

8. LA POLÍTICA TRIBUTARIA DIRIGIDA A LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL ÁMBITO DE LA CAPV

I- Introducción

Si bien en los últimos veinte años se han ido dando pasos importantes hacia la equiparación de oportunidades de las personas con discapacidad, aún no puede decirse que se haya alcanzado el objetivo de plena integración al que aspiran la Constitución y sus leyes de desarrollo.

En efecto, dentro del capítulo III del título I, correspondiente a los principios rectores de la política social y económica, el **art. 49 de la Constitución** establece que:

*“Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e **integración** de los **disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos**, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos.”*

Fruto de esta previsión, son variadas las iniciativas públicas que desde distintas perspectivas, y con mayor o menor fortuna, han pretendido contribuir a alcanzar este objetivo diseñado por la norma fundamental, entre ellas las de índole tributaria, si bien se han caracterizado por su dispersión y provisionalidad.

Precisamente, el pasado mes de noviembre de 1999 la Institución del Defensor del Pueblo del Estado presentó públicamente el informe “Presente y futuro de la fiscalidad del discapacitado”, que en colaboración con el Comité Español de Representantes de Minusválidos (CERMI), pretende analizar el grado de adecuación a los citados objetivos de la protección que los poderes públicos dispensan, desde la **óptica del derecho tributario español**, a las **personas con discapacidad**.

Este hecho ha sido determinante para que, en la línea marcada por anteriores actuaciones del Ararteko sobre la situación de determinados colectivos más vulnerables o en situación de desigualdad, la presente recomendación de carácter general persiga la misma finalidad, pero desde la singularidad que proporciona a las Instituciones competentes de los territorios históricos el concierto económico suscrito entre el Estado y la CAPV, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, que permite a aquéllas mantener establecer y regular dentro de su territorio su régimen tributario, con el único límite del respeto a los principios generales y de coordinación que aquél contiene.

Se trata, en definitiva, de repasar en clave descriptiva el tratamiento que en la actualidad y en el ámbito de la CAPV se dispensa al colectivo de personas con discapacidad en los diferentes tributos, con la doble intención, por un lado, de evidenciar los problemas que plantea en la práctica su actual configuración, y por otro, detectar sus posibles carencias, dirigiendo a menudo la mirada a las normas vigentes en Territorio Común, para, en su caso, realizar las oportunas propuestas de modificación normativa.

Y es que, a juicio del Ararteko, sin perjuicio del solapamiento con otras políticas que desde los poderes públicos van dirigidas a alcanzar la plena integración de las personas con discapacidad, las normas tributarias que dicten las instituciones

competentes de los territorios históricos han de jugar un papel coadyuvante muy importante en la consecución de ese objetivo.

II- Conveniencia de utilizar los tributos como instrumentos de política social

Fuera del ámbito estrictamente tributario, la estructura jurídica que soporta el entramado de acciones en favor de las personas con discapacidad viene determinada por tres bloques fundamentales, según su ámbito competencial:

a) En el ámbito estatal, la Ley de Integración Social de Minusválidos (LISMI), inspirada en el artículo 49 de la Constitución.

b) En el ámbito autonómico, la Ley Vasca de Servicios Sociales (5/1996, de 18 de octubre) y la Ley para la Promoción de la Accesibilidad (de 4 de diciembre de 1997). Asimismo, los Decretos 257/86 y 85/94 del Gobierno Vasco, que regulan la ordenación de servicios sociales para personas con minusvalía.

c) En el ámbito de los territorios históricos, la referencia originaria se encuentra en la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de «Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma Vasca y los Órganos Forales de sus Territorios históricos» (LTH), que transfiere la responsabilidad de la gestión de la asistencia social a las diputaciones forales y, en consecuencia, por otra parte, el decreto foral que regula el traspaso de las funciones y servicios del Instituto Nacional de Servicios Sociales (INSERSO).

Ninguna de estas leyes contiene de manera expresa medidas fiscales que contribuyan a la consecución de los objetivos diseñados por ellas.

A este hecho hay que sumar la circunstancia de que algunas de las previsiones de carácter general contenidas en tales disposiciones con rango de Ley, cuando no su propia esencia, tienen escasa virtualidad, como consecuencia de la falta de un compromiso decidido de los poderes públicos en su plasmación y posterior ejecución.

