



Colección Inclusión y Diversidad
Número 12

DISCAPACIDAD Y FISCALIDAD

Propuestas para una mayor inclusión social

CERMI

COMITÉ ESPAÑOL
DE REPRESENTANTES
DE PERSONAS
CON DISCAPACIDAD


edjciones
cinca



Colección Inclusión y Diversidad
Director: Luis Cayo Pérez Bueno

Promovido por:



Con el apoyo de:



PRIMERA EDICIÓN: abril, 2013

© Real Patronato sobre Discapacidad, 2013

© DE LA ILUSTRACIÓN DE CUBIERTA: David de la Fuente Coello, 2013.

Reservados todos los derechos.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo se puede realizar con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

La responsabilidad de las opiniones expresadas en las obras de la Colección Inclusión y Diversidad editadas por Ediciones Cinca, S. A., incumbe exclusivamente a sus autores y su publicación no significa que Ediciones Cinca, S. A. se identifique con las mismas.

DISEÑO DE COLECCIÓN

Juan Vidaurre

PRODUCCIÓN EDITORIAL,
COORDINACIÓN TÉCNICA E IMPRESIÓN:

Grupo Editorial Cinca, S. A.

C/ General Ibáñez Ibero, 5A
28003 Madrid

Tel.: 91 553 22 72

Fax: 91 554 37 90

grupoeditorial@edicionescinca.com

www.edicionescinca.com

DEPÓSITO LEGAL: M.

ISBN: 978-84-15305-44-6

DISCAPACIDAD Y FISCALIDAD

Propuestas para una mayor inclusión social

Informe sobre los trabajos llevados a cabo por la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de la Discapacidad en la última legislatura (marzo 2008-noviembre 2011).

ÍNDICE

PRÓLOGO, Miguel Cruz Amorós	9
Capítulo I	
INTRODUCCIÓN Y OBJETO DE ESTE INFORME	13
Capítulo II	
BREVE ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL	17
2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	17
2.2. Impuesto sobre Sociedades.....	21
2.3. Impuesto sobre el Valor Añadido	23
2.4. Impuestos especiales	23
2.5. Impuestos locales	24
2.6. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....	24
2.7. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	25
2.8. Patrimonio Protegido de las Personas con Discapacidad	26
Capítulo III	
TEMAS DEBATIDOS EN EL SENO DE LA SUBCOMISIÓN Y ACCIONES LLEVADAS A CABO	29
3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	29

3.2. Impuesto sobre el Valor Añadido	34
3.3. Impuesto sobre Sociedades	36
3.4. Tributación local	37
3.5. Patrimonio Protegido de las Personas con Discapacidad	40
3.6. Comunidades Autónomas	42
Capítulo IV	
RESULTADOS	45
Capítulo V	
CONCLUSIONES	47
ANEXOS - DOCUMENTOS DE TRABAJO	49
Anexo 1	
Preguntas parlamentarias destinadas a obtener información en cuanto a la aplicación de determinados beneficios fiscales relativos a las personas con discapacidad	53
Anexo 2	
Medidas tributarias relacionadas con el empleo de las personas con discapacidad en el IRPF-Territorio común	61
Anexo 3	
Medidas tributarias relacionadas con el empleo de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre Sociedades-Territorio común	79
Anexo 4	
Comentarios acerca de la fiscalidad de la figura del patrimonio protegido	111

PRÓLOGO

Me otorga Miguel Ángel Cabra de Luna, Portavoz de la Comisión de Legislación del Real Patronato sobre Discapacidad, la responsabilidad de prologar este documento sobre fiscalidad de la discapacidad, fruto de los trabajos realizados por la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de la Discapacidad en la legislatura 2008-2011.

Lo primero que hay que decir es que esta iniciativa es muy de agradecer en un país poco propenso a la conservación de antecedentes, proyectos o papeles de trabajo en general, que no se hayan concretado en un resultado práctico. La capacidad de impulso de Miguel Ángel Cabra que encabeza el funcionamiento de la Subcomisión de Fiscalidad, se proyecta en este trabajo recopilatorio que, sin duda, tendrá gran utilidad en un futuro.

La fiscalidad de la discapacidad es fruto de un proceso dinámico, de creciente relevancia en el Derecho Tributario, en el que ha ido introduciéndose de forma paulatina y con resultados variables, especialmente perceptibles en el IRPF. Pero no ha terminado de ser un modelo unitario y acabado, por lo

que es necesario seguir trabajando en su desarrollo y perfeccionamiento, que es lo que trata de hacer la Subcomisión de Fiscalidad.

Procede, pues, dar las gracias a los miembros y colaboradores de la Subcomisión, que trabajan para ella con carácter voluntario y absolutamente gratuito, aportando sus conocimientos y experiencia al perfeccionamiento de la fiscalidad de la discapacidad. Juan Manuel López-Carbajo, ex-Secretario de Estado de Hacienda; Teodoro Córdón Ezquerro, ex-Subdirector General del IRPF y Domingo Carbajo Vasco, ex-Subdirector General de Política Tributaria, son miembros de la Administración presentes en la Comisión. Isidoro Martín Dégano, representa a la Universidad (UNED). Carmen Rodríguez Gil (PwC) y Lourdes Márquez de la Calleja (Fundación ONCE) han hecho funcionar la Subcomisión durante todos estos años.

Gracias a todos ellos y a sus aportaciones tenemos una idea clara y precisa de las líneas de actuación y mejora que se pueden plantear en cada una de las figuras de nuestro sistema jurídico-tributario, sean del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Haciendas Locales y se han podido elaborar propuestas de actuación concretas.

Es cierto que los resultados obtenidos en la última legislatura no han sido especialmente brillantes, pero ello no debe ser causa de desaliento. Los poderes públicos son conscientes de la necesidad de avanzar en este campo y el trabajo se ha hecho. Solo falta encontrar la coyuntura adecuada. Por tanto, las perspectivas de futuro están abiertas y son esperanzadoras por la razón que las asiste.

El Informe resume los temas debatidos en el seno de la Subcomisión, que, como se puede ver, afectan a la totalidad del sistema tributario y aporta los documentos de trabajo que sirvieron de soporte a los debates. Se ha



dedicado especial atención a la fiscalidad del patrimonio protegido del discapacitado, por su escasa eficacia, y a los beneficios fiscales ligados al empleo de las personas con discapacidad, objetivo siempre esencial pero coyunturalmente todavía más prioritario.

Nuestro propósito, como dice el Informe, es seguir trabajando y apoyando a las personas con discapacidad, pero no solo desde lo ya hecho que es lo que aquí se presenta, sino desarrollando nuevas líneas de trabajo acordes con la evolución social y asistencial de este grupo de población.

Madrid, 25 de febrero de 2013

MIGUEL CRUZ AMORÓS
Socio de PwC
Profesor Asociado de la UNED

Capítulo I

INTRODUCCIÓN Y OBJETO DE ESTE INFORME

El Real Patronato sobre Discapacidad es un organismo autónomo, adscrito al Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad, que tiene como misión promover la prevención de deficiencias, la rehabilitación y la inserción social de las personas con discapacidad; facilitar, en esos ámbitos, el intercambio y la colaboración entre las distintas Administraciones públicas, así como entre estas y el sector privado, tanto en el plano nacional como en el internacional; prestar apoyos a organismos, entidades, especialistas y promotores en materia de estudios, investigación y desarrollo, información, documentación y formación, y emitir dictámenes técnicos y recomendaciones sobre materias relacionadas con la discapacidad.

Según los estatutos del Real Patronato sobre Discapacidad, a este le corresponde, entre otras funciones, el prestar apoyos a organismos, entidades, especialistas y promotores en materia de estudios, investigación y desarrollo, información, documentación y formación, emitir dictámenes técnicos y recomendaciones sobre las materias propias de su ámbito de actuación.

Pues bien, con el objetivo de cumplir sus fines de perfeccionamiento de la acción sobre la discapacidad y como uno de los pilares del Real Patronato,

se constituyó la Subcomisión de Fiscalidad que presta su apoyo al Real Patronato y realiza diversas actuaciones con el fin de promover la mejora de la situación de las personas con discapacidad en el ámbito tributario.

Así, a lo largo de estos últimos años, y en concreto, a lo largo de la última legislatura, que comprende el periodo que va desde marzo de 2008 a noviembre de 2011, la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de la Discapacidad, formada por relevantes expertos provenientes del ámbito académico, de la Administración Tributaria, de la asesoría fiscal y del sector de la discapacidad, ha venido realizando labores de estudio y apoyo con el fin de mejorar la fiscalidad de las personas con discapacidad, y asimismo ha venido manteniendo reuniones periódicas con el fin de poner en común opiniones y puntos de vista, así como tomar decisiones en cuanto a las acciones a llevar a cabo con un objetivo último: la mejora de la fiscalidad de las personas con discapacidad.

Estas labores se han plasmado en muchas ocasiones, como se detallará a lo largo del presente documento, en iniciativas legislativas cuyo éxito ha sido desigual, ya que no hay que olvidar que la legislatura que acabó en noviembre de 2011 estuvo marcada por una profunda crisis económica que ha obligado al legislador a tomar decisiones que no han ido encaminadas a la inclusión de beneficios de índole fiscal en la legislación aplicable, sino más bien y como se ha podido comprobar, a controlar el déficit y a realizar políticas de austeridad en el gasto público.

No obstante lo anterior, hay que señalar que si bien en esta legislatura no se ha mejorado de manera notable la situación de la fiscalidad de las personas con discapacidad, no ha sido así en legislaturas pasadas en las cuales el legislador ha dado prueba más que sobradas de su marcado interés por realizar políticas fiscales que contemplen a las personas con discapacidad de



manera más favorable, y ello en cumplimiento de lo previsto en el artículo 49 de nuestro Texto Constitucional, que es la base para las políticas que han de emprender las Administraciones Públicas, entre las que se encuentra sin duda la Administración Tributaria.

Tomando en consideración lo anterior, el propósito del presente documento es detallar las diferentes acciones que se han llevado a cabo por parte de la Subcomisión de Fiscalidad y los resultados obtenidos, que si bien como ya se ha señalado, no han sido todo lo amplios que hubiera sido deseable, debido sin duda a la coyuntura económica por la que se está atravesando, han permitido desarrollar unos conocimientos y un marco para acciones futuras que sin duda contribuirán a una mejora de la situación de las personas con discapacidad.

Capítulo II

BREVE ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL

Antes de comenzar con el detalle de los trabajos realizados en el seno de la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de la Discapacidad, y con el fin de que estos puedan ser analizados de la manera más clara posible por quienes tengan acceso al presente documento, se ha estimado conveniente realizar un breve análisis de la situación de la fiscalidad de las personas con discapacidad en el ámbito de Territorio Común, esto es, excluyendo la situación en los Territorios Forales (Comunidad Autónoma del País Vasco y Navarra), con el fin de que este pueda servir de guía para comprender con una mayor claridad el alcance de los trabajos y acciones que se han venido llevando a cabo.

El breve análisis de la situación actual comprende los tributos que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico-tributario estatal y que afectan, en mayor o menor medida, a las personas con discapacidad.

2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Dicho lo anterior, y comenzando por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por entender que es tributo que mayor impacto tiene en el

colectivo de personas con discapacidad ya que este tiene como objeto el gravamen de los distintos tipos de renta que, calificadas por las normas contenidas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), sean obtenidas por personas físicas.

Teniendo en cuenta el ámbito personal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el hecho de que su estructura permite considerar no solo el tipo de rentas que se obtienen sino las circunstancias personales de los contribuyente, es lógico que sea en este donde el legislador ha hecho mayor hincapié a la hora de regular beneficios fiscales para las personas con discapacidad.

A modo de resumen, la LIRPF contempla beneficios fiscales para las personas con discapacidad, partiendo de la declaración como exentas de determinadas rentas percibidas por las personas con discapacidad (por ejemplo, prestaciones por desempleo recibidas en su modalidad de pago único, rendimientos del trabajo que provengan de las aportaciones realizadas a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad con determinados límites, etc.).

Además, la LIRPF prevé en el caso de la obtención de rendimientos del trabajo, reducciones que se aplicarán con el fin de obtener el rendimiento neto, siendo estas de mayor importe en el caso de que los contribuyentes sean personas con discapacidad, entendiéndose por persona con discapacidad aquella con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100, y modulándose al alza en el caso de contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 o que necesiten ayuda de terceras personas o tengan movilidad reducida.

Este mismo esquema de reducciones incrementadas se reproduce en el caso de las reducciones por obtención de rendimientos de actividades eco-



nómicas, supuesto en el que las reducciones se ven incrementadas en el supuesto de que los contribuyentes sean personas con discapacidad.

La LIRPF contempla en el Título IV, Capítulo I, determinadas reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento entre las que se encuentra la reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad y las reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, que serán objeto de comentario más adelante.

Asimismo, la LIRPF contempla, a la hora del cálculo de los mínimos personales que pretenden adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, la situación de discapacidad del contribuyente, ascendientes o descendientes, estableciendo mínimos específicos para contemplar las diversas situaciones de discapacidad en las que puede situarse un contribuyente, ya sea por su propia discapacidad o por la de alguno de sus familiares, estableciéndose incluso límites incrementados en el caso de personas con movilidad reducida o que necesiten la ayuda de terceras personas (artículos 56 y siguientes de la LIRPF).

En cuanto a las deducciones que se encuentran reguladas en la LIRPF y que tras la última reforma se vieron modificadas con el fin de limitar su aplicación a las rentas más bajas, es de destacar que el legislador mantuvo la referida a aquellos casos en los que se hayan llevado a cabo obras e instalaciones de adecuación en la misma, incluidos los elementos comunes del edificio, siempre que estas hayan sido certificadas por la Administración competente como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad.

Por último y pese a que la normativa que desarrolla la modalidad de tributación de aquellas personas físicas que opten por tributar en régimen de

estimación objetiva (módulos) no se encuentra en la LIRPF sino que es objeto de una Orden Ministerial que se publica con carácter anual, hay que señalar que el legislador, siendo consciente del bajo grado de inclusión del colectivo de las personas con discapacidad en el mercado de trabajo, bien por cuenta ajena, bien por cuenta propia, ha incluido una serie de medidas que pretenden reducir la tributación de las personas con discapacidad que opten por aplicar el régimen o contraten algún trabajador con la condición de persona con discapacidad.

A todo lo anterior hay que añadir que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas las cuales, en el pasado y en la actualidad en virtud del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas que se incorporó en el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas cuyo traslado a Derecho positivo se produjo con la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, y con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, ostentan competencias normativas en relación con él.

Teniendo en cuenta esta habilitación competencial, los diferentes legisladores de las distintas Comunidades Autónomas han venido desarrollando e incluyendo en sus ordenamientos jurídicos medidas fiscales que han contemplado, en mayor o menor medida, las situaciones de discapacidad del propio contribuyente y sus familiares.

Dejando a un lado la loable intención de los legisladores, esta profusión de normas que no son uniformes y varían de una Comunidad Autónoma a



otra, ha provocado que se produzcan diferenciaciones en cuanto a la fiscalidad de las personas con discapacidad en función de su lugar de residencia.

2.2. Impuesto sobre Sociedades

En lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, este afecta a personas jurídicas y otro tipo de entes, siendo su hecho imponible, tal y como dispone el artículo 4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la obtención de renta, cualquiera que sea su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

Teniendo este Impuesto un marcado carácter empresarial, los beneficios relativos a las personas con discapacidad contemplados en la LIS van dirigidos a incentivar a los sujetos pasivos del Impuesto a realizar determinadas actividades dirigidas a la mejora de la calidad de vida de las personas con discapacidad o a su contratación, estando configurados estos como deducciones en la cuota del Impuesto dentro del capítulo dedicado a las deducciones para la incentivar la realización de determinadas actividades.

Antes de comentar brevemente estos beneficios fiscales ligados a las personas con discapacidad, hay que señalar en virtud de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la mayor parte de las deducciones han ido desapareciendo progresivamente, incluyendo alguna de ellas que tenía relación con la discapacidad, como la prevista en el artículo 38 de la LIS, que contemplaba una deducción específica para adaptación de vehículos para personas con discapacidad y que ha sido derogada para los periodos impositivos que hayan comenzado a partir de 1 de enero de 2011, y la prevista en el artículo 43 de la misma norma (LIS) que preveía una deducción para las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con

discapacidad, que ha sido derogada con los mismos efectos que la prevista en el artículo 38 LIS.

No obstante lo anterior, se siguen manteniendo dos deducciones relacionadas con las personas con discapacidad.

La primera de ellas se prevé para incentivar la contratación de personas con discapacidad, y consiste en una deducción en la cuota de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores “minusválidos”, contratados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de “minusválidos” por tiempo indefinido, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores “minusválidos” con dicho tipo de contrato del periodo inmediatamente anterior (artículo 41 LIS). Se hace referencia a personas “minusválidas” por ser tales las palabras del texto legal.

