, porque acredita la concurrencia de todas las circunstancias exigidas»), pero, si no se tiene, existen otras formas de probar esta realidad.

Una vez expuesta la posición del TC y del TEAC sobre la prueba en las familias numerosas, debemos plantearnos si puede trasladarse al problema de la acreditación de la discapacidad en el IRPF limitada al certificado expedido por la comunidad autónoma (o el Inmerso en Ceuta y Melilla) conforme al procedimiento previsto en el Real Decreto 1971/1999.

4.1.3. Nuestra opinión

Debemos recordar cuál es el objeto de este trabajo antes de defender nuestro criterio respecto de la traslación de la jurisprudencia sobre la libertad de prueba en la acreditación de la condición de familia numerosa a la discapacidad. Nos estamos planteando la forma de probar la condición de persona con discapacidad en el derecho tributario y esta duda surge a raíz del auto de admisión de un recurso de casación sobre la aplicación del mínimo por discapacidad en el IRPF. Se trata, por tanto, de contestar a una pregunta en relación con un impuesto concreto: ¿cómo probar esa discapacidad en el IRPF? Como sabemos, el artículo 60.3 de la LIRPF define la discapacidad y se remite al desarrollo reglamentario para probarla. A este respecto, el artículo 72 del RIRPF aclara que la acreditación se hará mediante el certificado expedido por el Imserso o la consejería autonómica correspondiente, y esa resolución administrativa solo puede ser la prevista en el Real Decreto 1971/1999, cuyos efectos se producen desde la solicitud de inicio del procedimiento.

Pues bien, ¿podemos trasladar la sentencia del TC (relativa a un tipo reducido del ITP) y la resolución del TEAC (referente a una deducción en el IRPF) en relación con el concepto y acreditación de familia numerosa a nuestro problema? Sin duda, existen coincidencias entre la regulación de este tipo de familias y la de la discapacidad. En uno y otro caso, las normas fiscales no contienen un concepto autónomo, sino que se remiten a otro tipo de normativa que la define y en ella se especifica cómo probar esas realidades. En ambos supuestos, es una Administración distinta a la tributaria la que expide el correspondiente certificado –cuyos efectos se retrotraen al momento de la solicitud– sin que se admita cualquier otro medio de prueba. Podemos concluir que, en este concreto aspecto, la normativa de las familias y la discapacidad son iguales.

Sin embargo, el problema reside, en nuestra opinión, en cómo se regula la acreditación ante la Administración tributaria en cada caso. Esto es lo que realmente han analizado el TC y el TEAC en los beneficios fiscales para las familias numerosas. Por ello, no estamos ante el mismo supuesto de hecho, sino que en cada situación (familias y discapacidad) y en cada tributo hay que analizar la regulación específica. Como hemos visto, salvo en determinados impuestos (el IRPF, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y el IVA), parece una cuestión abierta. Por eso, la Sentencia del TS de 7 junio de 2012 admitió la libertad de medios de prueba en el ISD. En todos los tributos en los que no existe una expresa referencia al procedimiento previsto en el Real Decreto 1971/1999, creemos que se podría aplicar la doctrina relativa a las familias numerosas. Como señaló el TC ante una posible doble interpretación de un beneficio fiscal, debe primar la principialista y teleológica de la norma²⁵. En nuestro caso, con este tipo de medidas, lo que se pretende es favorecer

²⁵ Sobre el método principialista y el elemento teleológico en la interpretación de las exenciones, nos remitimos al ya clásico estudio de Herrera Molina (1990, p. 219).

a las personas con discapacidad por su menor capacidad económica (art. 31 de la CE) y promover su integración social como ordena el artículo 49 de la CE. Además, de acuerdo con el TEAC, el legislador podía haber elegido una forma concreta de acreditar la condición de familia numerosa (por lo que nos afecta, la discapacidad) y no lo hizo.