Así, por ejemplo, aunque la Ley 13/1982 de Integración Social de los Minusválidos establece la exigencia de un cupo de trabajadores minusválidos en las empresas que superen un número determinado de asalariados, no va acompañada de sanciones que garanticen su efectividad en caso de incumplimiento.

De igual manera, la Ley para la Promoción de la Accesibilidad, que fue aprobada el 4 de diciembre de 1997 por unanimidad del Parlamento Vasco y que supuso la consecución de una de las principales reivindicaciones del colectivo de personas con discapacidad, no ha desplegado toda su eficacia, después de dos años de vigencia, ya que el Gobierno Vasco, pese a haber elaborado los correspondientes borradores, hasta este momento no ha aprobado las normas de carácter técnico que permitirían determinar las condiciones de accesibilidad de los entornos urbanos, de los espacios públicos, de la edificación, del transporte, y de los sistemas de información y comunicación, lo que debería haber abordado, según establece la propia Ley, en el plazo de seis meses desde su entrada en vigor.

Desde este punto de vista, las medidas fiscales que se adopten, por ejemplo, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto de Sociedades, tendentes a favorecer la eliminación de barreras en el ámbito laboral y fuera de él,

o a la inserción laboral de las personas discapacitadas, o a la financiación privada de determinados servicios, pueden justificarse, no ya como una mera reivindicación del colectivo afectado, sino como expresión de los objetivos marcados por los propios poderes públicos en estas leyes de carácter sectorial.

Digamos que la previa existencia de estas leyes sirve, cuando menos, para dotar de una mayor legitimidad, si cabe, a las recomendaciones que en el apartado correspondiente del trabajo sugieren la incorporación de medidas fiscales que complementen y contribuyan a alcanzar los fines diseñados en ellas.

Y así, llegados a este punto, cabe plantearse la conveniencia de utilizar los tributos como instrumentos que favorezcan la consecución de objetivos de índole diferente a la estrictamente financiera, paralelamente a la necesaria profundización y mejora de las respectivas normas sectoriales.

El propio Tribunal Constitucional ha interpretado que no todas las decisiones relacionadas con los comportamientos económicos deben supeditarse a un objetivo de eficiencia o eficacia. Concretamente dentro de los objetivos de equidad y justicia que dimanaban del art. 9.2 de la Constitución es donde pueden inscribirse las medidas que tiendan a la integración de las personas con discapacidad mediante la influencia de los poderes públicos, quienes para ello pueden y deben utilizar todos los mecanismos que tienen a su alcance, entre ellos, el sistema tributario.

La propia Norma Foral General Tributaria de cada uno de los territorios históricos prevé que *“los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”*.

En el ámbito de la Comunidad Europea, el informe Ruding (*“informe del comité de expertos independientes sobre la imposición de sociedades”*) no es muy partidario de los incentivos fiscales y se inclina más por las ayudas directas, pues considera que (refiriéndose al Impuesto de Sociedades) un incentivo mantenido de forma ininterrumpida puede generar conductas que distorsionen el mercado o acabar resultando ineficaz para los fines para los que fue previsto.

A pesar de ello, no pone reparos a la utilización moderada de este tipo de medidas.

Como ya se ha señalado anteriormente, las personas con minusvalías disfrutaban de una serie de beneficios específicos dispersos en los diferentes tributos que conforman el sistema tributario de los territorios históricos.

Fundamentalmente se han utilizado tres tipos de medidas a la hora de hacer frente al tratamiento de las personas con discapacidad:

a) En primer lugar se encuentran aquellas que han tratado de adecuar los tributos a las capacidades económicas de las personas con discapacidad, de tal forma que el cumplimiento de las obligaciones tributarias tenga en cuenta el gasto adicional ligado a esta condición. Entre estas medidas se encontrarían, por ejemplo, las desgravaciones por gastos para la determinación de los rendimientos netos del trabajo personal en el IRPF.

b) En segundo lugar se encuentran las políticas de estímulo fiscal para fomentar la inserción laboral de los discapacitados. Aquí se encuadrarían la deducción por creación

de empleo para trabajadores minusválidos y las deducciones por inversiones destinadas a la adecuación física del medio laboral.

c) Por último, hay que mencionar los mecanismos de protección fiscal para la acción social en el ámbito de la asistencia, la educación y la inserción social de este colectivo: por ejemplo, los beneficios otorgados a las entidades o instituciones dedicadas en exclusiva a la atención, formación o inserción laboral de minusválidos, y los beneficios fiscales a los donativos o aportaciones a las mismas.