Asimismo, el artículo 35 LIS que contiene la regulación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo, vigente en el momento de redacción del presente documento, prevé dentro del concepto de investigación y desarrollo con derecho a aplicar la deducción (con carácter general el 30% de los gastos incurridos en el periodo impositivo en relación con estas actividades sin perjuicio de poder aplicar porcentajes más elevados o adicionales en determinados casos), la concepción de *software* avanzado, siempre, entre otros supuestos y si se dan el resto de condiciones que se exigen en el citado artículo, que esté destinado a facilitar a las personas con discapacidad el acceso a los servicios de la sociedad de la información.

Como vemos por tanto, los beneficios están previstos para incentivar a los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades (empresas fundamentalmente) a contratar personas con discapacidad y realizar investigaciones que



puedan mejorar la accesibilidad de este sector a los servicios de la sociedad de la información, no existiendo ningún beneficio más asociado a las personas con discapacidad.

2.3. Impuesto sobre el Valor Añadido

En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, tributo de carácter indirecto, regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA) y que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial, los beneficios ligados a las personas con discapacidad se configuran básicamente en la aplicación del tipo reducido (10%) o superreducido (4%) a determinados bienes y/o servicios ligados a la discapacidad.

Así, nos encontramos que será de aplicación del tipo superreducido (4%) entre otros a los vehículos para personas con movilidad reducida, y aquellos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad.

Asimismo, el tipo reducido del 10% se aplica a determinados productos que podrían tener relación con la discapacidad, como por ejemplo los aparatos y complementos (incluyendo gafas y lentillas) que por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

2.4. Impuestos especiales

En lo que a los Impuestos Especiales se refiere, tributos destinados a gravar determinados bienes y productos (tabaco, alcohol, vehículos), nos encon-

tramos con que la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales prevé un beneficio fiscal ligado a las personas con discapacidad, al declarar la no sujeción exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de los vehículos para personas con movilidad reducida y la exención de los vehículos automóviles matriculados a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo, siempre que se cumplan determinados requisitos.

2.5. Impuestos Locales

En cuanto a los Impuestos Locales, regulados en 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, esta contiene un beneficio ligado a las personas con discapacidad en concreto en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, previéndose una exención para los vehículos destinados a personas con movilidad reducida y los vehículos matriculados a nombre de “minusválidos” para su uso exclusivo.

2.6. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tributo que grava las transmisiones onerosas de bienes y/o derechos y determinados documentos mercantiles, dado su carácter de tributo cedido a las Comunidades Autónomas, han sido estas las que han ido configurando determinados beneficios, básicamente reducción del tipo impositivo en sus modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, cuota gradual, como por ejemplo la Comunidad Autónoma de Andalucía que recoge un tipo reducido en la adquisición de vivienda por persona con discapacidad en el Impuesto sobre



Transmisiones Patrimoniales, medida que también contempla la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, la Comunidad Autónoma de Canarias, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, entre otras, si bien cada una de ellas ha previsto sus propios requisitos y condiciones para la aplicación del citado tipo.

Asimismo, determinadas Comunidades Autónomas han introducido tipos reducidos en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, cuota gradual, en el caso de adquisiciones de vivienda por parte de personas con discapacidad, así por ejemplo contemplan esta medida, si bien con especialidades en función de cada Comunidad Autónoma, la Comunidad Autónoma de Andalucía, Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Galicia, Región de Murcia, etc.

2.7. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, tributo cedido al igual que el anterior, a las Comunidades Autónomas, la Ley Estatal, además de las Comunidades Autónomas, contempla un beneficio relativo a las adquisiciones mortis causa en caso de que el causahabiente sea una persona con discapacidad mediante una reducción del importe de la base imponible.

Asimismo, y al igual que sucede en el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas, haciendo uso de sus competencias normativas han venido incluyendo determinados beneficios relacionado con las situaciones de discapacidad de los contribuyentes, por ejemplo, mayores reducciones en el caso de adquisiciones mortis causa (entre otras, Andalucía, Aragón, Canarias, Cantabria) y en el caso de adquisiciones inter-vivos (Comunidad Valenciana, Islas Baleares, Canarias, entre otras).

2.8. Patrimonio Protegido de las Personas con Discapacidad

Por último, no podemos olvidar la figura jurídica del Patrimonio Protegido de las Personas con Discapacidad, introducida por la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

Esta figura jurídica, novedosa en nuestro ordenamiento, nació con la idea de dotar de seguridad económica a las personas con discapacidad mediante la creación de una masa patrimonial afecta a la satisfacción de sus necesidades vitales.

No obstante lo anterior, y pese a la loable intención del legislador de tratar de solventar uno de los problemas más acuciantes para las familias de las personas con discapacidad así como para ellas mismas, como es la faceta económica que conlleva la atención de las personas con discapacidad, el marco tributario del que se dotó a este figura resultó ser complejo a la par que ineficiente como se ha demostrado en la práctica, ya que la creación y posterior aportación de bienes y/o derechos a los patrimonios protegidos, conlleva cargas fiscales que restan atractivo para su uso.

En relación con la tributación de esta figura y a grandes rasgos, las aportaciones realizadas, que dan derecho a practicar una reducción en la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del aportante, tributarán como rendimiento del trabajo en sede de las personas con discapacidad beneficiarias hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante, y 24.250 euros anuales en conjunto, si bien se prevé una exención en virtud de la cual estarán exonerados del impuesto los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones realizadas en la medida en que, junto con las prestaciones recibidas por los contribuyentes que provengan de aporta-



ciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, no excedan de un importe máximo anual conjunto de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples.

La parte que no tenga la consideración de rendimiento del trabajo estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La disposición anticipada (en 4 años) de los bienes y derechos aportados al patrimonio protegido supone la obligación de devolver los beneficios fiscales disfrutados por el aportante y el titular del patrimonio protegido, previsión que grava, por ejemplo, las disposiciones de bienes con el fin de hacer frente a una intensificación de la discapacidad del beneficiario.

Como se desprende de la breve descripción que se ha realizado de la situación actual de la fiscalidad de las personas con discapacidad, el legislador ha prestado su atención y ha realizado políticas activas en relación con este sector que han llevado a dotar a los distintos impuestos que son de aplicación directa o pueden afectar en determinada manera a las personas con discapacidad de beneficios fiscales en forma de exenciones, deducciones, bonificaciones, no obstante lo cual, todavía quedan áreas de mejora (por ejemplo, la diferenciación en función de la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente, la figura del patrimonio protegido) y posibilidades de proponer mejoras a los incentivos ya existentes.

Capítulo III

TEMAS DEBATIDOS EN EL SENO DE LA SUBCOMISIÓN Y ACCIONES LLEVADAS A CABO

Una vez detallada la situación actual de la fiscalidad de las personas con discapacidad, y siendo conscientes de las áreas de mejora que existen, los trabajos y debates llevados a cabo en el seno de la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de la Discapacidad, se han centrado básicamente en debatir y proponer medidas de mejora en los distintos impuestos que se han analizado en el epígrafe II anterior.

Los distintos puntos de vista puestos en común en el seno de la Subcomisión, y las diferentes procedencias de sus miembros, han permitido contrastar diversos enfoques y aproximaciones a los beneficios fiscales existentes y a las medidas de futuro, y llevar a cabo una serie de acciones que se detallan a continuación con el único fin de mejorar la fiscalidad de las personas con discapacidad.

3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Así, y en lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere, los trabajos y las discusiones internas se han centrado en, partiendo de la situación actual, encontrar áreas de mejora y proponer medidas concretas, en aquellos casos en que así ha sido posible.

En relación con este impuesto se detectaron áreas de mejora en los siguientes aspectos:

- *Importes de las reducciones por obtención de rendimientos del trabajo y de actividades económicas y en cuanto a los importes relativos a los mínimos personales y familiares, dentro de los cuales se incluyen los mínimos por discapacidad, importes que, debido a la coyuntura económica, no se actualizan desde el año 2008.*

Con el objeto de proponer esta actualización, se presentaron propuestas de enmienda del texto de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para los años 2009, 2010 y 2011, sin que estas propuestas, que fueron presentadas como enmiendas a los correspondientes textos por distintos grupos parlamentarios, fueran finalmente acogidas por el legislador.

Como se ha señalado más arriba, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempla una deducción ligada a las personas con discapacidad, deducción que se contempla para aquellos casos en que los contribuyentes o las personas que convivan con él, sean personas con discapacidad y por causa de esta circunstancia se realicen *obras de adecuación de la vivienda habitual*.

Debido a la coyuntura económica que rodeó a esta legislatura, esta deducción, junto con la de adquisición por vivienda habitual aplicable a todos los contribuyentes, se vio reducida ya que se introdujo un límite de renta para poder aplicarla, previéndose su desaparición en un futuro.

En relación con esta modificación, y tras haber discutido en el seno de la Subcomisión la necesidad de su mantenimiento en las condiciones



originales (esto es, sin límite de renta), se plantearon las enmiendas pertinentes al hilo de la tramitación del Proyecto de Ley de Economía Sostenible que dio lugar a la Ley 2/2011, de 4 de marzo de Economía Sostenible (Ley de Economía Sostenible, en adelante), puesto que en un principio fue en esta norma en la que se incluyó la medida que estamos comentando, si bien se introdujo posteriormente en la tramitación de la Ley de Presupuestos para el año 2011 (Ley 39/2010, de 22 de diciembre).

- Al igual que sucedió en el caso de la deducción por adquisición de vivienda habitual, se decidió limitar la *deducción por arrendamiento de vivienda habitual* mediante la inclusión de un límite cuantitativo de renta a partir del cual el contribuyente no tiene derecho a su aplicación.

Si bien esta medida no tiene referencias expresas a las personas con discapacidad, y tras haber discutido la limitación de su ámbito de aplicación en relación con las personas con discapacidad, se decidió presentar una propuesta de mejora en la tramitación de la Ley de Economía Sostenible con el fin de que la deducción por arrendamiento de vivienda pudiera seguir siendo aplicada por las personas con discapacidad con independencia de su nivel de renta y ello porque, como de todos es sabido, la discapacidad supone un esfuerzo económico adicional para la persona con discapacidad y sus familiares.

No obstante lo anterior, la mencionada iniciativa no fue finalmente acogida por el legislador.

- En cuanto a la *fiscalidad de las personas con discapacidad que ejercen actividades económicas*, como ya se ha mencionado con anterioridad, el legislador ha contemplado diversos beneficios que afectan a

aquellos contribuyentes que se hayan acogido a la tributación mediante el *método de estimación objetiva* (módulos).

Este sistema de tributación por sus especialidades, hace que sea necesario regular su aplicación de forma anual.

Pues bien, en el seno de la Subcomisión se ha venido discutiendo tradicionalmente su contenido, habiéndose presentado observaciones a los Borradores de Órdenes Ministeriales que la Dirección General de Tributos hace públicos, y ello con el fin de incluir medidas que supongan un incentivo para las personas con discapacidad y conseguir así un incentivo al autoempleo y a la contratación de personas con discapacidad.

Así, se ha venido formulando propuestas de mejora que han sido objeto de análisis por parte de la Administración Tributaria, dejando patente su claro interés por las personas con discapacidad, y que han consistido en lo siguiente:

Al inicio de la legislatura, y de las propuestas que se habían venido realizando en años anteriores, estaban pendientes de incorporación dos medidas una de las cuales fue preparada siguiendo las indicaciones que, de manera informal, había transmitido la Administración Tributaria, medidas que se han seguido reiterando en la legislatura que estamos analizando.

Estas consistían en computar en un porcentaje menor al que existía a los asalariados que fueran personas con discapacidad, pasando del 60 por 100 al 40 por 100 (medida basada en las observaciones realizadas por la Administración Tributaria), así como la inclusión en el “índice corrector para empresas de pequeña dimensión” de índices incremen-



tados para el caso de personas físicas con discapacidad igual o superior al 33 por 100 proponiéndose los índices del 0,50, 0,55 y 0,60 (en lugar del 0,70, 0,75 y 0,80 regulados tradicionalmente).

Asimismo, y al hilo de las medidas que se habían adoptado para tratar de paliar la crisis económica, las órdenes de módulos comenzaron a incluir una reducción por obtención de rendimientos de actividades económicas (5 por 100), en relación con la cual se ha venido proponiendo una reducción específica y más elevada para los contribuyentes con discapacidad (8 por 100).

Como se detallará más adelante, el resultado de estas propuestas ha sido positivo por cuanto la Administración Tributaria acogió alguna de ellas, e introdujo otra medida muy favorable para las personas con discapacidad, cuya tasa de empleo tal y como refleja la encuesta del Instituto Nacional de Estadística de Población Activa y de la Base Estatal de Personas con Discapacidad (año 2008) refleja que el 66.5% de las personas con discapacidad legalmente reconocidas en edad de trabajar eran inactivos, mientras que en términos comparativos, el porcentaje de inactivos para la población sin discapacidad era del 25,1%.

- Como se ha reiterado en las páginas anteriores, la legislatura vino marcada por la crisis económica, siendo así que las medidas de índole fiscal que se han venido adoptando por el legislador, han ido en algunos casos a liberar de carga tributaria a los contribuyentes, y ello con el fin de incentivar la actividad económica.

En el marco de esta política fiscal, el legislador, mediante la correspondiente Ley de Presupuestos introdujo para los periodos impositivos 2009, 2010 y 2011 una reducción del rendimiento neto de las activida-

des económicas para aquellos contribuyentes que ejerciendo actividades económicas, mantuvieran o crearan empleo y tuvieran una plantilla media inferior a 25 empleados y un importe neto de la cifra de negocios de 5 millones de euros.

En relación con esta medida, se han venido presentando propuestas de mejora en la tramitación de las Leyes de Presupuestos con el fin de incrementar la reducción en 5 puntos en aquellos casos en que los contribuyentes fueran personas con discapacidad, propuesta no acogida por parte del legislador.

Además de las diferentes propuestas de mejora planteadas en aquellas ocasiones en que así ha sido posible en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y con el objeto de incentivar el empleo de las personas con discapacidad, y al hilo de la tramitación de la Ley de Economía Sostenible y las diferentes Leyes de Presupuestos de la legislatura (2009, 2010, y 2011) y la Estrategia Global para el Empleo de las Personas con Discapacidad que se aprobó por el Consejo de Ministros en septiembre del año 2008, se ha venido proponiendo tradicionalmente, sin éxito en cuanto a su acogida por parte del legislador, la inclusión como Actividad Prioritaria de Mecenazgo de aquellos programas de actuación, que para la ejecución de la citada Estrategia se pongan en marcha.

3.2. Impuesto sobre el Valor Añadido

En lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, y tal y como se ha venido poniendo de manifiesto en las distintas reuniones mantenidas en la Subcomisión, la capacidad de proponer mejoras en la fiscalidad



de las personas con discapacidad se ve limitada debido en primer lugar al ámbito de aplicación del Impuesto y a su estructura y finalidad y en segundo lugar debido a su carácter de tributo armonizado de la Unión Europea que ha de respetar la normativa comunitaria que en muchas ocasiones, no deja margen de maniobra a la iniciativa legislativa de cada uno de los Estados miembros.

No obstante lo anterior, en aquellos casos en que así ha sido posible, se han presentado propuestas dirigidas a la mejora de la fiscalidad de las personas con discapacidad.

La legislatura en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ha venido marcada por la subida del tipo impositivo general del 16 por ciento al 18 por ciento, y del tipo reducido del 7 por ciento al 8 por ciento.

Pues bien, tras haber discutido en el seno de la Subcomisión, qué acciones se podrían llevar a cabo en relación con la subida de tipos impositivos y puesto que afectaba en cierta medida a las personas con discapacidad y, tras haber analizado la normativa comunitaria aplicable, se presentaron al hilo de la tramitación de la Ley de Presupuestos para el año 2010, dos enmiendas dirigidas a aplicar el tipo superreducido que se ha mantenido en el 4 por ciento, a determinados bienes y servicios relacionados con la discapacidad, aquellos incluidos en el artículo 91.1.6 de la LIVA (aparatos y complementos destinados a suplir las deficiencias físicas del hombre, entre otros) y los servicios de reparación de vehículos y sillas de ruedas y de adaptación de vehículos y los comprendidos en el artículo 91.Uno.2.9º relativos a las prestaciones de servicios de asistencia social que no resulten exentos por aplicación de las reglas del IVA.

Estas propuestas de mejora no fueron acogidas por el legislador.

3.3. Impuesto sobre Sociedades

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, la legislatura anterior había dejado una profunda reforma de las deducciones que había supuesto la eliminación progresiva de la mayor parte de ellas, salvo en lo que a las personas con discapacidad se refiere, la deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad y la deducción por investigación y desarrollo la cual contiene dentro de su definición una mención en cuanto a las personas con discapacidad.