No obstante, en el IRPF, el legislador ha elegido la opción de acreditar la discapacidad por un solo medio a raíz de la modificación introducida por la Ley 40/1998 y el Real Decreto 214/1999; regulación que se mantiene hasta nuestros días. A ello se refirió la Sentencia del TS de 7 de junio de 2012 al contraponer la normativa de la prueba en el ISD y en el IRPF. A nuestro parecer, los artículos 60 de la LIRPF y 72 del RIRPF son claros al respecto y su exégesis no debería generar controversia alguna. El primero se remite al reglamento sobre cómo probar la discapacidad y el segundo responde que se hará según el procedimiento previsto en el Real Decreto 1971/1999. No estamos, por tanto, ante una cuestión *non liquet*, sino ante una norma cuyo tenor literal no ofrece dudas: solo se contempla un único medio de prueba, exclusivo y excluyente. Al criterio de interpretación gramatical se une el de los antecedentes históricos, pues, como ya vimos, antes de la redacción actual, el RIRPF, en 1991, permitía cualquier medio de prueba. Así también lo ha entendido la doctrina de forma mayoritaria²⁶ y ha sido una cuestión relativamente pacífica hasta la sentencia del TSJ de Valencia que dio lugar al recurso de casación que estamos comentando. Pese a que en el auto de admisión se alude a sentencias contradictorias de distintos tribunales de justicia (sin citar algún ejemplo), son muy pocas las referidas al IRPF –en su redacción actual²⁷– que admitan otros medios de prueba. Este problema se ha suscitado en otros impuestos, fundamentalmente, en el ISD²⁸.

En este punto, conviene recordar que lo planteado en el recurso de casación es la interpretación de si las normas del IRPF permiten la libertad de medios de prueba o la limitan en relación con la discapacidad. No se está enjuiciando la posible ilegalidad del artículo 72 del RIRPF por limitarlos (existe una habilitación expresa en el art. 60 de la ley²⁹ y el art. 106

²⁶ Delgado García *et al.* (2010, p. 148); García Díez (2014, p. 45); Rodríguez Márquez y Ruiz Hidalgo (2004, p. 24); VV. AA. (2018, p. 24).

No obstante, Pérez Lara y López Martínez (2006, p. 29) consideran que la discapacidad se puede probar por cualquier medio en el IRPF. Posición que sigue manteniendo Pérez Lara (2014, p. 108).

²⁷ El TSJ de Galicia (Sentencias de 13 de abril y 21 de diciembre de 2016) y el TSJ de Cataluña (Sentencia de 19 octubre de 2018) se pronuncian en favor de que los dictámenes médicos anteriores al devengo (y sin resolución administrativa conforme al Real Decreto 1971/1999) sean medio de prueba suficiente en el IRPF.

²⁸ Arranz de Andrés (2017, p. 134) recoge numerosas sentencias de los tribunales superiores de justicia con opiniones contradictorias sobre la acreditación de la discapacidad y el momento de aplicación de los beneficios fiscales, pero referidas todas al ISD. De Pablo Varona (2018, p. 31) también reconoce que este debate se ha producido en el ámbito del ISD.

²⁹ Durante la vigencia de la Ley 18/1991, Rodríguez Rodríguez (2000, pp. 24-26) consideró que la restricción reglamentaria de los medios de prueba era nula de pleno derecho por no existir una habilitación expresa y concreta de la ley. Ante el silencio legal, consideraba que el artículo 67 del Real Decreto 214/1999 se había extralimitado limitando los medios de prueba.

de la LGT se remite a las normas del derecho común –que admiten la libertad probatoria–, salvo que la ley tributaria establezca otra cosa) ni le corresponde al TS pronunciarse sobre la constitucionalidad o no de esta regulación³⁰.