Las razones determinantes de cada una de ellas, justicia y equidad, compensación de la desigualdad y eliminación de la discriminación, y compensación de la acción sustitutoria en el ámbito de los fines generales, respectivamente, siguen vigentes y justifican, a juicio de la doctrina autorizada, la permanencia de estos beneficios y su mantenimiento futuro.

III- Delimitación legal del colectivo objeto de protección fiscal

Antes de entrar propiamente en el análisis de los beneficios contemplados en los principales tributos a favor de la personas con discapacidad, resulta conveniente definir el sujeto pasivo al que van dirigidos.

Llama la atención, en primer lugar, el alto grado de imprecisión y dispersión terminológica existente en la utilización de los términos que hacen referencia tanto a la situación como a la figura del discapacitado. Términos como el de minusválido, incapacitado, disminuido, deficiente, etc. han sido utilizados frecuentemente, con mayor o menor fortuna, incluso en el ámbito estrictamente legal, como sinónimos para hacer referencia a distintas realidades, contribuyendo a promover la lógica confusión.

Por ello, con el deseo de alcanzar cierta homogeneidad, las administraciones competentes en materia de servicios sociales se han inclinado por adoptar la terminología propuesta por la OMS en la Clasificación internacional de deficiencias, discapacidades y minusvalías, según la cual:

- **DEFICIENCIA:** Es la pérdida o anomalía de una estructura o función psicológica, fisiológica o anatómica.
- **DISCAPACIDAD:** Como consecuencia de una deficiencia, es la ausencia o restricción de la capacidad para realizar una actividad en la forma o dentro del margen que se considera normal para el ser humano.
- **MINUSVALÍA:** Es una situación desventajosa para un individuo determinado, consecuencia de una deficiencia o de una discapacidad que limita o impide el desempeño de un rol social normal en su caso (en función de la edad, el sexo, el ambiente sociocultural).

Algunos de estos términos, como el de «disminuidos», utilizado por la propia Constitución Española en su artículo 49, hoy en día se encuentran, afortunadamente, en franca decadencia, por sus connotaciones negativas y su inadecuación en el seno de una sociedad moderna que tiende hacia la plena integración social y aceptación de las personas afectadas por discapacidades físicas, psíquicas o sensoriales. Así, se pone de

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

Por esta razón, el relator especial de la ONU para el estudio de “los derechos humanos y las **personas con discapacidad**” se inclina precisamente por la utilización de ese término, “**personas con discapacidad**”, para cuya formulación se han tomado en cuenta no sólo los elementos clínicos, sino también aquellas cuestiones concretas que afectan a las personas con discapacidad y crean ciertos obstáculos al disfrute de sus derechos humanos, a la igualdad de oportunidades y de trato, a su participación social y a su autonomía. Ya podemos adelantar, por tanto, la primera de las recomendaciones dirigidas a las administraciones tributarias: la adopción del término “personas con discapacidad”, en sustitución del de “minusválido”, sin perjuicio de que ello exija por el momento, a los meros efectos legales, remitirse a los preceptos que definen esta figura en nuestro ordenamiento jurídico, como requisito para el reconocimiento de determinados derechos.

Y es que, desde un punto de vista estrictamente legal, es en el ámbito de la Seguridad Social en el que se establece la condición legal de **minusválido**, única a la que se reconoce eficacia jurídica por los diferentes ordenamientos, especialmente el ordenamiento tributario, que es el que nos ocupa.

Así, las normas forales reguladoras de los distintos tributos se remiten a sus respectivos reglamentos, y para poder beneficiarse de las deducciones en ellas contempladas, exigen ostentar la condición legal de minusválido, es decir, que se alcance un grado de minusvalía mínimo del 33%, de tal forma que las personas que no alcancen dicho grado no podrán considerarse, legalmente, minusválidas.

En este sentido resulta obligada la referencia al art. 148.1 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio y a la Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, de 8 de marzo de 1984, según la cual: *«el grado de minusvalía expresado en porcentaje se determinará mediante la valoración tanto de la discapacidad física, psíquica o sensorial del presunto minusválido como, en su caso de los factores sociales complementarios que le afecten. Se considerará la existencia de minusvalía cuando, a consecuencia de las valoraciones efectuadas, se alcance un grado igual o superior al 33 por ciento de la misma.»*

Es, por tanto, el de minusválido el único concepto definido desde un punto de vista legal, y no existe ninguna otra norma vigente que defina conceptos como el de «disminuido» o «discapacitado», aunque este último, junto con el de «discapacidad», son los términos socialmente más aceptados por aquellas organizaciones, asociaciones y colectivos que se muestran más preocupados por la integración de estas personas.