Dicho lo anterior, y dadas las características de la legislatura, la Subcomisión consideró conveniente presentar propuestas de mejora con el fin de incentivar la contratación de las personas con discapacidad al hilo sobre todo, de la Ley de Economía Sostenible y las diversas Leyes de Presupuesto.

El hecho de que las propuestas de mejora hayan sido presentadas fundamentalmente en la tramitación de las normas mencionadas en el párrafo anterior, viene motivada porque han sido las únicas posibilidades de presentar propuestas, ya que el resto de medidas fiscales que se han ido aprobando, lo han hecho en forma de Real Decreto-ley, lo que no ha permitido proponer medidas.

Las propuestas presentadas y que no han sido acogidas por el legislador han sido las siguientes:

- Incremento del importe de la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad de 6.000 euros a 9.000 euros.
- Inclusión de una deducción que favoreciera la realización de obras e instalaciones de adecuación para trabajadores que tengan la considera-



ción de personas con discapacidad, configurándose esta como una deducción del 15% del importe de la inversión realizada en obras en los centros de trabajo con el fin contribuir a la mejora de la accesibilidad y comunicación sensorial y facilitar el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por 100.

- Libertad de amortización ligada a la creación de empleo de personas con discapacidad. Si bien la propuesta no fue acogida, se ha implementado una medida mucho más amplia que la propuesta, no ligada a la creación de empleo, que ha venido a mejorar la propuesta formulada.

3.4. Tributación local

En cuanto a la Tributación Local se refiere, la Subcomisión ha venido abordando su análisis desde el punto de vista de las personas con discapacidad, asumiendo que los tributos locales (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) pueden llegar a tener gran incidencia en las personas con discapacidad y el hecho de que debido a su carácter local, hay una gran dispersión normativa y diferentes modos de gestionar estos.

Tomando en consideración lo anterior, los trabajos de la Subcomisión han ido dirigidos a plantear propuestas de mejora para ser introducidas en la normativa estatal, ya que la modificación de ordenanzas municipales concretas es una tarea inabordable.

Dicho lo anterior, y debido a que no ha habido ocasión de introducir medidas en relación con los tributos locales, puesto que no se ha abordado por

parte del legislador ningún intento de reforma del régimen actual, se prepararon una serie de medidas con el fin de presentarlas ante la Federación Española de Municipios y Provincias.

Estas medidas consisten básicamente en lo siguiente:

- Introducción de una definición precisa del concepto de persona con discapacidad y del concepto de persona en situación de dependencia ya que no hay una definición única en todo el ordenamiento tributario.
- En cuanto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, introducción de una bonificación obligatoria de las reguladas en el artículo 73 de la Ley de Haciendas Locales mencionada al comienzo del presente documento, del 90 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para aquellos sujetos pasivos que sean personas con discapacidad, al igual que ya se regula, por ejemplo, para las familias numerosas.

Asimismo, se proponía la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que, partiendo de características objetivas y técnicas definidas legalmente, tengan como destino específico, la habitación o vivienda de personas con discapacidad, y reúnan determinados requisitos que conlleven, desde un punto de vista objetivo, la habitación de las personas con discapacidad.

Por último, se planteó otra medida de mejora en este Impuesto, consistente en que aquellas personas con derecho a la deducción por obras de adecuación de la vivienda habitual prevista en la LIRPF tuvieran una reducción del 15 por 100 de la cuota a pagar.

- En cuanto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se propuso la introducción de una bonifica-



ción del 100 por 100 en la cuota del impuesto en el caso de enajenaciones de vivienda habitual por personas mayores de 65 años, o en situación de dependencia según lo previsto en la Ley 39/2002, o personas con discapacidad con un grado igual o superior al 65 por 100, siendo esta bonificación del 50 por 100 en el caso de personas con discapacidad con un grado igual o superior al 33 por 100 y una extensión de la bonificación en el caso de que sea necesario un cambio de vivienda por la situación de discapacidad de uno de los miembros de la unidad familiar.

- En lo que se refiere al Impuesto sobre Actividades Económicas, se propuso introducir una exención para aquellas empresas que tengan en su plantilla un 50 por 100 al menos de trabajadores con discapacidad y estuvieran participadas directa o indirectamente en su mayoría (más del 50 por 100) por Entidades sin Ánimo de Lucro.
- La medida propuesta en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica no es una medida concreta sino una reforma del texto legal de base con el fin de no dejar a interpretaciones administrativas los requisitos necesarios para poder aplicar la exención que se ha comentado con anterioridad y establecer las obligaciones tributarias formales y los medios de prueba que el obligado tributario debería aportar y simplificar estas.
- En cuanto al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras se refiere, la legislación vigente contempla una bonificación potestativa, esto es, al arbitrio de cada Ayuntamiento, para establecer una bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota tributaria para aquellas construcciones, instalaciones y obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de las personas con discapacidad. En relación con

esta medida, se propuso el establecimiento de la bonificación con carácter obligatorio para todos los Ayuntamientos así como una redacción precisa en cuanto a los requisitos para su aplicación.

- Por último y en relación con las tasas, se proponía el establecimiento de una bonificación obligatoria del 50% en la cuota correspondiente a las tasas municipales en caso de que los contribuyentes fueran personas con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por 100 y del 15 por 100 en aquellos casos en que el grado de discapacidad sea igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.

3.5. Patrimonio Protegido de las Personas con discapacidad

En cuanto a la figura del Patrimonio Protegido de las Personas con discapacidad y su fiscalidad, esta ha sido debatida y analizada en las reuniones mantenidas en el seno de la Subcomisión de Fiscalidad, siendo así que ha sido objeto de debate tanto su utilidad como el escaso uso que se ha hecho de ella y la influencia que la fiscalidad de la que se dotó a esta figura en el momento de su creación ha tenido en el poco éxito obtenido.

Así, llegándose a la conclusión de que probablemente la fiscalidad ha sido un freno más que un estímulo para la constitución de patrimonios protegidos, y tras haber analizado cuál sería el mejor marco fiscal para incentivar su creación, se aprovechó la iniciativa legislativa mediante la cual se produjo la reforma del Registro Civil en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, que se materializó en la Ley 1/2009, de 25 de marzo.

Al hilo de la tramitación parlamentaria se propuso una reforma total de la fiscalidad de esta figura con el fin de dotarla de un marco fiscal atractivo



y menos complejo que el actual, siendo las líneas genéricas de la reforma planteada las siguientes:

- Constitución del Patrimonio Protegido: exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin límite de los rendimientos del trabajo que provengan de las aportaciones realizadas, así como la eliminación de la prohibición de aportar bienes y/o derechos afectos a actividades económicas y de la prohibición de que la propia persona con discapacidad realice aportaciones a su patrimonio protegido.

Asimismo, se propuso la ampliación del ámbito de contribuyentes con derecho a practicar reducciones en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, reintroducción de la deducción que se contemplaba en el Impuesto sobre Sociedades para los empresarios que realizaran aportaciones a los patrimonios protegidos de sus trabajadores y/o familiares de estos, y exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las aportaciones realizadas a los patrimonios protegidos.

- En cuanto al funcionamiento del patrimonio protegido, se propuso declarar la exención de las rentas generadas por los patrimonios hasta tanto no se destinen a la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad, así como la exención en la obligación de retener sobre los rendimientos que se generen, proponiéndose la exención de los inmuebles aportados en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la exención a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de la transmisión de los inmuebles siempre que tengan como fin la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad, o cuyos frutos tengan como destino la masa patrimonial que forma el patrimonio protegido.

- En lo que se refiere a las disposiciones de bienes y/o derechos aportados al patrimonio protegido, se propuso considerar las rentas obtenidas por las disposiciones, siempre que se destinen a la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad, como rendimientos del capital mobiliario con derecho a tributar dentro de la base imponible del ahorro (al 19 por ciento / 21 por ciento), y con una reducción de los primeros 40.000 euros por entenderse que este importe estaría destinado a cubrir las necesidades vitales de las personas con discapacidad.

En la medida en que las disposiciones no tuvieran como destino la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad, se propuso que tanto los aportantes como los beneficiarios procedieran a regularizar los beneficios fiscales aprovechados.

- En cuanto a la extinción del patrimonio protegido, se propuso que las variaciones que se pusieran de manifiesto en el patrimonio de las personas con discapacidad, tuvieran la consideración de ganancia patrimonial e incluirse en la base imponible del ahorro.

3.6. Comunidades Autónomas

Por último y en lo que a las Comunidades Autónomas se refiere, como ya se ha comentado, estas en virtud de su ámbito competencial, han venido introduciendo diversas medidas en cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se refiere.

A este respecto, la principal conclusión a la que se ha llegado en los trabajos llevados a cabo por la Subcomisión de Fiscalidad es que, debido a la



diversidad de Administraciones implicadas y a la gran cantidad de legislación emanada de las Comunidades Autónomas, se están produciendo discriminaciones en función del lugar de residencia de las personas con discapacidad, que cuentan con diversos beneficios fiscales, distintos entre sí, en función de su lugar de residencia, así como una gran dispersión normativa.

Así, los trabajos de la Subcomisión se han centrado en realizar análisis de la normativa autonómica y proponer, al hilo fundamentalmente de la tramitación de las Leyes de Presupuestos de cada Comunidad Autónoma, medidas uniformes basadas en la medida más favorecedora de las personas con discapacidad.

Capítulo IV

RESULTADOS

Una vez detalladas las distintas acciones que se han venido llevando a cabo al hilo de las diversas iniciativas legislativas, los resultados que se han obtenido se han concretado en la introducción de dos medidas en la Orden de Módulos para el año 2010 que son las siguientes:

- Computar en un 40 por 100 los asalariados que fueran personas con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por 100, los cuales antes de la mejora, se computaban en un 60 por 100. Esta medida fue acogida por el Ejecutivo según la propuesta realizada.
- Establecer un índice corrector por inicio de nuevas actividades específico para personas con discapacidad con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100, estableciéndose un índice corrector de 0,60 para el primer año y un 0,70 para el segundo año. Esta medida, si bien no coincidía con las propuestas realizadas, sí supone una mejora por cuanto reduce la carga tributaria al suponer una reducción del rendimiento obtenido.

En cuanto al resto de propuestas e iniciativas llevadas a cabo, no han sido acogidas por el legislador, debido sin duda a las especiales circunstancias que han rodeado esta legislatura.

En cuanto a las acciones llevadas a cabo en las diversas Comunidades Autónomas que conforman las Comunidades Autónomas de Territorio Común, los resultados obtenidos han sido desiguales porque si bien se han producido mejoras en alguna de las Comunidades Autónomas a las que se han dirigido propuestas, estas o bien no han sido acogidas o bien lo han sido pero con variaciones con respecto a las propuestas planteadas.

Capítulo V

CONCLUSIONES

Dicho lo anterior, y a modo de conclusión, se puede señalar que, pese a que los resultados de los trabajos y las diversas propuestas han sido escasos en cuanto a su plasmación en la normativa tributaria, estos pueden considerarse como muy positivos por dos motivos fundamentales: el primero de ellos porque los trabajos realizados y las discusiones y análisis llevados a cabo, han permitido tener una idea clara y precisa de los beneficios fiscales existentes y lo que es más importante, de las líneas de actuación y mejora que se pueden plantear en cada uno de los tributos que conforman nuestro sistema jurídico-tributario, esto es, se ha logrado tener un marco amplio de propuestas normativas con el que seguir acudiendo al legislador para lograr una mejora de la fiscalidad de las personas con discapacidad.

Y en segundo lugar, porque con las diversas propuestas que se han realizado a los distintos legisladores (estatal y autonómicos), se ha logrado que estos sean conscientes, aun más, de la necesidad de incluir a las personas con discapacidad dentro de la planificación de las políticas fiscales, y ello siguiendo el mandato del artículo 49 de la Constitución.

Por tanto, y aunque todavía hay un gran trabajo pendiente de realizar y la gran mayoría de las medidas propuestas no han sido plasmadas en Derecho

positivo, no cabe duda que el balance de la legislatura que finaliza el 20 de noviembre de 2011, es de lo más positivo para el colectivo de personas con discapacidad por las razones expuestas, por lo que las perspectivas de futuro no pueden ser más que alentadoras para, desde la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de la Discapacidad, seguir trabajando y apoyando a las personas con discapacidad.

**ANEXOS:
DOCUMENTOS DE TRABAJO**

COMENTARIOS SOBRE LOS ANEXOS - DOCUMENTOS DE TRABAJO

Los Anexos que a continuación se incluyen, han ido siendo redactados y preparados conforme se han desarrollado las diversas reuniones de la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de la Discapacidad, motivo por el cual, a fecha de publicación del presente documento, pueden resultar obsoletos por cuanto se habrán visto en algunos casos superados por nueva legislación tributaria.

Los Anexos se componen en primer lugar de una batería de preguntas que se realizaron en el Congreso de los Diputados con el fin de obtener información sobre el nivel de aplicación de los beneficios fiscales relativos a las personas con discapacidad y las conclusiones sobre la información recibida, que sirvieron de base para un análisis de su aplicación.

Se continúa con dos Anexos que contienen un detalle de los principales beneficios fiscales ligados al empleo de las personas con discapacidad y por último el Anexo 4 que detalla las principales características de la fiscalidad del patrimonio protegido de las personas con discapacidad.

Anexo 1

PREGUNTAS PARLAMENTARIAS DESTINADAS A OBTENER INFORMACIÓN EN CUANTO A LA APLICACIÓN DE DETERMINADOS BENEFICIOS FISCALES RELATIVOS A LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

Preguntas Formuladas en el Congreso de los Diputados

Pregunta número 1

Número de declaraciones que en el ejercicio 2005 incluyeron reducciones por discapacidad conforme a lo dispuesto en el artículo 58 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con detalle por cada una de las reducciones previstas en los números 1, 2, 3 y 4 del citado artículo diferenciando por cada una de ellas en función del grado de discapacidad del contribuyente; importe de las reducciones declaradas del citado artículo 58; nivel de renta en las que se sitúan las liquidaciones en las que se han declarado reducciones por estos conceptos y detalle por Comunidades Autónomas de residencia de los contribuyentes que han incluido estas reducciones.

Pregunta número 2

Número de declaraciones que en el ejercicio 2006 incluyeron reducciones por discapacidad conforme a lo dispuesto en el artículo 58 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con detalle por cada una de las reducciones previstas en los números 1, 2, 3 y 4 del citado artículo diferenciando por cada una de ellas en función del grado de discapacidad del contribuyente; importe de las reducciones declaradas del citado artículo 58; nivel de renta en las que se sitúan las liquidaciones en las que se han declarado reducciones por estos conceptos y detalle por Comunidades Autónomas de residencia de los contribuyentes que han incluido estas reducciones.

Pregunta número 3

Número de declaraciones que en los ejercicios 2007 y 2008 incluyeron la reducción prevista en el artículo 20.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, diferenciando en función del grado de discapacidad del contribuyente conforme a los párrafos uno y dos del citado artículo 20.3; importe de las reducciones declaradas; nivel de renta en las que se sitúan las liquidaciones en las que se han declarado reducciones por estos conceptos y detalle por Comunidades Autónomas de residencia de los contribuyentes que han incluido estas reducciones.

Pregunta número 4

Número de declaraciones que en los ejercicios 2007 y 2008 incluyeron la reducción prevista en el artículo 32.2.1º párrafos penúltimo y último de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las



Personas Físicas, diferenciando en función del grado de discapacidad del contribuyente conforme a los citados párrafos; importe de las reducciones declaradas del artículo 32.2.1º; nivel de renta en las que se sitúan las liquidaciones en las que se han declarado reducciones por estos conceptos y detalle por Comunidades Autónomas de residencia de los contribuyentes que han incluido estas reducciones.

Pregunta número 5

Número de declaraciones que en los ejercicios 2007 y 2008 incluyeron los mínimos por discapacidad previstos en el artículo 60 números 1 y 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, diferenciando por cada uno de los mínimos previstos y dentro de éstos en función del grado de discapacidad del contribuyente tal y como se prevé en el artículo 60; importe de los mínimos declarados; nivel de renta en las que se sitúan las liquidaciones en las que se han declarado mínimos por estos conceptos y detalle por Comunidades Autónomas de residencia de los contribuyentes que han incluido estos mínimos.

Conclusiones sobre las preguntas formuladas

En cuanto a los beneficios relativos a la situación de discapacidad del propio contribuyente, sus ascendientes o descendientes, resultan comparables entre sí, los años 2005 y 2006 por un lado y por otro, los años 2007 y 2008 entre ellos, y ello debido a que la normativa aplicable varió a finales de 2006, siendo así que en 2005 y 2006 todas las reducciones relativas a las situaciones de discapacidad estaban reguladas en el mismo artículo (artículo 58 del Real Decreto Legislativo 3/2004) y no se preveía además la reducción por obtención de rendimientos provenientes del ejercicio de actividades económicas que se introdujo con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Estas reducciones se referían a la discapacidad del propio contribuyente, reducción por trabajadores activos, reducción por gastos de asistencia de personas con discapacidad, y reducción por ascendientes y descendientes.