Por otra parte, no se trata de distinguir entre un requisito material o formal a efectos de poder disfrutar de un beneficio fiscal. A ello parece referirse el Auto de admisión del recurso de casación que estamos comentando cuando cita la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2020 (rec. núm. 1373/2019 –NFJ080048–) que justifica la preponderancia del fondo sobre la forma en las exenciones. Esta es una cuestión muy discutida en el análisis de los beneficios fiscales y, en particular, se planteó en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte respecto de la exención de los vehículos a nombre de personas con discapacidad. En estos supuestos, en los que se exige un reconocimiento administrativo de la exención, sí se puede discutir sobre el efecto declarativo o constitutivo del acto que la declara. La mejor doctrina considera que no puede admitirse que el reconocimiento administrativo de la exención con carácter previo a la matriculación tenga efectos constitutivos del beneficio tributario³¹. Por ello, si se tiene la discapacidad en el devengo se generará la exención, aunque, si esta última no se pidió se devengará la obligación tributaria. Ello no impide que, si se solicita la exención con posterioridad, se declare por la Administración,

³⁰ El tema de la constitucionalidad de estas normas excede del objeto de este trabajo. No obstante, Rodríguez Rodríguez (2000, p. 27) entiende que todas las leyes –tributarias o no– que restringen los medios de prueba para demostrar la discapacidad pueden ser inconstitucionales. En su opinión, las condiciones personales o sociales (como es la de la discapacidad):

Son categorías a las cuales los poderes públicos han de reservar siempre un trato jurídico formal (art. 14 CE) y, en su caso, material (art. 9.2 CE) especialmente cuidadoso lo que en el ámbito tributario tiene que tener una de sus concreciones en la imposibilidad de limitar a las personas *disminuidas* (art. 49 CE) la prueba misma de su condición (p. 26).

Sobre las limitaciones probatorias que restringen los medios de prueba afirmando la eficacia de uno de ellos (en particular de la factura) con exclusión de los demás, se ha pronunciado Rodríguez-Bereijo León (2007). Para esta autora, pueden existir excepciones a la regla general de libertad de medios de prueba. Esto sucede con cierta frecuencia en otras ramas del ordenamiento, como el derecho procesal civil, al que se remite la normativa tributaria. En su opinión, existen excepciones a este principio general que derivan de las «exigencias de efectividad y practicabilidad que inciden notablemente en la regulación de los actos y relaciones jurídico-tributarias en masa» (p. 221).

³¹ Lozano Serrano (2001), al analizar la Sentencia del TSJ de Cataluña de 3 de enero de 2000 (rec. núm. 1557/1995 –NFJ037659–), distinguió entre los requisitos para la existencia de la exención y las condiciones para su aplicabilidad, encuadrando entre estas últimas la solicitud y el reconocimiento previo por la Administración al devengo.

En términos generales, y no ciñéndose al tema que nos ocupa, Herrera Molina (1990, p. 315) atinadamente afirma:

Una cosa es que el disfrute de la exención no pueda iniciarse hasta que se produzca la declaración administrativa, y otra bien distinta que esa solo surta efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo tomado por el órgano administrativo competente.

por lo que el pago de la cuota deviene en un ingreso indebido respecto al que procede su devolución. Pero no hay que confundir el efecto declarativo o constitutivo en las exenciones rogadas con la cuestión que estamos examinando. Tampoco creemos que estemos ante una cuestión de prevalencia del fondo o la forma, sino ante un problema competencial. La condición de persona con discapacidad es un elemento esencial que forma parte del presupuesto de hecho de la norma, por lo que hay que acreditarlo en el devengo, para lo que en el IRPF se ha elegido un medio concreto. Como ya hemos señalado, la cuantificación del grado de discapacidad corresponde exclusivamente a quienes resuelven el procedimiento *ad hoc* del Real Decreto 1971/1999 y no a los informes médicos que solo se pronuncian sobre las patologías que pueden generar la discapacidad. Es, por tanto, después –con la resolución administrativa (que siempre se solicita, aunque a efectos fiscales se haga extemporáneamente)– cuando se obtiene un pronunciamiento sobre el grado de discapacidad en cuyo dictamen se puede comprobar que ese cuadro patológico era el mismo que se había diagnosticado previamente.

Solo nos queda, por último, valorar la opción del legislador en el IRPF según la interpretación que estamos defendiendo.

La exigencia en el IRPF de la acreditación mediante la resolución administrativa del Imerso o de la comunidad autónoma según el procedimiento del Real Decreto 1971/1999 nos parece correcta y adecuada por su proporcionalidad. En un tributo de gestión masiva de contribuyentes, es la que mejor garantiza la seguridad jurídica, la eficacia y la buena administración. A estos principios también contribuye el que se reconozca la homologación automática al grado de discapacidad para determinados pensionistas y los incapacitados en algunas situaciones. En todos estos casos, existe una resolución administrativa que no ofrece dudas para la Administración tributaria en cuanto no supone entrar a valorar un dictamen técnico.