La información facilitada de estos ejercicios está aglutinada de tal forma que se ha facilitado el número total de declaraciones que incluyen cualquiera de estos beneficios, esto es, no aparecen divididas por tipo de beneficio fiscal.

Tomando lo anterior en consideración, el número total de declaraciones que ha incluido algún beneficio fiscal relativo a la discapacidad asciende a 829.707 en 2005 y 892.843 en 2006.

Los *niveles de renta* en los que hay más declaraciones con beneficios fiscales relativos a la discapacidad son aquellos comprendidos en rentas hasta 6.000 euros, hasta 12.000 euros y hasta 21.000 euros, repitiéndose esta tendencia en 2005 y 2006, lo que nos lleva a concluir que son estos niveles de renta los más comunes dentro del ámbito de los contribuyentes dentro de Territorio Común y que este hecho tiene su reflejo por tanto en los beneficios fiscales relativos a la discapacidad.

Por importe, *la reducción más aplicada por presentar mayor importe* es, sin duda, la reducción por la propia discapacidad del contribuyente cuyo importe es mucho más elevado que el resto de reducciones analizadas (por gastos de asistencia, ascendientes y descendientes).

En cuanto al *grado de discapacidad* de los contribuyentes que aplican esta reducción hemos realizado un análisis que, no siendo exacto sin duda, permite concluir “a priori” que el número de personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 son aproximadamente tres veces menos que



aquellos que han consignado beneficios relativos a situaciones de discapacidad con un grado igual o superior al 33 por 100 pero menor del 65 por 100.

Estas conclusiones son extrapolables a las Comunidades Autónomas de Territorio Común.

En cuanto a los *ejercicios 2007 y 2008*, que resultan comparables entre sí, y en cuanto a los beneficios fiscales relativos a la situación de discapacidad del propio contribuyente, sus ascendientes o descendientes, las conclusiones extraídas de los años 2005 y 2006, con las salvedades descritas, son las mismas, esto es mayor número de declaraciones en los tramos de renta que van desde 6.000 euros a 21.000 euros.

Asimismo, la reducción que mayor importe presenta es la relativa al mínimo por discapacidad del propio contribuyente, destacando además que es mayor el número de contribuyentes que presenta un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 que aquellos que acreditan un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

Destaca también un dato, que con el análisis que hemos realizado, puede desprenderse de las cifras que se nos han facilitado, y que se refiere a que en el caso de la reducción por ascendientes y descendientes, es mayor la relativa a las personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 que la regulada para aquellos con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.

En cuanto al número de declaraciones que incluyen algún incentivo fiscal relativo a la discapacidad del contribuyente o sus ascendientes o descendientes (sin incluir los relativos a la obtención de rendimientos del trabajo o de rendimientos derivados de la realización de actividades económicas), en

2007 el número de declaraciones ascendió a 945.947 y en 2008 a 1.004.350 declaraciones, lo que supone a nuestro juicio un incremento significativo que podría venir motivado por un mayor conocimiento de los incentivos fiscales que pueden aplicar las personas con discapacidad.

En relación con los incentivos fiscales aplicables por personas con discapacidad por ser trabajadores en activo, bien como asalariados, bien como autónomos, lo primero que hay que señalar es que en los años 2005 y 2006 únicamente existía la reducción en los rendimientos del trabajo como trabajadores activos, esto es, como asalariados, y no la relativa a aquellos contribuyentes que ejercen actividades económicas por cuenta propia que fue introducida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, con efectos para 2007 y 2008.

Por ello los datos de los cuatro ejercicios solo son comparables en cuanto a la primera de las reducciones se refiere, esto es, la relativa a los rendimientos del trabajo y no de la manera más exacta por cuanto en lo que se refiere al ejercicio 2005 y 2006 la información facilitada en cuanto al número de declaraciones es global y no detallada por cada incentivo.

En cuanto a esta reducción, de los datos facilitados y del análisis que hemos realizado, se desprende que aproximadamente, hicieron uso de la aplicación de este beneficio fiscal en el año 2005 un total de 190.000 contribuyentes, lo cual pone de manifiesto la escasa inclusión laboral de las personas con discapacidad.

En el año 2006, el número de declaraciones que incluyeron este beneficio ascendió aproximadamente a 208.000 declarantes.

Destaca claramente en estos dos años que la mayoría de declarantes que incluyeron este beneficio fiscal son personas con un grado de disca-



pacidad inferior al 65%, poniéndose por tanto de manifiesto, la falta de integración en el mercado de trabajo de las personas con discapacidades con más necesidades de apoyo.

En el ejercicio 2007, año del que hay número detallado de declaraciones que incluyen el incentivo relativo a la reducción por rendimientos del trabajo, se observa una tendencia al alza en el número de declarantes que incluyeron este incentivo fiscal, por cuanto el número de declaraciones ascendió a 244.460, mientras que en el ejercicio 2008 el número de declaraciones ascendió a 253.141.

Como vemos, por tanto, el número de declaraciones con este incentivo se ha ido incrementando en los cuatro años que se han analizado, aunque no de manera tan significativa como los que se han comentado con anterioridad, señal, a nuestro juicio, de que la inclusión laboral se está produciendo de manera muy lenta.

En cuanto a la reducción por el ejercicio de actividades económicas, que está prevista para los “falsos autónomos” y que de por sí es estricta en cuanto a que hay que cumplir con una serie de requisitos tasados, destaca la escasísima aplicación por parte de las personas con discapacidad, ya que en el año 2007 únicamente fueron 143 declaraciones las que incluyeron este beneficio, mientras que en 2008 el número total de declaraciones con este concepto fue de 118.

Debido al secreto estadístico, hay datos no facilitados pero sí destaca el hecho de que hay Comunidades Autónomas en las que ningún declarante ha incluido este concepto, siendo así que ni Aragón, ni las Islas Baleares, ni Canarias, ni Cantabria, ni Extremadura o La Rioja tienen contribuyentes que hayan aplicado este beneficio fiscal.

Este beneficio, al igual que los anteriores, se centra en los tramos medios de renta, esto es, desde 6.000 a 21.000 euros.

Por tanto y a modo de conclusión, podemos extraer las siguientes.

- En todos los beneficios fiscales analizados se ha producido un incremento en el número de declaraciones que incluyen alguno de ellos, lo que puede ser debido a un mayor conocimiento de la legislación fiscal y los beneficios relativos a las personas con discapacidad.
- Los beneficios fiscales son aplicados en declaraciones cuyo nivel de renta se encuentra fundamentalmente entre los 6.000 y 21.000 euros.
- Destaca que el beneficio más aplicado es el relativo a la reducción (mínimo) por la discapacidad del contribuyente.
- En cuanto a los beneficios derivados del trabajo personal (bien como asalariado, bien como autónomo) destaca su menor aplicación por parte de los contribuyentes, y en el caso de la reducción por ejercicio de actividades económicas su escasísima aplicación, si bien hay que matizar que es un beneficio de por sí restrictivo, ya que está pensado para los denominados “falsos autónomos”.
- En relación con estos beneficios relacionados con el trabajo como asalariado o autónomo es destacable también que son aplicados en su mayor parte por personas con una discapacidad menor del 65 por 100.

Anexo 2

MEDIDAS TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON EL EMPLEO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL IRPF-TERRITORIO COMÚN

Exención de las prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único

Comenzando por las rentas exentas, nos encontramos con el artículo art. 7.n) LIRPF reconoce la exención de las prestaciones previstas en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único por el valor actual de su importe, como medida de fomento de empleo.

En virtud de esta última norma quienes sean titulares del derecho a la prestación por desempleo del nivel contributivo, por haber cesado con carácter definitivo en su actividad laboral, podrán percibir de una sola vez, el valor actual del importe de la que pudiera corresponderles en función de las cotizaciones efectuadas, cuando acrediten ante el Servicio Público de Empleo Estatal (en adelante, SEPE) que van a realizar una actividad profesional como trabajadores autónomos o socios trabajadores de una cooperativa de trabajo asociado o sociedad que tenga el carácter de laboral se-

gún las correspondientes normas del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

Como se señala en la Exposición de Motivos del Real Decreto citado, la norma tiene por finalidad propiciar las iniciativas de autoempleo de los trabajadores desempleados, facilitando la realización de un trabajo por cuenta propia o la incorporación como socios a cooperativas de trabajo asociado o a sociedades laborales, a aquellas personas que hubieran perdido su trabajo anterior.

Pues bien, para favorecer esta iniciativa de fomentar el trabajo por cuenta propia también se ha declarado la exención de estas prestaciones siendo esta la única exención prevista para los supuestos de prestación por desempleo. La exención alcanza a cada una de las distintas modalidades de obtención del pago único o capitalización de la prestación por desempleo previstas en la normativa laboral. Es decir, tanto al pago único (capitalización) de lo que se justifique como inversión necesaria para el inicio de la actividad laboral como al abono del importe restante para financiar el coste de las cuotas de Seguridad Social durante el desarrollo de su actividad como trabajador autónomo (abono mensual) cuando no se capitaliza por la modalidad de abono en un solo pago la totalidad de la prestación.

Con carácter general la exención tiene como límite 15.500 euros (hasta el 1 de enero de 2010 eran 12.020), tributando el exceso como rendimiento del trabajo. Estos rendimientos sometidos a tributación podrán imputarse íntegramente al período en que resulten exigibles o bien el contribuyente puede elegir imputarlos a cada uno de los períodos impositivos en que se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único [art.14.2.c) LIRPF].

Ahora bien, esta exención tiene una especialidad cuando la prestación la perciban los trabajadores con discapacidad que se conviertan en trabajado-



res autónomos y es la que justifica nuestro análisis. En tal caso no se aplicará el mencionado límite pues está exenta la totalidad de la prestación. A pesar de que la LIRPF solo menciona a los trabajadores autónomos ha de entenderse que el límite tampoco afectaría a los otros dos supuestos (sociedades laborales y cooperativas de trabajo asociado) en tanto las personas con discapacidad también tendrían tal condición en esas entidades.

La exención está condicionada a que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en el citado Real Decreto. Por ello quien recibe la prestación debe acreditar que va a realizar una actividad profesional como trabajador autónomo acompañando a la solicitud memoria explicativa sobre el proyecto de inversión a realizar y actividad a desarrollar, así como cuanta documentación acredite la viabilidad del proyecto. En el caso de personas que deseen incorporarse como socios a cooperativas de trabajo asociado o sociedades laborales deberán acompañar certificación de haber solicitado su ingreso en las mismas y condiciones en que éste se producirá. Si se trata de cooperativas o sociedades laborales de nueva creación deberán acompañar, además, el proyecto de estatutos de la sociedad. En estos casos el abono de la prestación en su modalidad de pago único estará condicionada a la presentación del acuerdo de admisión como socio o a la efectiva inscripción de la sociedad en el correspondiente registro.

Una vez percibida la prestación capitalizada el trabajador deberá iniciar, en el plazo máximo de un mes, la actividad laboral para cuya realización se le hubiera concedido y darse de alta en el correspondiente régimen de la Seguridad Social, o acreditar, en su caso, que está en fase de iniciación.

Además, la LIRPF exige el mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años en el supuesto de que el contribuyente se hubiere integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado,

o bien que se mantenga, durante idéntico plazo, la actividad, en el caso de trabajador autónomo. El incumplimiento de este requisito supone la obligación de regularizar la situación tributaria mediante la correspondiente auto-liquidación complementaria.

Al tratarse de una cláusula con tintes finalistas (se pretende estimular la creación de autoempleo) y antiabusivos (evitar una exoneración de rentas mediante un fraude a la norma tributaria) no se incumpliría el requisito referido de mantenimiento de la actividad o participación cuando el cierre o disolución de la entidad se produce por causas ajenas a la voluntad del trabajador (crisis económica, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador, disolución de la sociedad, etc.).

Rendimientos de las actividades económicas

A tenor del art. 27 LIRPF, se consideran rendimientos íntegros de actividades económicas *“aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*, indicándose a continuación una relación de supuestos que se consideran rendimientos de actividades económicas, con algunos requisitos para el alquiler de bienes inmuebles.

En las líneas que siguen, se examinarán las medidas que tienden a favorecer el empleo de las personas con discapacidad previstas en la determinación los distintos regímenes de estimación: directa y objetiva. Algunos de estos beneficios fiscales afectan a las personas con discapacidad que realizan una actividad por cuenta propia y, otros, a los empresarios o profesionales que las contratan.



Estimación directa

En este régimen de estimación de la renta nos encontramos con cuatro normas relacionadas con nuestro tema de estudio.

La primera afecta a los trabajadores con discapacidad que decidan constituirse en trabajadores autónomos y, por lo tanto, pasen a obtener rendimientos de actividades económicas. En este caso hay que tener presente la exención de las prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único establecidas en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, cuyo análisis se acaba de realizar.

En segundo lugar, la remisión a las normas del Impuesto sobre Sociedades permite aplicarse alguna de las deducciones de este impuesto relacionadas con la contratación de trabajadores con discapacidad.

También habrá que examinar las reducciones previstas en el art. 32 LIRPF que podrán aplicarse los empresarios o profesionales con discapacidad que facturen a un único cliente.

Por último, analizaremos la reducción por mantenimiento o creación de empleo que se aplica, tanto en la estimación directa como en la objetiva, sin distinguir si el trabajador tiene o no discapacidad.

Deducciones del Impuesto sobre Sociedades

De acuerdo con el art. 28.1 LIRPF el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo

31 de esta Ley para la estimación objetiva. A su vez el art. 68.2 LIRPF señala que los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de las actividades económicas por el método de estimación directa (normal o simplificada) podrán aplicar *“los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades con igualdad de porcentajes y límites de deducción, con excepción de la deducción prevista en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [este último artículo se refiere a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios]”*.

Esta remisión a la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite a los contribuyentes en estimación directa aplicarse las deducciones previstas para incentivar la realización de determinadas actividades (arts. 35 a 41 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Entre ellas destaca la deducción por creación de empleo para personas con discapacidad del art. 41 TRLIS. Esta es la única medida que está relacionada directamente con nuestro tema de estudio pues incentiva la contratación de estas personas. No obstante, otras medidas también incentivan el empleo sin diferenciar si existe o no discapacidad en los trabajadores contratados (libertad de amortización o tipos de gravamen reducidos para pequeñas empresas).

Reducciones del rendimiento neto para trabajadores por cuenta propia que facturen a un único cliente

La medida afecta a aquellos empresarios o profesionales que, aunque lo son nominalmente, por las características de las actividades que realizan tienen una posición material similar a los trabajadores de una empresa dado que facturan a un único cliente lo que supone prácticamente depender económicamente de sus retribuciones como si fueran un trabajador asalariado. Nos



estamos refiriendo a los denominados popularmente como falsos autónomos o autónomos económicamente dependientes.

Con esta medida se pretende que estos contribuyentes no estén discriminados frente a los trabajadores dependientes pero, al mismo, tiempo se favorece el autoempleo y, por ello, la incluimos en nuestro estudio. La particularidad que afecta a nuestro estudio es que estas reducciones se amplían cuando las actividades económicas las realizan personas con discapacidad.

A tenor del art. 32 LIRPF algunos de los perceptores de actividades económicas podrán aplicarse un régimen de reducciones similar a quienes perciben rendimientos del trabajo (art. 20 LIRPF) cuando cumplan los siguientes requisitos, desarrollados por el art. 26 RIRPF:

a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con lo previsto en la regla 4ª del artículo 30.2 RIRPF. Es decir, los contribuyentes en estimación directa simplificada deberán optar por aplicar esta reducción o aplicar el porcentaje del 5 por ciento deducible en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación.

Según se señala en el *Manual Práctico Renta 2010* de la AEAT (pág. 203), en tributación conjunta, si solo uno de los cónyuges cumple los requisitos para aplicar la reducción, el hecho de que opte por su aplicación no impide que el otro cónyuge aplique la deducción en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación. Si ambos cónyuges cumplen los requisitos para aplicar la reducción, el hecho de que uno de ellos opte por su aplicación tampoco impide que el otro cónyuge aplique la deducción por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil jus-

tificación. No obstante, en este caso el importe de la reducción no podrá ser superior al rendimiento neto de las actividades del cónyuge que haya optado por la aplicación de la reducción.

b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 16 TRLIS, o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en el Capítulo III del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La norma distingue, por tanto, dos supuestos:

- **General:** la totalidad de los ingresos deben proceder de un único cliente que no debe estar vinculado con el contribuyente.
- **Trabajador autónomo económicamente dependiente:** puede tener varios clientes aunque los ingresos procedentes del cliente principal tienen que ser superiores al 75 por ciento de sus ingresos totales. Tampoco puede existir vinculación entre el contribuyente y ese cliente.

c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados.

d) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación previstas en el art. 68 RIRPF.



e) Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo. No obstante, no se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo o cualquiera de las prestaciones previstas públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares previstas en el art. 17.2.a) LIRPF, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales

f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

g) Que no realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

Cuando el contribuyente opte por la tributación conjunta, tendrá derecho a la reducción cuando individualmente cumpla con los requisitos que acabamos de señalar. En este caso, la cuantía de la reducción a computar en la declaración conjunta será única y se calculará teniendo en cuenta las rentas de la unidad familiar, sin que su importe pueda ser superior al rendimiento neto de las actividades económicas de los miembros de la unidad familiar que cumplan individualmente los citados requisitos

En tales circunstancias, los empresarios o profesionales (que, repetimos, están en una situación muy similar a los trabajadores por cuenta ajena) podrán aplicarse las siguientes reducciones:

- a)* Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 9.180 euros: 4.080 euros anuales.
- b)* Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 9.180,01 y 13.260 euros: 4.080 euros menos el

resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento neto de actividades económicas y 9.180 euros anuales.

- c) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas superiores a 13.260 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros: 2.652 euros anuales.

A diferencia de lo que ocurre con los rendimientos del trabajo, no está previsto un aumento de la reducción por prolongación de la vida laboral o por cambio de residencia para la aceptación un trabajo

En lo que respecta a los trabajadores con discapacidad que cumplan con los requisitos expuestos a las cantidades citadas se añadirán las siguientes:

- a) 3.264 euros anuales, con carácter general.
- b) 7.242 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva una actividad económica y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

El art. 32 LIRPF finaliza estableciendo la prohibición de que estas reducciones den lugar a un saldo negativo.

Reducción por mantenimiento o creación de empleo

Con el objeto de favorecer la recuperación económica y fomentar el empleo la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del



Estado para el 2010 introdujo en la LIRPF la Disposición adicional vigésima séptima que contiene una reducción para los empresarios o profesionales que mantengan o, en determinados casos, creen empleo. Este beneficio fiscal tiene carácter temporal pues solo se aplicará en los ejercicios iniciados durante los años 2009 a 2011. Por tanto, estamos ante su último año de vigencia salvo que sea prolongada. En ella no se hace referencia alguna a los trabajadores con discapacidad pues afecta a todos los empleados sin distinción pero, entendemos, que en tanto puede favorecer su contratación debe ser explicada.

Esta deducción se la podrán aplicar los contribuyentes que:

a) Ejercen actividades económicas (empresariales o profesionales), cualquiera que sea el método de determinación del rendimiento neto de la actividad (estimación directa —normal o simplificada— o estimación objetiva), cuyo importe neto de la cifra de negocios, para el conjunto de las actividades desarrolladas sea inferior a 5 millones de euros. Cuando la duración de la actividad económica hubiese sido inferior al año el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

b) Que la plantilla media utilizada durante el ejercicio impositivo en el conjunto de sus actividades sea inferior a 25 empleados. Para el cálculo de la plantilla media de la actividad económica se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada con relación a la jornada completa y la duración de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo.

No se requiere un tipo de contrato concreto, como ocurre en otros incentivos que exigen que sea indefinido y a jornada completa (por ejemplo, la

deducción por creación de empleo del art. 41 TRLIS). Por lo que deben incluirse en el cómputo a los trabajadores con contrato indefinido, de duración limitada, temporales, de aprendizaje, para la formación y a tiempo parcial.

El tercer requisito para aplicar la deducción es el relacionado con el mantenimiento o la creación de empleo. En concreto se requiere que en cada uno de los citados períodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de las actividades económicas del contribuyente:

1. No sea inferior a la unidad. Se requiere, por ello, contar al menos con un trabajador a jornada completa de media en plantilla o de varios que den lugar a un cómputo equivalente.

2. No sea inferior a la plantilla media del período impositivo 2008. Lo que significa que no se exige creación de empleo pues tan solo debe mantenerse en el 2009, en el 2010 o en el 2011 la plantilla media que se tenía en el 2008. Si el contribuyente inició su actividad económica a partir de 1 de enero de 2009 la plantilla media correspondiente al período impositivo 2008 será cero. En este caso, sí se exige cierta creación de empleo pues se debe alcanzar al final del ejercicio una plantilla media de, al menos, un trabajador. Si logra esta cifra se aplicará la reducción pero si no la alcanza también podrá hacerlo conforme a la siguiente regla especial. Si en este primer ejercicio impositivo la plantilla media es superior a cero pero inferior a la unidad, se podrá aplicar la escala a condición de que en los doce meses posteriores a la conclusión de ese período impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad. Por tanto, se conceden otros 12 meses más para alcanzar una plantilla media de un solo trabajador. Si en este plazo no se llega a tal cifra el contribuyente regularizará su situación tributaria debiendo presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses



de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Estos tres requisitos (cifra de negocios, número de trabajadores y creación de empleo) se computarán de forma independiente en cada uno de esos períodos impositivos en los que se puede aplicar la deducción. De tal manera que su incumplimiento en un período impositivo no impide disfrutar de la misma en cualquiera de los otros dos.

En cuanto a la cuantía del beneficio fiscal, los contribuyentes podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el art.32 LIRPF: por rendimientos netos con un período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y por la reducción por trabajadores por cuenta propia que tengan un solo cliente a la que nos hemos referido en el epígrafe anterior.

De la norma se desprende, al hacer referencia al “*rendimiento neto positivo declarado*”, que la deducción no se podrá aplicar cuando el contribuyente tenga pérdidas en el total de las actividades económicas realizadas (se compensan entre sí y después se aplicaría la reducción) ni cuando éstas no hubiesen sido declaradas y la Administración tributaria las descubriera, posteriormente, en una comprobación.

El importe de la reducción así calculada no podrá ser superior al 50 por 100 del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio por el contribuyente al conjunto de sus trabajadores, sin que se entiendan comprendidas entre las mismas la Seguridad Social a cargo de la empresa. El ex-

ceso sobre ese límite no está previsto que se pueda deducir en ejercicios posteriores.

Estimación objetiva

Al margen de la reducción por mantenimiento o creación de empleo que hemos analizado en el epígrafe anterior —y que se aplica a todas las modalidades de determinación de las actividades económicas— en la estimación objetiva existen otras medidas relacionadas con nuestro tema de estudio.

La aplicación de este método de estimación está supeditada al cumplimiento de los requisitos del art. 31 LIRPF, desarrollados por los arts. 32 a 36 RIRPF y por la Orden ministerial que se aprueba cada año. Para el año 2011 esta norma es la Orden EHA/3063/2010, de 25 de noviembre, por la que se desarrolla el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La primera medida afecta a la contratación de trabajadores con discapacidad por el empresario en estimación objetiva. En concreto, para calcular el rendimiento neto previo (Fase 1), en el módulo “*personal no asalariado*” y en el módulo “*personal asalariado*” se contemplan reducciones específicas que hacen que no se computen como una unidad. Así, en el primero solo se computará en un 75 por 100 a las personas con grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100, y en el segundo en un 40 por 100. De manera que el hecho de contratar a una persona con discapacidad —o cuando el propio empresario o su cónyuge e hijos menores tengan esta condición— conducirá a un rendimiento menor que la contratación de otros trabajadores.

El rendimiento neto previo se minora en el importe de los incentivos al empleo y la inversión dando lugar al rendimiento neto minorado (Fase 2). El



primero de estos incentivos se aplica si hubiese incrementado el número de personas asalariadas respecto del año anterior. No obstante, para practicar la minoración no se tiene en cuenta la discapacidad del trabajador contratado aunque también lo explicaremos dado que afecta indirectamente a nuestro tema de estudio.

Para determinar el importe correspondiente a esta minoración, deberá multiplicarse la cuantía del “*rendimiento anual por unidad antes de amortización*” establecido para el módulo “*personal asalariado*” por el coeficiente de minoración que corresponda, el cual está constituido, a su vez, por la suma de los dos coeficientes siguientes:

a) Coeficiente por incremento del número de personas asalariadas

La aplicación de este coeficiente está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que en el año en que se liquida el impuesto se haya incrementado, en términos absolutos, el número de personas asalariadas empleadas en la actividad en relación con el año inmediato anterior.
- Que, además, el número de unidades del módulo “personal asalariado” del año de la liquidación sea superior al número de unidades de ese mismo módulo correspondiente al años anterior.

Si se cumplen ambos requisitos, la diferencia positiva entre el número de unidades del módulo “personal asalariado” de un año y otro se multiplicará por 0,40. El resultado obtenido es el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.

b) *Coefficiente por tramos del número de unidades del módulo “personal asalariado”*

A cada uno de los tramos del número de unidades del módulo “personal asalariado” utilizado para determinar el rendimiento neto previo correspondiente al ejercicio 2010, excluida, en su caso, la diferencia positiva sobre la que se hubiera aplicado el coeficiente 0,40 anterior, se le aplicará el coeficiente que corresponda de la siguiente tabla:

Tramo	Coefficiente
Hasta 1,00	0,10
Entre 1,01 a 3,00	0,15
Entre 3,01 a 5,00	0,20
Entre 5,01 a 8,00	0,25
Más de 8,00	0,30

El resultado de la aplicación de la citada tabla es el coeficiente por tramos del número de unidades del módulo “personal asalariado”.

La minoración por incentivos al empleo será el resultado de multiplicar la cuantía del “rendimiento anual por unidad antes de amortización”, establecido para el módulo “personal asalariado” por el resultado de sumar los dos coeficientes anteriores.

Sobre el rendimiento neto minorado se aplican distintos índices correctores —especiales o generales, según se apliquen a algunas o a todas las actividades en estimación objetiva— dando lugar al rendimiento neto de módulos (Fase 3). Uno de estos índices generales afecta a los empresarios con discapacidad en tanto favorece el trabajo por cuenta propia y la norma los



diferencia del resto de empresarios. Nos referimos al índice corrector por inicio de nuevas actividades que se aplica cuando se cumplan estos requisitos:

- a) Sean nuevas actividades cuyo ejercicio se inicie a partir del 1 de enero de 2010
- b) No sean actividades de temporada.
- c) No se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad o calificación
- d) Se realicen en local o establecimiento dedicado exclusivamente a dicha actividad, con total separación del resto de actividades empresariales o profesionales que, en su caso, pudiera realizar el contribuyente.

Pues bien, si se cumplen estos requisitos los nuevos empresarios minoran su rendimiento en el primer y segundo ejercicio de su actividad aplicando un coeficiente corrector. En el caso de personas con discapacidad los índices serán del 0,6 y 0,7 respectivamente.

Finalmente, y siguiendo el esquema de liquidación de la estimación objetiva, durante los ejercicios 2009, 2010 y 2011 se aplicaría la reducción por mantenimiento o creación de empleo de la Disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF a la que ya nos hemos referido.

Anexo 3

MEDIDAS TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON EL EMPLEO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES-TERRITORIO COMÚN

Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad

El artículo 41 TLIS regula la “*Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos*” en estos términos:

“1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de minusválidos, por tiempo indefinido, experimentando durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos con dicho tipo de contrato del período inmediatamente anterior.

2. Para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarán, exclusivamente, los trabajadores minusválidos/año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa, en los términos que dispone la normativa laboral.

3. *Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el Real Decreto-ley 7/1994, de 20 de junio, en el Real Decreto-ley 2/1995, de 17 de febrero, y en el artículo 109 de esta Ley”.*

Ámbito subjetivo

Dos son los elementos subjetivos que contiene la deducción: las entidades que pueden beneficiarse de ella y el concepto de trabajador con discapacidad.

Sujetos pasivos del IS que pueden aplicarse la deducción

La deducción no está limitada a un tipo concreto de sujeto pasivo del IS. Por tanto, todos los sujetos pasivos del impuesto que cumplan con los requisitos previstos en el art. 41 TRLIS podrán disfrutar de ella, incluidos los que tributan de acuerdo con alguno de los regímenes especiales. Esta última circunstancia tiene una particular incidencia a los efectos de nuestro estudio pues algunas de las empresas sometidas a estos regímenes contratan personas con discapacidad porque su objeto social así se lo exige.

La deducción también podrá aplicarse por los no residentes que actúen en España mediante establecimiento permanente dado que el art. 18 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se remite a las normas del IS para la determinación de la base imponible. Asimismo, y como ya hemos indicado al estudiar el IRPF, también las personas físicas que calculen los rendimientos de sus actividades económicas en estimación directa, ya sea normal o simplificada, se podrán aplicar la referida deducción, aunque no las



que declaren por el régimen de estimación objetiva (para los cuales ya están previstos beneficios fiscales específicos).

Concepto de trabajador con discapacidad

El TRLIS, al igual que ocurre en otros impuestos, no contiene una definición de persona con discapacidad. A pesar de ello pensamos que la normativa tributaria se está refiriendo siempre a un mismo supuesto de hecho. Así, dentro de dos de los impuestos más importantes de nuestro sistema tributario se incluye una definición a la que, desde una interpretación sistemática, deberíamos recurrir para interpretar los términos que se utilizan en los demás.

Por una parte, en lo que concierne a la imposición directa, el art. 60.3 LIRPF establece que, a los efectos de este impuesto, “*tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100*”. Por otra parte, en el ámbito de la imposición indirecta, el artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece “*a efectos de esta Ley se considerarán personas con minusvalía aquellas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100*”.

Así, cuando alguna norma tributaria se refiera —de un modo u otro— a las personas con discapacidad, debería recurrirse a la definición expuesta a pesar de que ambas definiciones se limitan al impuesto que las recoge. Así solo tendrán la condición legal de personas con discapacidad, a efectos tributarios, las que tengan un grado de minusvalía o discapacidad igual o superior al 33 por 100. La forma de acreditar tal grado será mediante el dictamen del IMSERSO u organismo autonómico correspondiente, debiendo

entenderse por tanto que no serían válidas las otras formas de acreditar esta condición previstas en el IRPF pues se refieren a personas que no pueden realizar trabajo alguno.

Partiendo de esta definición todas las personas con discapacidad tienen el mismo tratamiento en el IS a diferencia de lo que ocurre en el ámbito laboral en el que en las bonificaciones se distingue, por ejemplo, si se es mayor de 45 años o si se trata de mujeres. Esta diferenciación también se produce en el IRPF ya que, en ocasiones, se tiene en cuenta el grado de discapacidad o las dificultades en la movilidad salvo cuando se trata de incentivos al empleo.

Otro requisito que el trabajador ha de cumplir es el referido a la edad laboral, tiene que tener la edad laboral, 16 años, para poder ser contratado conforme lo dispuesto en el art.6.1 del Estatuto de los Trabajadores.

Por último, las exigencias derivadas del Derecho comunitario impiden diferenciar en función de la nacionalidad del trabajador como ocurrió en tiempos pasados. No obstante, tampoco existe discriminación respecto de los trabajadores extracomunitarios por lo que su contratación dará lugar a la deducción en los mismos términos que la de los nacionales.

Requisitos

En la actualidad el art. 41 TRLIS exige un incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad, contratados —de acuerdo con lo dispuesto en el art. 39 LISMI— por tiempo indefinido, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores con discapacidad con dicho tipo de contrato del período inmediatamente anterior. Además, para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se compu-



tarán, exclusivamente, los trabajadores con discapacidad / año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa, en los términos que dispone la normativa laboral.

Por tanto, esta norma impone tres requisitos:

- a) Aumento de plantilla;
- b) Contratos de un determinado tipo y;
- c) Contratación conforme a las previsiones de la LISMI.

Aumento de la plantilla

Desde su creación, esta deducción viene exigiendo como requisito para su aplicación un aumento de la plantilla de trabajadores con discapacidad y no la mera substitución de unos por otros.

En este sentido el art. 41 TRLIS requiere un incremento del promedio de la plantilla respecto del ejercicio anterior. Pero en esta comparación solo entrarán los trabajadores con discapacidad cuyo contrato se haya realizado conforme a las previsiones legales (indefinido, a jornada completa y según el art. 39 LISMI), por lo que es posible que la plantilla en su conjunto (trabajadores con discapacidad y los que no lo son) no aumente al substituirse trabajadores por trabajadores con discapacidad o, incluso, disminuya. En el epígrafe dedicado a la cuantía de la deducción y a su aplicación, se explicará cómo se calcula el aumento de la plantilla.

A efectos fiscales, no es necesario que los trabajadores contratados continúen en plantilla un número de períodos impositivos posteriores al que se

efectúo la deducción. Por ello no existe causa alguna de pérdida de la deducción (salvo fraude en el contrato o en la condición de discapacidad) al no exigirse requisito para su consolidación como ocurre en otras deducciones. No obstante, esta ausencia de condicionantes fiscales hay que matizarla por lo previsto en la normativa laboral.