Si es así, debemos preguntarnos: ¿por qué se permite la libertad de prueba respecto de las familias numerosas y la discapacidad en ciertos tributos? En el primer supuesto, porque, para la Administración tributaria (y para cualquiera), es una circunstancia relativamente sencilla comprobar que se tiene un número de hijos de una determinada edad y los demás requisitos del concepto de familia numerosa; en realidad, bastaría con cotejar el libro de familia.

En el caso de la discapacidad, el diagnóstico contenido en un dictamen médico no suele ser sencillo de comprender para los legos y, además, no se pronunciará sobre el grado de discapacidad requerido, cosa que está reservada a la Administración autonómica o al Imerso a través del Real Decreto 1971/1999. El hecho de que, en otros tributos, pueda admitirse la libertad probatoria en relación con la discapacidad podría entenderse por el menor número de contribuyentes respecto del masivo del IRPF y porque no se contempla expresamente la homologación automática al 33 o 65 % de los pensionistas e incapacitados, pero, probablemente, no obedezca a voluntad alguna de diferenciar entre medios de prueba en unos impuestos y otros, sino a la mera redacción del precepto en cuestión.

Pese a estar de acuerdo con limitar en el IRPF la condición de discapacidad a un único medio de prueba, creemos que, en supuestos excepcionales, podría ser injusto y contrario al fundamento de las medidas fiscales protectoras de la discapacidad. En efecto, no se ha tenido en cuenta que el hecho causante de la discapacidad puede haberse producido en un momento concreto, fácilmente determinable, y con anterioridad a la solicitud de inicio del procedimiento de valoración del Real Decreto 1971/1999. El ejemplo paradigmático es el de una discapacidad congénita (nacimiento de un hijo con malformación grave), pero también puede darse en algunas adquiridas (una tetraplejía por accidente de tráfico). En definitiva, deficiencias objetivas, irreversibles y de carácter permanente en las que no es complicado determinar y probar cuándo acontecen. En estas situaciones, retrotraer la condición de persona con discapacidad solo al momento de la solicitud no nos parece justo. En nuestra opinión, sería más acertado atender a la fecha en la que se produjo el hecho que originó la discapacidad (*v. gr.* accidente, intervención quirúrgica, nacimiento, etc.), al menos, en el ámbito de los beneficios fiscales. Y ello desde una interpretación finalista, de acuerdo con los principios constitucionales que inspiran tales disposiciones tributarias: es a partir de ese momento cuando la menor capacidad económica o la necesidad de integración se ponen de manifiesto y justifican el beneficio fiscal que establece la norma.

En el siguiente y último epígrafe intentaremos ofrecer una solución que trate de remediar este problema.

4.2. Un posible cambio normativo

Nos acabamos de referir a un supuesto en el que la limitación de los medios de prueba en el IRPF podría derivar en resultados injustos contrarios al fin que se pretende con los beneficios fiscales a la discapacidad. Estos supuestos afectarían a personas que tienen, en el momento del devengo, diagnosticada una discapacidad objetiva, permanente e irreversible, pero no disponen del certificado del *Imsero* o de la comunidad autónoma que la reconoce. Sin embargo, lo obtienen posteriormente y se puede comprobar –a través del dictamen facultativo del EVO– que esas deficiencias ya existían en el devengo. Estamos ante situaciones en las que, en nuestra opinión, la resolución administrativa del Real Decreto 1971/1999 tiene un claro efecto declarativo (y no constitutivo), pues constata una situación de hecho preexistente. De tal manera que sus efectos deberían ser *ex tunc*, retro trayéndose al momento en el que la discapacidad tuvo su origen³². Esta idea, pensamos que sería

³² Esta idea la defendió hace años Simón Acosta (2001) respecto de la exención de las pensiones por incapacidad permanente de un funcionario recibidas antes de que se declarase esa situación por la resolución administrativa. El TSJ de Aragón defendía su gravamen, pues las pensiones, durante el tiempo en el que permaneció de baja para el servicio, lo fueron como haberes en servicio activo y en situación similar a la incapacidad laboral transitoria y no están exentas. Este autor se basa en la jurisprudencia del TS en el orden social por la que la regla general es que se ha de tomar como referencia la fecha del dictamen

más respetuosa con el artículo 24.2 de la CE –que consagra el derecho a la prueba– que la actual redacción del artículo 10.2 del Real Decreto 1971/1999.