A este respecto, las normas sobre contratos indefinidos para personas con discapacidad exigen a las empresas beneficiarias mantener la estabilidad de estos trabajadores por un tiempo mínimo de tres años y, en caso de despido procedente, deberán sustituirlos por otros trabajadores con discapacidad. Por tanto, si bien el despido no tendrá incidencia en el beneficio fiscal sí la tiene en los beneficios laborales lo que condicionará la decisión de suprimir ese empleo.

Contratos por tiempo indefinido y a jornada completa

El TRLIS no incentiva cualquier tipo de trabajo para las personas con discapacidad sino uno determinado en el que prima la permanencia y estabilidad laboral. Así, se requiere que el incremento de la plantilla se produzca respecto de trabajadores con discapacidad con contrato indefinido y a jornada completa.

De ello se infiere que no se tendrá derecho a la deducción (ni siquiera proporcionalmente) por contratos de duración determinada o, aun siendo indefinidos, cuando sean a tiempo parcial.

El hecho de que la contratación del trabajador con discapacidad obedezca en determinadas empresas al cumplimiento de las normas que imponen un número de trabajadores con esa condición, no impide que se disfrute de la deducción.



La deducción se aplicará con independencia de que estemos ante un empleo dentro del mercado ordinario de trabajo como en un empleo protegido en un Centro especial de empleo. Hay que tener presente que los contratos que concierten los centros especiales de empleo podrán ajustarse a cualquiera de las modalidades del contrato de trabajo previstas en el Estatuto de los Trabajadores (art. 7 del Real Decreto 1368/1985, de 17 de julio) por lo que puede ser indefinidos y a jornada completa como exige el art. 41 TRLIS.

Por último, el art. 41 TRLIS no prevé ninguna medida para evitar la contratación de trabajadores que previamente hubieran estado vinculados con la empresa. Sin embargo, esta posibilidad queda condicionada por la prohibición que existe en materia de bonificaciones y subvenciones en el ámbito laboral. Como ya se ha comentado no se tendrá derecho a las mismas cuando se contraten personas que ya hubieran trabajado en la misma empresa o grupo veinticuatro meses antes o personas que hayan finalizado su relación laboral de carácter indefinido en un plazo de tres meses previos a la formalización del contrato (Disposición adicional quinta de la Ley 45/2002).

Contratación conforme al art. 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos

La deducción está condicionada a que la contratación del trabajador se realice “*de acuerdo con lo dispuesto*” en el citado art. 39 LISMI (norma que, hasta el momento, carece de desarrollo reglamentario). Parece, por tanto, que se exige un procedimiento especial de contratación. La citada norma establece:

“1. Corresponde el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, a través de las Oficinas de Empleo del Instituto Nacional de Empleo, la colocación de los minusválidos que finalicen su recuperación profesional cuando ésta sea precisa.”

2. *A los efectos de aplicación de beneficios que la presente Ley y sus normas de desarrollo reconozcan, tanto a los trabajadores minusválidos como a las Empresas que los empleen, se confeccionará por parte de las Oficinas de Empleo un registro de trabajadores minusválidos demandantes de empleo, incluidos en el censo general de parados.*

3. *Para garantizar la eficaz aplicación de lo dispuesto en los dos apartados anteriores, y lograr la adecuación entre las condiciones personales del minusválido y las características del puesto de trabajo, se establecerá, reglamentariamente, la coordinación entre las Oficinas de Empleo y los equipos multiprofesionales previstos en la presente Ley”.*

La remisión que hace el art. 41 TRLIS al art. 39 LISMI debe entenderse realizada a su segundo apartado. Estamos ante una norma que pretende favorecer la inserción laboral de aquellas personas con discapacidad que se encuentran desempleadas.

Por ello, el único modo de entender la remisión al art. 39 LISMI es que la deducción solo será aplicable si se trata de una contratación de una persona con discapacidad desempleada e inscrita en las oficinas del SEPE o en las del organismo autonómico correspondiente, y no de una persona con discapacidad que ya trabajara en otra empresa.

Cuantía y cálculo de la deducción

El importe de la deducción es el resultado de multiplicar 6.000 euros por el incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad. Para ello, es necesario realizar dos operaciones: calcular la plantilla en cada ejercicio y, después, calcular el citado incremento.



Para realizar el cálculo de la plantilla en cada ejercicio se suma el número de jornadas completas desarrolladas por los trabajadores que cumplan las condiciones exigidas en el art. 41 TRLIS, y el total se dividirá entre el número de días del ejercicio. Lógicamente si cada trabajador es contratado el primer día del año y, permanece en plantilla todo el año natural, no será necesario realizar esta operación, pues la plantilla media de dicho ejercicio de trabajadores con discapacidad será la unidad.

Para calcular el incremento del promedio de la plantilla, se tomará el número de trabajadores con discapacidad del período en que se pretende practicar la deducción y se le restará el número de estos trabajadores en el período inmediatamente anterior. La diferencia resultante de esta última operación será la que se multiplique por los 6.000 euros. En el supuesto de que se trate de una empresa que se acaba de constituir el cálculo de este incremento en el año de la constitución se haría teniendo en cuenta que el promedio de plantilla del año anterior fue cero.

Una vez que se ha calculado la cuantía de la deducción se han de aplicar las normas comunes a todas las *deducciones para incentivar determinadas actividades* del Capítulo IV del Título VI del TRLIS fijadas por el art. 44.

Esta norma establece un orden y un límite a la hora de aplicar las mencionadas deducciones.

En cuanto al orden señala, primero, que las deducciones previstas en el citado Capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones del Capítulos II [deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna (art. 30); deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo (art. 31) y de-

ducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios (art.32)] y las bonificaciones del Capítulo III de este Título [bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33) y bonificación por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales (art. 34)]. Una vez aplicadas estas deducciones y bonificaciones se aplicarán las deducciones para incentivar determinadas actividades previstas en los artículos 35 a 43 del TRLIS. Es decir, la deducción por actividades de investigación y desarrollo (art. 35), la deducción por inversiones en bienes de interés cultural (art. 38), la deducción por inversiones medioambientales (art. 39), la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 41) y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42). El art. 44 TRLIS establece unas reglas comunes para la aplicación de estas deducciones pero no ha previsto un orden de prelación cuando concurren varias en un mismo ejercicio.

Cuando en el mismo período impositivo coexistan deducciones generadas en él con otras de ejercicios anteriores inaplicadas por insuficiencia de cuota es conveniente tener en cuenta el límite temporal de traslación de créditos pendientes al que seguidamente vamos a aludir. Esto es, resultará más provechoso aplicar, en primer lugar, aquellas deducciones que procedan de los períodos impositivos más antiguos en orden a evitar su pérdida.

El art. 44 TRLIS establece un límite en la aplicación de las *deducciones para incentivar determinadas actividades* del Capítulo IV del Título VI del TRLIS que afecta, por ello, a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad del art. 41 TRLIS.

Así esta deducción por creación de empleo no podrá exceder, conjuntamente con el resto deducciones para incentivar determinadas actividades del



Capítulo IV del Título VI del TRLIS (excluida la deducción por reinversión de resultados extraordinarios del art.42), del 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

No obstante, este límite se incrementará hasta el 60 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011, cuando se hayan realizado inversiones o gastos en investigación y desarrollo (I+D) y el importe de las deducciones del art. 35 TRLIS que generen exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra del período impositivo minorada en las deducciones por doble imposición y bonificaciones. Por tanto, el límite incrementado solo afectará a nuestra deducción si la empresa que contrata realiza además actividades de I+D en esas condiciones.

Las cantidades que procedan de la aplicación de esta deducción y que no hayan podido ser deducidas por tener una base imponible negativa, por insuficiencia de cuota íntegra o por superar el límite del 35 por ciento podrán trasladarse, respetando el citado límite, a las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de este último plazo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

- a) En las entidades de nueva creación.
- b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

Incompatibilidades en el cómputo de los trabajadores

El segundo límite a la deducción lo establece el propio art. 41, en su apartado 3: los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción que estamos estudiando no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, en el Real Decreto-Ley 2/1995, de 17 de febrero, y en el artículo 109 TRLIS. En realidad no existe una incompatibilidad entre la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad y otros beneficios fiscales que, en su momento, incentivaron o que todavía siguen incentivando la contratación de trabajadores a través de la libertad de amortización. Ambas son compatibles siempre que no se apliquen sobre los mismos trabajadores. De tal forma que si una empresa aumenta su plantilla cumpliendo con los requisitos del art. 41 TRLIS, podrá aplicarse esta deducción y además la libertad de amortización del artículo 109 TRLIS, que no exige la condición de persona con discapacidad en el trabajador. Pero no los dos beneficios al mismo tiempo sobre los mismos trabajadores.

Finalmente, conviene aclarar que los trabajadores con discapacidad que por su contrato (de duración determinada o a jornada parcial) no se computen a efectos de la deducción por creación de empleo del art. 41 TRLIS sí podrán computarse en el resto de incentivos fiscales.

Libertad de amortización con creación de empleo

El régimen de las empresas de reducida dimensión

El Capítulo XII del Título VII del TRLIS (artículos 108 a 114) regula el régimen especial de las empresas de reducida dimensión que son aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros. A pesar de ser calificado como



régimen especial este es el régimen que se aplica a la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto ya que son pocas las empresas que en España superan tal cifra de negocios. Recordemos que también este régimen especial se puede aplicar a los empresarios o profesionales personas físicas que determinen sus rendimientos en estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, siempre y cuando cumplan con los requisitos exigidos a estas empresas.

El artículo 109 TRLIS contempla un beneficio fiscal dedicado a la creación y mantenimiento del empleo. Esta norma permite la libertad de amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias *“siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses”*.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella. Para el cálculo del incremento de plantilla se partirá del período impositivo en que los elementos adquiridos han entrado en funcionamiento (no el de su adquisición aunque lo normal será que ambas circunstancias concurren en el mismo período) y se comparan dos variables: la plantilla media existente en los veinticuatro meses siguientes a ese período y la plantilla media de los doce meses anteriores a tal período. Si la diferencia entre ambos promedios determina un incremento de plantilla será necesario otro requisito para consolidar la libertad de amortización efectuada: que el empleo creado se mantenga durante los veinticuatro meses siguientes al período en que se produjo el incremento de plantilla.

Por tanto, la libertad de amortización queda condicionada a la creación de empleo en un plazo de dos años y a mantenerlo otros dos años más. Este

beneficio se aplica en un período impositivo (en el que entran en funcionamiento) en el que todavía no se sabe si se cumplirán con los requisitos ya que depende de dos variables futuras: aumentar la plantilla en dos ejercicios y mantenerla en los dos siguientes. Por lo que si en el futuro no se llegan a cumplir el sujeto pasivo tendrá que regularizar su situación tributaria ingresando la cantidad amortizada en exceso y los intereses de demora correspondientes. La regularización no se realizará a través de una autoliquidación complementaria sino con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido el requisito de la creación o el del mantenimiento del empleo.

La norma señala que, para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada con relación a la jornada completa. Es decir, se admitirá todo tipo de contrato, cualquiera que sea su duración y el número de horas que se trabaje en relación con la jornada habitual de empresa. En este último caso, de trabajo a jornada reducida, se realizará un cálculo proporcional tomando en consideración las horas contratadas respecto de la jornada completa.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales. El resto de la inversión será amortizada según el régimen común.

En la actualidad la libertad de amortización de las empresas de reducida dimensión será incompatible con los siguientes beneficios fiscales:

- a) La bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas, audiovisuales o editoriales (art. 34 TRLIS), respecto



de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de aquélla.

- b)* La reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 TRLIS), respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

En caso de transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización, únicamente podrá acogerse a la exención por reinversión la renta obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y su valor contable, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.

Una vez expuestas las líneas básicas de este incentivo fiscal hemos de recordar que no está dedicado expresamente a la creación de empleo para personas con discapacidad. En el art. 109 TRLIS declara que para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral. Por tanto, es aplicable para cualquier trabajador sin que se tenga en cuenta si tiene o no una discapacidad. No obstante, entendemos que puede tener especial incidencia en nuestro tema de estudio en dos situaciones.

En primer lugar, cuando una empresa incremente su plantilla contratando trabajadores con discapacidad y, como consecuencia de ello, pueda aplicarse tanto la deducción del art. 41 como la libertad de amortización del art. 109 TRLIS. Ya hemos mencionado que existe una incompatibilidad a la hora de computar los trabajadores con discapacidad en el incremento medio de la plantilla para la aplicación de ambos beneficios fiscales. Se debe optar por incluir a esos trabajadores en uno de los dos incentivos fiscales por lo que la empresa debe conocer ambas posibilidades y aplicar aquella que le resulte más beneficiosa. Por lo que afecta a nuestro tema debe tenerse en cuenta que la li-

bertad de amortización no solo requiere la creación de empleo sino su mantenimiento durante un determinado plazo. En concreto, la plantilla media total durante los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento debe mantenerse respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores. Esta condición no se exige en el art. 41 TRLIS aunque sí está condicionada por la normativa laboral que impone una duración a los contratos bonificados celebrados con personas con discapacidad. En todo caso, como ya hemos comentado, lo lógico será optar hasta el 2015 por la deducción por creación de empleo ya que la libertad de amortización ha dejado de tener sentido tras la nueva libertad de amortización regulada en la Disposición adicional undécima como veremos a continuación.

La segunda situación se produce cuando la empresa contrate a trabajadores con discapacidad que no se computan en la deducción por creación de empleo del art. 41 TRLIS. Como ya hemos examinado esta norma exige que el contrato sea indefinido y a jornada completa por lo que existen modalidades de contratación al margen del incentivo fiscal. A su vez, se requiere que la persona con discapacidad esté inscrita como demandante de empleo. Sin embargo, en la libertad de amortización no existen estas limitaciones. Por tanto, aquellos trabajadores con discapacidad que no se computen a efectos de la creación de empleo podrán computarse en la libertad de amortización.

La libertad de amortización sin creación de empleo durante los ejercicios 2011 a 2015

La aplicación de la libertad de amortización por creación y mantenimiento de empleo del art. 109 TRLIS, que acabamos de analizar, ha dejado de tener sentido —al menos temporalmente— a raíz de la aprobación del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.



Esta norma ha dado una nueva redacción a la Disposición adicional undécima del TRLIS en virtud de la cual podrán ser amortizadas libremente las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas (incluidas las realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones establecidas en el art. 115 TRLIS, por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra). Este beneficio fiscal se aplicará a los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015.

El ámbito subjetivo de aplicación de esta norma alcanza a todos los sujetos pasivos del Impuesto (y también a quienes realicen actividades económicas en estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, en el IRPF). Por ello, también las empresas de reducida dimensión podrán aplicarse esta libertad de amortización sobre los elementos adquiridos en esos períodos y, con toda probabilidad, lo harán pues resulta más beneficiosa que la prevista en el art. 109 TRLIS al tener que cumplir con menos requisitos.

Fundamentalmente no se condiciona la aplicación de esta libertad de amortización a la creación ni al mantenimiento de empleo. También tiene mayor alcance puesto que esta libertad de amortización se aplica sobre el importe total de la inversión efectuada mientras que la del art. 109 TRLIS está limitada a la cantidad resultante de multiplicar el incremento de la plantilla por 120.000 euros. Por último, esta libertad de amortización no es incompatible con la deducción por creación de empleo para personas con discapacidad del art. 41 TRLIS. Como ya vimos estos trabajadores no podían computarse en esta deducción y en la libertad de amortización del art. 109 TRLIS. Ambos beneficios fiscales estaban ligados a la creación de empleo pero el previsto en la Disposición adicional undécima no contempla este requisito.

Tampoco resulta incompatible con la bonificación por actividades exportadoras respecto de los elementos en que se reinviertan los beneficios objeto de la misma (art. 34) ni con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, respecto de los elementos en que se reinvierta el importe de la transmisión (art. 42).

Por todo ello, se puede entender que la libertad de amortización para las empresas de reducida dimensión se encuentra de facto —aunque no *de iuris*— suspendida hasta los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo

Con el objeto de favorecer la recuperación económica y fomentar el empleo la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el 2010 introdujo en el TRLIS la Disposición adicional duodécima que contiene una reducción en el tipo de gravamen aplicable a pequeñas empresas que mantengan o, en determinados casos, creen empleo. Este beneficio fiscal tiene carácter temporal pues solo se aplicará en los ejercicios iniciados durante los años 2009 a 2011. Finalizados estos períodos la entidad volverá a tributar al tipo general de gravamen o al que le corresponda. Este beneficio es el equivalente a la reducción aplicable a los empresarios o profesionales individuales que creen empleo prevista en la Disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF.

Este tipo de gravamen especial responde a la siguiente escala:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por 100. En los períodos impositivos iniciados dentro del

año 2011, ese tipo se aplicará sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por 100.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, se aplicará lo establecido en el art. 114 TRLIS. Es decir, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 20 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

El beneficio fiscal solo se lo podrán aplicar las entidades que durante los períodos impositivos iniciados durante los años 2009, 2010 y 2011 cumplan los siguientes requisitos:

- Que el importe neto de la cifra de negocios inferior a 5 millones de euros.
- Que la plantilla media sea inferior a 25 empleados.
- Que no estén sujetas a un tipo de gravamen diferente del general del IS.

Estos requisitos y los relativos a la plantilla, que analizaremos a continuación, se computarán de forma independiente en cada uno de esos períodos impositivos. De tal manera que su incumplimiento en un período impositivo no impide disfrutar de la escala de gravamen en cualquiera de los otros dos.

Las empresas que cumplan con los requisitos pueden considerarse como una subclase dentro del régimen especial de las de reducida dimensión pues se les exige una cifra de negocios inferior a los 10 millones y no superar un número de empleados, requisito que no se exige en tal régimen. Por ello, las entidades que puedan aplicarse el tipo reducido que estamos comentando también podrán disfrutar de los beneficios fiscales recogidos por este régimen especial entre los que se incluyen la ya analizada libertad de amortización.

Como hemos mencionado el incentivo fiscal está ligado al empleo si bien no diferencia en función de si el trabajador tiene o no una discapacidad. Así para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa. Por tanto, al igual que en la libertad de amortización para las empresas de reducida dimensión, es indiferente el tipo de contrato, su duración y el número de horas trabajadas respecto de la jornada habitual.

Por otra parte, hemos de recalcar que no se premia propiamente la creación de empleo, aunque el título de la Disposición adicional duodécima haga referencia a esta circunstancia, sino el mantenimiento.

En este sentido la aplicación de la escala está condicionada a que la plantilla media de la empresa cumpla simultáneamente estos dos requisitos:

1. No puede ser inferior a la unidad durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos (2009, 2010 y 2011). Se requiere, por ello, contar al menos con un trabajador a jornada completa de media en plantilla o de varios que den lugar a un cómputo equivalente.



2. Tampoco puede ser inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009. Lo que significa para las entidades ya constituidas a esa fecha (cuando su ejercicio coincida con el año natural) que la plantilla media que debe mantenerse en el 2009, en el 2010 o en el 2011 es la que se tenía en el 2008. Si la entidad es de nueva creación (se constituye con posterioridad al 1 de enero de 2009) se considera que la plantilla media de los doce meses anteriores a esta fecha es de cero trabajadores lo cual es lógico pues antes de su constitución no podía tener empleados.

En este caso, sí se exige cierta creación de empleo pues se debe alcanzar al final del ejercicio una plantilla media de, al menos, un trabajador. Si logra esta cifra se aplicará la escala reducida pero si no la alcanza también podrá hacerlo conforme a la siguiente regla especial. Si en este primer ejercicio impositivo la plantilla media es superior a cero pero inferior a la unidad, se podrá aplicar la escala a condición de que en los doce meses posteriores a la conclusión de ese período impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad. Por tanto, se conceden otros 12 meses más para alcanzar una plantilla media de un solo trabajador. Si en este plazo no se llega a tal cifra el sujeto pasivo deberá regularizar de forma que analizaremos a continuación.

En caso de incumplimiento de estos requisitos relativos al mantenimiento de la plantilla se regularizará la situación tributaria ingresando la cuota junto a los intereses que correspondan. Además se penaliza el incumplimiento con un recargo del 5 por ciento sobre la base imponible del período impositivo en que se aplicó indebidamente la escala de gravamen.

Una vez analizados los incentivos fiscales que, ligados a la creación de empleo de las personas con discapacidad, pueden aplicar los sujetos pasivos

del Impuesto sobre Sociedades en general, el objeto de los siguientes epígrafes es analizar supuestos específicos que vienen dados básicamente por la forma jurídica de determinadas entidades, a las cuales el legislador ha querido dar diversos incentivos.

Cooperativas de trabajo asociado

Comenzando con las cooperativas de trabajo asociado, el art. 80 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, define a estas como las que tienen por objeto proporcionar a sus socios puestos de trabajo, mediante su esfuerzo personal y directo, a tiempo parcial o completo, a través de la organización en común de la producción de bienes o servicios para terceros.

Esta figura es frecuentemente utilizada por las personas con discapacidad para llevar a cabo una actividad laboral y está incentivada fiscalmente a través de la Disposición adicional tercera de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Según esta norma *“las cooperativas de trabajo asociado fiscalmente protegidas que integren, al menos, un 50 por ciento de socios con discapacidad y que acrediten que, en el momento de constituirse la cooperativa, dichos socios se hallaban en situación de desempleo, gozaran de una bonificación del 90 por ciento de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades durante los cinco primeros años de actividad social, en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios”*.

De acuerdo con el art. 8 de la Ley 20/1990 se considerarán *especialmente protegidas* las cooperativas de trabajo asociado que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros.



2. Que el importe medio de sus retribuciones totales efectivamente devengadas, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en concepto de retornos cooperativos no excedan del 200 por ciento de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.
3. Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 10 por ciento del total de sus socios. Sin embargo, si el número de socios es inferior a diez, podrá contratarse un trabajador asalariado.

El cálculo de este porcentaje se realizará en función del número de socios y trabajadores asalariados existentes en la cooperativa durante el ejercicio económico, en proporción a su permanencia efectiva en la misma.

La cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 20 por ciento del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios.

Para el cómputo de estos porcentajes no se tomarán en consideración:

- a) Los trabajadores con contrato de trabajo en prácticas, para la formación en el trabajo o bajo cualquier otra fórmula establecida para la inserción laboral de jóvenes.
- b) Los socios en situación de suspensión o excedencia y los trabajadores que los sustituyan.

- c) Aquellos trabajadores asalariados que una cooperativa deba contratar por tiempo indefinido en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley 8/1980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores, (el Estatuto actualmente en vigor es el desarrollado por el Real Decreto legislativo 1/1995, de 24 de marzo) en los casos expresamente autorizados.
- d) Los socios en situación de prueba.

A efectos fiscales, se asimilará a las cooperativas de trabajo asociado cualquier otra que, conforme a sus estatutos, adopte la forma de trabajo asociado, resultándole de aplicación las disposiciones correspondientes a esta clase de cooperativas.

Centros especiales de empleo

Los Centros especiales de empleo constituyen la principal medida para lograr la inserción laboral de determinadas personas con discapacidad. Pero, en el ámbito tributario no tienen reconocido un régimen específico ni beneficios fiscales concretos. A pesar de ello consideramos conveniente, dada su importancia en la creación de empleo para las personas con discapacidad, aclarar cómo tributan.

Los Centros especiales de empleo pueden ser creados por las Administraciones Públicas, por personas físicas, jurídicas, comunidades de bienes u otros entes sin personalidad jurídica que tengan, sin embargo, capacidad jurídica y de obrar para ser empresarios. De acuerdo con esto, según su titularidad, los Centros podrán tener carácter público o privado.

Por otra parte, atendiendo a la aplicación de sus posibles beneficios, tendrán o no ánimo de lucro, en función de si los beneficios obtenidos pueden



ser distribuidos entre los titulares de la entidad o necesariamente han de ser reinvertidos en la misma.

Partiendo de esta doble división (públicos o privados, y con o sin ánimo de lucro), la tributación de estos centros puede sistematizarse en función del titular o promotor del Centro especial:

Entidad pública: Si una entidad pública constituye un Centro especial sin dotarle de personalidad jurídica, tributará conforme el régimen de la propia entidad pública que, según el art. 9 TRLIS, es el de la exención plena. Es decir, ninguna de las rentas que obtiene la entidad en el ejercicio de la explotación económica que se realiza en el Centro está sometida a gravamen. Si, por el contrario, la entidad pública dota al Centro de personalidad jurídica, tributará según el tipo de persona privada que haya sido constituida.

Entidad privada: Las personas físicas, las jurídicas y los entes sin personalidad pueden constituir también un Centro especial de empleo. La forma jurídica que los promotores dan a este tipo de organizaciones empresariales generalmente es la de fundación, asociación sin ánimo de lucro o, incluso, cooperativas. No obstante, también es posible que el promotor de un Centro sea una asociación con ánimo de lucro en cualquiera de sus formas (sociedad anónima, sociedad limitada y, especialmente, la sociedad —anónima o limitada— laboral), en cuyo caso el régimen fiscal aplicable a la misma será el general del Impuesto pudiéndose aplicar los beneficios fiscales que ya hemos analizado.

Partiendo de la base de que lo normal es que el Centro esté configurado a través de entidades sin ánimo de lucro (fundaciones y asociaciones, en las que está prohibida la distribución de beneficios), vamos a señalar las especialidades del régimen tributario aplicable a estas entidades en el IS.

Desde el punto de vista de la tributación de las entidades no lucrativas en este impuesto, existen dos tipos de fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro.

- las entidades no lucrativas que cumplen con los requisitos establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo;
- las entidades no lucrativas que no cumplen los requisitos previstos en la mencionada Ley y que, por tanto, tributan de acuerdo con el régimen general de cada impuesto, salvo en el Impuesto sobre Sociedades, en el que existe un régimen especial de “entidades parcialmente exentas” regulado en los artículos 120, 121 y 122 del TRLIS.

En consecuencia, vamos a señalar las especialidades del régimen tributario aplicable a este tipo de entidades en relación con el Impuesto sobre Sociedades:

Régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

El régimen fiscal establecido por la Ley 49/2002 consiste en el reconocimiento de una exención sobre determinadas rentas y de un tipo reducido de gravamen para aquellas otras que no resultan exentas.

No obstante, resulta necesario señalar que, en lo no previsto por la Ley 49/2002, resultan aplicables las normas generales del TRLIS (artículo 5 Ley 49/2002).

El artículo 3 de la Ley 49/2002 detalla los requisitos necesarios para que resulte aplicable el régimen fiscal establecido en esta Ley.

Estos requisitos son los siguientes:

- *Que las entidades persigan fines de interés general*, como pueden ser, entre otros (es una lista ejemplificativa no cerrada), los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

Como vemos la lista (en la redacción vigente a la fecha de redacción del presente informe) es meramente ejemplificativa y es reflejo de la regulación contenida en el artículo 3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones, Ley que es la regulación legal sustantiva de este tipo de figura jurídica.

No obstante lo anterior, la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación publicada en el Boletín Oficial del Estado del jueves 2 de junio de 2011, mediante lo establecido en la disposición final cuarta, ha modificado ligeramente la redacción de lo que se considera fines de interés general, con el fin de añadir las actividades de desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

Esta redacción, conforme a lo previsto en la Disposición Final Undécima de la Ley mencionada, entrará en vigor a los seis meses de su publicación.

- *Que se destinen a la realización de dichos fines, al menos el 70 por ciento de determinadas rentas e ingresos:* rentas que se deriven de explotaciones económicas, rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos titularidad de la fundación (con excepción de las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica), y los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, sin incluirse las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

El 30 por ciento restante habrá de destinarse a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

- *La actividad realizada no puede consistir en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.* Se entiende cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

- *Los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive no pueden ser los destinatarios principales de las actividades que se realicen ni se pueden beneficiarios de condiciones especiales para utilizar sus servicios.*

Esta regla tiene excepciones en el caso de actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico ni a determinadas actividades de asistencia social o deportivas.



- *Los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno, han de ser gratuitos, sin perjuicio de que puedan serles reembolsados los gastos que el desempeño de sus funciones les ocasione, con los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

- *En caso de disolución, el patrimonio de la Fundación ha de ser destinado en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo conforme a lo que prevé el artículo 16 de la Ley 49/2002.*

- *Por último, se prevén una serie de requisitos formales y contables entre los que se encuentran que las fundaciones han de estar inscritas en el registro correspondiente, han de cumplir las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen, cumplir las obligaciones de rendición de cuentas, y elaborar anualmente una memoria económica en la que se ha de incluir determinada información (ingresos y gastos del ejercicio por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación en entidades mercantiles).*

De esta forma, en la medida en que la entidad no lucrativa cumpla dichos requisitos y opte por dicho régimen, podrá disfrutar de las siguientes exenciones en el Impuesto sobre Sociedades (artículos 6 y 7 Ley 49/2002):

1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:

a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o

en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de dicha Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

- b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o beneficiarios, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
 - c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas. Por tanto, las subvenciones por creación o mantenimiento del empleo de personas con discapacidad estarán exentas en función de si la explotación económica que realizan lo está.
- 2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
 - 3.º Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.
 - 4.º Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores o del apartado siguiente.



5.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica y estén enumeradas en el art. 7 de la Ley 49/2002. Entre ellas se encuentran las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquellos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte. Y, en particular, en el art. 7.1.d) se menciona la *“Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo”*.

En cuanto al tipo de gravamen reducido aplicable a las rentas no exentas, el artículo 10 de la Ley 49/2002 lo fija en un 10 por ciento.

Régimen fiscal establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aplicable a las entidades que no cumplen los requisitos de la Ley 49/2002

El propio TRLIS establece un régimen especial aplicable a aquellas entidades no lucrativas que no se han acogido al régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, bien porque no cumplen los requisitos establecidos a tal efecto, bien porque optan por aplicar el régimen especial establecido en el TRLIS a pesar de cumplir con dichos requisitos.

Este régimen se encuentra regulado en los artículos 120 a 122 del TRLIS y consiste igualmente en la concesión de determinadas exenciones (más limitadas que las concedidas por la Ley 49/2002) y en la imposición de un tipo de gravamen especial.

De acuerdo con este planteamiento, es el artículo 121 del TRLIS el que establece que estarán exentas las siguientes rentas:

- a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.
- b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
- c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

El apartado 2 del artículo 121 del TRLIS dispone que esta exención “*no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él*”. En este sentido, el apartado 3 de este mismo precepto, establece que se consideran rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Por tanto, las explotaciones económicas que se realizan en el Centro especial de empleo estarían sometidas a gravamen. No obstante, resultarían aplicables las deducciones para incentivar determinadas actividades reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS.

En relación con el tipo impositivo aplicable a estas entidades, el artículo 28.2 del TRLIS establece que será del 25 por ciento.

Anexo 4

COMENTARIOS ACERCA DE LA FISCALIDAD DE LA FIGURA DEL PATRIMONIO PROTEGIDO

La figura del patrimonio protegido de las personas con discapacidad fue introducida en nuestro ordenamiento jurídico mediante la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (en adelante, Ley 41/2003).

La Ley 41/2003 aparte de la normativa civil y otra serie de medidas, regulaba en su Capítulo III y en la Disposición Adicional Segunda, el marco tributario que debería regir la figura del patrimonio protegido y que consiste fundamentalmente, como veremos posteriormente en una serie de medidas relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Estas medidas, en lugar de configurar un régimen jurídico autónomo e independiente, fueron introducidas en las diversas Leyes reguladoras de cada uno de los Impuestos (Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas y Ley 43/1995 reguladora del Impuesto sobre Sociedades, entre otras), adaptándose posteriormente a los Textos Refundidos de ambos impuestos que se publicaron a lo largo del año 2004 (concretamente en el mes de marzo).

Asimismo y a raíz de la reforma llevada a cabo en estos dos impuestos, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) e Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), e introducida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, Ley 35/2006) se han introducido enmiendas que han producido una leve mejora en la fiscalidad del patrimonio protegido en algún caso así como un empeoramiento en cuanto a la disposición anticipada de bienes y/o derechos aportados.

Pues bien, en la medida en que la regulación inicial y sustantiva se llevó a cabo en la Ley 41/2003, hay que acudir a esta para analizar la motivación que llevó a que el legislador decidiera introducir esta novedosa figura jurídica en nuestro ordenamiento jurídico.

Así, la Exposición de Motivos de la Ley 41/2003 señala que el objeto de la Ley es regular nuevos mecanismos de protección de las personas con discapacidad, centrados en la regulación de una masa patrimonial (el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad), cuya finalidad es la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, tratándose por tanto de un patrimonio de destino en cuanto que las aportaciones tienen como finalidad la satisfacción de dichas necesidades.

Asimismo, se modificó la normativa tributaria mediante la adopción de una serie de medidas que pretendían favorecer las aportaciones a título gratuito a los patrimonios protegidos.



En este punto, debemos recordar que, en cumplimiento del mandato constitucional recogido en el artículo 49 de la Constitución, se insta a los poderes públicos a realizar una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de las personas con discapacidad.