Esta propuesta se podría implementar modificando el Real Decreto 1971/1999 y su normativa de desarrollo. Para ello, sería necesario que el dictamen del EVO se pronunciase expresamente sobre la fecha en la que –en estos supuestos excepcionales– se origina la discapacidad, a lo que no está obligado en la actualidad conforme a lo previsto por el artículo 4 de la Orden ministerial de 2 de noviembre de 2000³³. En realidad, pensamos que ni siquiera sería necesaria tal reforma, pues el EVO –a instancia de parte– podría pronunciarse sobre dicha fecha anterior datándola al especificar las causas determinantes de las deficiencias. Tal fecha debería constar, finalmente, en la resolución que declara el grado de discapacidad. En todo caso, creemos conveniente que la Comisión Estatal de Coordinación y Seguimiento de la Valoración del Grado de Discapacidad se manifestase al respecto para lograr la uniformidad de criterios en todo el territorio³⁴.

Los efectos retroactivos que proponemos solo se aplicarían en aquellos supuestos en los que el hecho causante de la discapacidad pueda datarse fácilmente y aquella sea del todo irreversible sin posibilidad de mejora. Nuestra propuesta es admitida explícitamente por la

de la Unidad de Valoración Médica de Incapacidades, pero tal fecha ha de ser desplazada cuando las dolencias que presenta el trabajador se revelan como permanentes e irreversibles con anterioridad. Para Simón Acosta, en estos casos:

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 y de hecho así sucede en algunos casos como el que nos ocupa.

³³ Orden de 2 de noviembre de 2000 por la que se determina la composición, organización y funciones de los equipos de valoración y orientación dependientes del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales y se desarrolla el procedimiento de actuación para la valoración del grado de minusvalía dentro del ámbito de la Administración general del Estado.

Esta norma solo obliga a los EVO a que especifiquen:

- Deficiencias del estado físico y/o psicológico del interesado.
- Las causas determinantes de las mismas.
- El grado de discapacidad derivado de las deficiencias recogidas.
- Valoración de su situación personal y de su entorno socio-familiar (factores sociales complementarios).
- Calificación del grado de minusvalía.

³⁴ Esta es la principal función que asigna el artículo 5.4 del Real Decreto 1971/1999 a la citada comisión, cuya regulación se desarrolla en la Orden del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales de 12 de junio de 2001.

AEAT en el INFORMA (134578), pues, ante la pregunta: «En caso de que en el expediente quede claramente demostrado que la discapacidad es anterior a la fecha de solicitud del certificado, ¿se puede admitir la discapacidad en fecha anterior, a efectos fiscales?», la respuesta es la siguiente:

En general, no, ya que, por un lado, la normativa del impuesto solo admite la acreditación del grado de discapacidad mediante alguno de los procedimientos recogidos en la pregunta 134576, y, por otro lado, los certificados expedidos por el Imserso u órgano competente conforme al Real Decreto 1971/99 solo acreditan el grado de discapacidad desde la fecha de su solicitud. No obstante, entendemos que podría admitirse otra fecha cuando sea el propio órgano competente para declarar la discapacidad a quien certifique que las circunstancias determinantes del grado de discapacidad reconocido concurrían en una fecha anterior (la cursiva es nuestra).

Pese a la aceptación condicionada por la AEAT de los efectos *ex tunc* de la resolución administrativa que declarase la discapacidad, consideramos que lo mejor sería recoger este criterio en una norma tributaria. Por ello, se podría incluir, junto a la forma de probar la discapacidad mediante la resolución del Imserso o de la comunidad autónoma del Real Decreto 1971/1999, que sus efectos surtirán desde la fecha de la solicitud de inicio del procedimiento o, en su caso, desde la del origen de la discapacidad.

Como conclusión, el dictamen médico no sería suficiente medio de prueba en el IRPF si no se ve confirmado –posteriormente– por la resolución administrativa que declare el grado de discapacidad y cuando esta retrotraiga sus efectos a la fecha del hecho causante.

Referencias bibliográficas

- Arranz de Andrés, C. (2017). Medidas fiscales de protección de la discapacidad en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre el patrimonio. En *Aspectos fiscales de la dependencia y de la discapacidad* (pp. 129-181). Thomson Reuters Aranzadi.
- Carbajo Vasco, D. (2003). La familia y la reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas. *Tribuna Fiscal*, 12, 9-24.
- Carbajo Vasco, D. (2017). Los beneficios fiscales relacionados con la discapacidad en los tributos locales, sucesiones y donaciones. En M. Á. Cabra de Luna (dir.), *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo: Estudios en homenaje a Miguel Cruz Amorós* (pp. 73-100). CERMI.
- Chico de la Cámara, P. (2014). Los incentivos fiscales en el impuesto sobre vehicu-

- los de tracción mecánica para favorecer la integración del discapacitado. En M.^a J. Portillo Navarro y A. M.^a Millán Jiménez (coords.), *Discapacidad y hacienda pública* (pp. 109-121). Aranzadi.
- Chico de la Cámara, P., Alonso Gil, M. y Galán Ruiz, J. (2008). Algunos argumentos que justifican la modificación del TRLHL al objeto de incluir expresamente la exención del IVTM a personas con incapacidad permanente total o absoluta y de gran invalidez. *Tributos Locales*, 84, 87-97.
- Defensor del Pueblo (2000). *Presente y futuro de la fiscalidad del discapacitado*.
- Delgado García, A. M.^a, Oliver Cuello, R. y Beltrán de Heredia Ruiz, I. (2010). *Vejez, discapacidad y dependencia: aspectos fiscales y de protección social*. Bosch.
- García Díez, C. (2014). La discapacidad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. *Gaceta Fiscal*, 344, 41-77.
- Herrera Molina, P. M. (1990). *La exención tributaria*. Colex.
- Lozano Serrano, C. (2001). La exención del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte para vehículos de minusválidos [versión electrónica]. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 17.
- Pablo Varona, C. de (2018). *Los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. Régimen fiscal*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Pérez Lara, J. M. (2014). Impuesto sobre la renta de las personas físicas: Introducción, exenciones y rendimientos. En J. López Martínez, J. M. Pérez Lara y A. Damas Serrano (coords.), *Las medidas fiscales como instrumentos de protección de las personas con necesidades especiales* (pp. 101-136). Tirant Lo Blanch.
- Pérez Lara, J. M. y López Martínez, J. (2006). *Impuestos y discapacidad*. Thomson Reuters Aranzadi (Cuadernos de jurisprudencia, n.º 39).
- Rodríguez Márquez, J. y Ruiz Hidalgo, C. (2004). *La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.
- Rodríguez Rodríguez, D. (1997). *La discapacidad en el sistema tributario español*. Escuela Libre Editorial.
- Rodríguez Rodríguez, D. (2000). La discapacidad en el nuevo IRPF. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 212, 3-64.
- Rodríguez-Bereijo León, M.^a (2007). *La prueba en derecho tributario*. Aranzadi.
- Salazar Murillo, J. (2007). Reconocimiento legal de la discapacidad. En J. Laorden y J. L. Terreros (coords.), *Los derechos de las personas con discapacidad* (vol. I, *Aspectos jurídicos*, pp. 735-777). Consejo General del Poder Judicial.
- Simón Acosta, E. A. (2001). Sobre los efectos constitutivos de la declaración de retiro por incapacidad permanente para la exención de cantidades percibidas con anterioridad [versión electrónica]. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 4.
- VV. AA. (2018). *Personas con discapacidad*. Francis Lefebvre (Memento práctico).