Sobre esta base, el objeto de la Ley 41/2003 y sus posteriores modificaciones, en lo que respecta al régimen fiscal del patrimonio protegido, debería haber sido la configuración de la manera más eficaz posible de un marco tributario atractivo, estable e incentivador para que las personas con discapacidad, sus familiares y terceras personas pudieran solventar, con apoyo de las Administraciones públicas, uno de los aspectos esenciales de su problemática, cual es la disponibilidad de los recursos económicos necesarios para el mantenimiento de una calidad adecuada de vida. La política fiscal es un instrumento más de los utilizados por las Administraciones Públicas para el cumplimiento de lo dispuesto en la Constitución, siendo uno de sus ejes más eficaces de actuación.

Con esta perspectiva, las medidas tributarias que se recogieron en primer lugar en la Ley 41/2003 y en la actualidad en la Ley 35/2006 fundamentalmente sin perjuicio de las medidas incluidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con la finalidad de favorecer las aportaciones a título gratuito a los patrimonios protegidos, resultan del todo insuficientes y se han visto incapaces de cumplir con el fin de establecer un marco tributario atractivo para favorecer la creación y mantenimiento de los patrimonios protegidos, por las razones de fondo que se exponen a continuación:

En cuanto al régimen fiscal de las aportaciones al patrimonio protegido, estas tributan como rendimiento del trabajo en sede de la persona con discapacidad beneficiaria hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante y 24.250 euros anuales en conjunto, siéndoles de aplicación la exen-

ción prevista en el artículo 7 w) de la Ley 35/2006 en virtud de la cual estarán exentos del impuesto los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones realizadas a los patrimonios protegidos en la medida en que, junto con las prestaciones recibidas por los contribuyentes que provengan de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, no excedan de un importe máximo anual conjunto de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples.

Como primera objeción al sistema diseñado cabe destacar que el exceso tributará en sede del contribuyente como rendimiento del trabajo, lo cual sin duda contribuye a frenar la posibilidad de generación de rentas e incremento de estas por parte de las personas con discapacidad puesto que estas rentas están sometidas a tributación en la renta personal del beneficiario, debiendo señalarse además que el límite de exención, aparte de las consideraciones sobre su importe, no es único, sino conjunto y ligado a las prestaciones derivadas de planes de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, lo cual no tiene ningún sentido si lo que se quiere es incentivar el uso de ambas figuras que no olvidemos tienen con finalidad el atender las necesidades vitales de personas con discapacidad, las cuales por regla general, no tienen las mismas posibilidades, ya no solo económicas sino de inserción en el mundo laboral y deben depender de familiares.

Asimismo, tampoco es fácilmente entendible que, tal y como se señala en el artículo 54.4 segundo párrafo de la Ley 35/2006, no den derecho a la reducción prevista para los aportantes, a las aportaciones que efectúen las propias personas con discapacidad que sean titulares de los patrimonios protegidos.

Esta medida no tiene ninguna justificación porque se está privando a las personas con discapacidad que son trabajadores activos de un beneficio que



sí tienen el resto de aportantes, ¿qué sentido tiene limitar la reducción: eliminar la posibilidad de utilizar esta figura por motivos puramente fiscales? Si es esta la razón se ha olvidado por completo la finalidad del patrimonio protegido y el colectivo de personas que pueden utilizarlo que evidentemente no lo harán por motivos fiscales sino por motivos bien distintos como son atender sus necesidades vitales presentes y futuras y en ningún caso para planificar fiscalmente su patrimonio.

En línea con lo anterior, hay que señalar que el número 4 del artículo 54 de la Ley 35/2006 establece que no generarán derecho a la reducción prevista las aportaciones de elementos afectos a la actividad que efectúen los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas.

Si lo que se pretende es evitar planificaciones fiscales por parte de los contribuyentes mediante la utilización de la figura del patrimonio protegido, se está olvidando, como ya señalábamos, el fin de esta institución jurídica, que no es otro que la satisfacción de las necesidades vitales de los discapacitados y que, por tanto esta limitación carece de sentido.

En cuanto a los incentivos desde el punto de vista del aportante, la Ley 41/2003 introdujo una deducción en el Impuesto sobre Sociedades para aquellos sujetos pasivos que hicieran aportaciones a los patrimonios protegidos de sus trabajadores o de los familiares de éstos.

Pues bien este incentivo previsto ha sido a todas luces insuficiente para fomentar la creación de estos patrimonios protegidos puesto que la deducción prevista, 10% de las aportaciones realizadas, es escasa sin que con la reciente reforma se haya incrementado sino que al contrario, se prevé su desaparición progresiva hasta su total derogación para los periodos impositivos

que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, lo cual no resulta incentivador para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, se señala en la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 35/2006 en su apartado c) que las aportaciones estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) en la parte que no tengan la consideración de rendimientos del trabajo para la persona con discapacidad.

A este respecto, se considera necesario señalar que esta medida no hace sino desincentivar las aportaciones a patrimonios protegidos y máxime en el caso de aportaciones en especie, ya que en este último caso será muy frecuente que el valor de lo aportado exceda ampliamente el importe declarado como exento en el ISD, que como ya se ha señalado, asciende a 10.000 euros, lo cual está frenando las constituciones de estos patrimonios, habiéndose olvidado por completo por parte del legislador que la forma más frecuente de ahorro en España es el sector inmobiliario y obviando así situaciones en las que los progenitores, previendo la supervivencia de sus descendientes que sean personas con discapacidad, quieran dotar a estos de un patrimonio del que fácilmente se puedan obtener rentas y rendimientos con los que poder atender a sus necesidades vitales.

Asimismo, no hay que olvidar que este Impuesto es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas las cuales tienen la posibilidad de legislar sobre determinados aspectos en función de lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, hecho que está produciendo discriminaciones innecesarias en función de la Comunidad Autónoma de residencia de los contribuyentes y que en lo que aquí nos ocupa resulta aún más discriminatorio si cabe, puesto que estamos hablando de una figura que no está destinada sino a intentar satisfacer las



necesidades de un grupo social que por sus circunstancias necesitan de una discriminación positiva.

A este respecto y como ejemplo cabe señalar que la Comunidad Autónoma de Castilla y León ha introducido una reducción en este impuesto del 100% de las donaciones realizadas a favor de los patrimonios protegidos con un límite de 60.000 euros.

En relación con el tratamiento fiscal de las aportaciones no dinerarias, es preciso señalar que la Disposición Adicional Decimoctava señala en su apartado b) que la persona con discapacidad, titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, pero sin que, a efectos de ulteriores transmisiones, le resulte de aplicación lo previsto en la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006 (esto es, los llamados “coeficientes de abatimiento”).

Es del todo injustificada esta discriminación que impide aplicar los coeficientes de abatimiento a las personas con discapacidad en caso de que se transmitan posteriormente los bienes aportados puesto que si lo que se pretende con el patrimonio protegido es la atención de las necesidades vitales de las personas con discapacidad, es contradictorio que las plusvalías estén gravadas de manera distinta que en el resto de contribuyentes.

Una vez más, esta figura no se utiliza para planificar fiscalmente, sino que tiene como fin la atención de las necesidades vitales de sus beneficiarios, y por tanto un gravamen extra impedirá la generación de rentas por parte de los patrimonios.

En lo que se refiere al funcionamiento del patrimonio protegido, ha de señalarse que no se establecen beneficios para los rendimientos procedentes

de los bienes y derechos que formen parte del mismo, lo cual provoca que la capacidad de generación de rentas por parte de estos se vea menoscabada por el coste fiscal que la generación de estas tendrá para el patrimonio protegido.

La Disposición Adicional Segunda de la Ley 41/2003 prevé que las Comunidades Autónomas puedan declarar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes y derechos pertenecientes a los patrimonios protegidos.

En relación con esta posibilidad, y al igual que hemos comentado más arriba en cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se refiere, al tratarse de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas se están produciendo situaciones dispares dependiendo de cada Comunidad Autónoma, situaciones que producen discriminaciones innecesarias entre los contribuyentes en función de su residencia, por lo que sería necesario un tratamiento homogéneo dado por el legislador estatal que por otra parte, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, es el único con competencias para declarar exenciones en este impuesto, ya que las Comunidades Autónomas solo tienen capacidad normativa en lo que al establecimiento de mínimos exentos, tipos de gravamen y deducciones y bonificaciones en la cuota se refiere.

Cabe señalar como ejemplo que la Comunidad Autónoma de Cataluña ha regulado una bonificación del 99% por la parte de la cuota correspondiente a los bienes y derechos que forme parte del patrimonio protegido, mientras que la Comunidad Autónoma de Castilla y León ha establecido una exención.



En cuanto a la regulación de las consecuencias fiscales que puedan ponerse de manifiesto en el caso de disposiciones de los bienes y derechos que forman parte del patrimonio protegido, este es otro de los puntos que junto con el anteriormente mencionado y relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hace que el marco fiscal actual sea del todo insatisfactorio para esta figura.

A este respecto, hay que señalar que la regulación contenida en la Ley 41/2003 en un inicio y en la Ley 35/2006 en la actualidad, no distingue el fin con el que las disposiciones se realizan, lo que supone equiparar las disposiciones realizadas con el fin de satisfacer las necesidades vitales de las personas con discapacidad con las disposiciones realizadas con cualquier otro fin, equiparación que desde luego no ha incentivado ni incentivará la posibilidad de generación de rentas por parte de los patrimonios y que está dificultando el cumplimiento del fin para el que se crea la figura del patrimonio protegido, que no es otro que la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad ya que si por disponer de los bienes aportados al patrimonio se está penalizando al aportante y al beneficiario y se establece la necesidad de reintegrar los beneficios fiscales, se está olvidando que si la disposición es para atender las necesidades vitales de las personas con discapacidad esta no debería verse gravada y se está gravando innecesariamente a las personas afectadas olvidándose además que el patrimonio es una figura de destino y que este destino es la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad.

A mayor abundamiento cabe señalar que esta situación no solo no ha sido mejorada en la Ley 35/2006 sino que las consecuencias de las disposiciones anticipadas han empeorado en la medida en que los beneficios fiscales han de reintegrarse mediante la presentación de declaraciones complementarias de los ejercicios en los que se aprovecharon estos, en lugar de la regulariza-

ción en el ejercicio de disposición tal y como se preveía en un inicio en la Ley 41/2003.

Además, analizando las diversas medidas introducidas por la Ley 41/2003 y recogidas en la Ley 35/2006 y, en especial, las comentadas más arriba y comparándolas con los beneficios ya existentes en esta última como por ejemplo los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad recogidos en la Disposición Adicional Décima, se observa que no solo no añaden ninguna mejora adicional a la ya contemplada en el citado texto en cuanto a las aportaciones a los citados sistemas de previsión social, como veremos más adelante, sino que además el sistema de la Ley 41/2003 destaca por su compleja aplicación frente al uso de los citados sistemas de previsión social en los que es un tercero el encargado de su gestión y administración.

En este sentido, y en cuanto a las razones prácticas que están impidiendo la creación y constitución de los patrimonios protegidos, hay que señalar que se trata de un régimen con excesiva complejidad técnica como hemos ido viendo anteriormente, que está provocando el retraimiento por parte de las familias de los posibles beneficiarios o incluso por parte de éstos últimos en la constitución de estos patrimonios, lo que sin duda está restando eficacia a la creación de la figura del patrimonio protegido.

A este respecto cabe señalar que, en lo que a la fiscalidad se refiere, la normativa está dispersa y se encuentra en distintas normas, lo que sin duda no favorece, no sólo a su conocimiento por parte de los posibles beneficiarios sino a su comprensión, habiendo sido mucho más eficaz que la fiscalidad de esta figura se hubiera recogido en una sola norma.

Además, no hay que olvidar que el patrimonio protegido está sometido a un régimen de administración general y a obligaciones formales específi-



cas desde el punto de vista tributario, tanto para el beneficiario que sea persona con discapacidad, como para otras personas que intervengan en la formalización de las aportaciones, obligaciones todas ellas que junto con la complejidad del régimen tributario en sí, hacen que este marco tributario no sea atractivo para ninguna de las partes que potencialmente intervienen en la creación del patrimonio protegido.

De acuerdo con las anteriores consideraciones, sería necesario rectificar sustancialmente este régimen fiscal para conseguir un mayor atractivo y neutralidad para sus posibles destinatarios que lo distinga del resto de beneficios ya contenidos en nuestra legislación, ya que con la regulación tributaria actual no hay duda de que la figura del patrimonio protegido pierde gran parte de su utilidad.

Así, si se comparan los beneficios fiscales previstos para las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad y regulados en el artículo 53 y la Disposición Adicional Décima de la Ley 35/2006, se observa que las cantidades que tienen derecho a reducción son las mismas que las previstas para las aportaciones a patrimonios protegidos, esto es, 10.000 euros, habiéndose igualado el ámbito subjetivo de ambas figuras y pudiendo hacerse aportaciones a favor de personas con discapacidad con un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 por 100, psíquica igual o superior al 33 por 100, así como de personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado (supuesto este que no está previsto en la Ley 41/2003).

Además, las aportaciones que los partícipes de los sistemas de previsión social que sean personas con discapacidad hagan a estos, tendrán derecho a la reducción prevista en el artículo 54 de la Ley 35/2006, con un límite su-

perior a los 10.000 euros, ya que se prevé que tengan un límite de 24.250 euros anuales, lo cual, como ya hemos comentado más arriba, no sucede en las aportaciones a patrimonios protegidos, puesto que las aportaciones realizadas por los beneficiarios no dan lugar a reducción.

Por último pero no por ello menos importante, cabe destacar que en el caso de los sistemas de previsión social, las obligaciones formales y de administración e información, recaen sobre las entidades que los gestionan, mientras que en el caso de los patrimonios protegidos estas recaen en o bien los beneficiarios, o los aportantes, lo que sin duda retrae a las posibles personas interesadas en la utilización de esta figura, ya que aparte de su complejidad técnica, no solo no ofrece un tratamiento fiscal favorable en comparación con los sistemas de previsión social, sino que añade una serie de obligaciones formales y de información que los sistemas de previsión social no tienen.

OTRAS PUBLICACIONES DE LA COLECCIÓN INCLUSIÓN Y DIVERSIDAD

HACIA UNOS SERVICIOS SOCIALES DE CALIDAD EDACUADOS A LAS NECESIDADES DE APOYO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

Autor: CERMI Cantabria

192 páginas. ISBN: 978-84-15305-25-5

18 € IVA incluido

2ND MANIFESTO ON THE RIGHTS OF WOMEN AND GIRLS WITH DISABILITIES IN THE EUROPEAN UNION

A toolkit for activists and policymakers

232 páginas. ISBN: 978-84-15305-04-0

18 € IVA incluido

MANUAL PRÁCTICO DE IMPLANTACIÓN DE POLÍTICAS DE RSE-DISCAPACIDAD EN LAS EMPRESAS

Autor: Fernando Riaño Riaño

160 páginas. ISBN: 978-84-15305-07-1

16 € IVA incluido

MODELO DE PLAN DE ACCIÓN LOCAL PARA LA INCLUSIÓN DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD 2012-2015

Autores: Agustín Huete García (Director)

y Antonio Sola Bautista

72 páginas. ISBN: 978-84-15305-06-4

12 € IVA incluido

PLAN DE IGUALDAD DE GÉNERO PARA ENTIDADES DEL TERCER SECTOR DE LA DISCAPACIDAD

Autora: Ana Peláez Narváez

56 páginas. ISBN: 978-84-96889-92-7

10 € IVA incluido

PROTECCIÓN INTEGRAL DE LAS VÍCTIMAS DE ACCIDENTES DE TRÁFICO

Propuesta de Proyecto de Ley y otras medidas de mejora de la atención

100 páginas. ISBN: 978-84-96889-83-5

15 € IVA incluido

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL EN EL ÁMBITO DE LA DISCAPACIDAD RSE-D

Dimensión, contenido y tendencias en época de crisis

Autora: María Cortés Ortiz

104 páginas. ISBN: 978-84-96889-80-4

15 € IVA incluido

LOS JÓVENES CON DISCAPACIDAD EN ESPAÑA

Informe de situación 2010

128 páginas. ISBN: 978-84-96889-67-5

16 € IVA incluido

PROPUESTA DE MODELO DE ORDENANZA MUNICIPAL SOBRE ACCESIBILIDAD UNIVERSAL DE LOS ESPACIOS PÚBLICOS URBANIZADOS Y EDIFICACIONES, MODOS DE TRANSPORTE Y TECNOLOGÍAS, PRODUCTOS Y SERVICIOS DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

100 páginas. ISBN: 978-84-96889-64-4

12 € IVA incluido

MANUAL DE CONTRATACIÓN PÚBLICA SOCIALMENTE RESPONSABLE EN RELACIÓN CON LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

104 páginas. ISBN: 978-84-96889-55-2

14 € IVA incluido

MATERNIDAD Y DISCAPACIDAD

Directora: Ana Peláez Narváez

152 páginas. ISBN: 978-84-96889-40-8

18 € IVA incluido