A este respecto, según datos de las propias diputaciones forales, el número de “minusválidos”, es decir, de personas con discapacidad que tienen opción de gozar de los beneficios tributarios existentes, serían 10.682 en Álava, 21.737 en Bizkaia y 18.660 en Gipuzkoa. (Datos correspondientes a 1997, 1996 y 1995 respectivamente).

Mención aparte merece el término «invalidez», y muy relacionado con él, el de «incapacidad», con el que se definen sus diferentes modalidades, ambos también concretados en el ámbito de la Seguridad Social, que distingue tradicionalmente estos conceptos del de minusvalía.

Mientras el término invalidez hace referencia a una situación del trabajador que supone una disminución de mayor o menor grado de su capacidad laboral y, en este sentido, presupone la existencia de una relación laboral previa, el de minusvalía no necesita la previa existencia de dicha relación.

Por su parte, los organismos públicos que reconocen ambas situaciones, así como el procedimiento administrativo para tal reconocimiento, son radicalmente distintos. En el caso de la minusvalía, fruto del reparto de competencias Estado-Comunidad Autónoma-territorios históricos, corresponde su reconocimiento a las respectivas diputaciones forales, mientras que en el caso de la invalidez contributiva son las direcciones provinciales del Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) las competentes para declarar dicha situación.

También difieren ambas figuras en los efectos que habitualmente producen, ya que el reconocimiento de una incapacidad permanente (modalidad de invalidez), en cualesquiera de sus grados, hace nacer el derecho del afectado a una prestación económica, mientras que el reconocimiento de la condición de minusválido no está necesariamente ligado al nacimiento de dicho derecho.

Existe, no obstante, un punto de intersección entre ambos términos, cual es la homologación de la invalidez permanente declarada por el INSS con la condición de minusválido declarada por las instituciones forales, algo decisivo a la hora de interpretar la normativa fiscal y, concretamente, la normativa del IRPF. Si bien la norma de la Seguridad Social no determina taxativamente y a todos los efectos el grado de minusvalía que corresponde a cada uno de los grados de invalidez, sí ha incluido referencias parciales al problema en distintas normas sobre la materia, equiparando a quienes se encuentran afectados de una «minusvalía igual o superior al 65 por ciento» a quienes les ha sido reconocida en la modalidad contributiva una «invalidez permanente absoluta para todo trabajo», y a quienes se encuentran afectados de una «minusvalía igual o superior al 75 por ciento» con quienes les ha sido reconocida en la modalidad contributiva una «gran invalidez».

Para finalizar este apartado delimitador del colectivo al que van dirigidos los distintos beneficios fiscales, no está de más recordar que las causas generadoras de una discapacidad no son exclusivamente congénitas y que cualquier ciudadano puede en un momento de su vida padecer esta situación, de manera provisional o definitiva: las enfermedades cardiovasculares, neuromusculares, los accidentes de tráfico y laborales, los desastres naturales, son algunas de las causas más importantes que generan discapacidades «sobreenvenidas» en los países más desarrollados.

IV- Regulación fiscal de la minusvalía en Territorio Foral

La normativa fiscal de los tres territorios forales del País Vasco (Álava, Bizkaia, y Gipuzkoa) tiene prácticamente en su totalidad la misma redacción, salvo pequeñas excepciones. Por ello, a lo largo del análisis de los distintos impuestos, mencionaremos el articulado de la normativa fiscal de Bizkaia, ya que en la mayoría de los casos estas diferencias se refieren a la gestión del Impuesto.

4.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En primer lugar hay que aclarar que, de acuerdo con la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) tiene carácter de tributo concertado de normativa autónoma, que exigirá la Diputación Foral competente, por razón del territorio, cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco, salvo en lo referente a los no residentes, que se registrarán por la normativa estatal.

Entre las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, se encuentra la asunción de nuevas y mayores competencias en este impuesto, que pasa de ser un tributo de escasa autonomía normativa, a ser un tributo de plena autonomía normativa.

La Norma Foral 35/1998, de 16 de diciembre, del IRPF, la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del IRPF, y la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del IRPF, de aplicación a los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Álava, Bizkaia, y Gipuzkoa, respectivamente, definen un esquema de liquidación que en general coincide con el del Territorio Común, es decir, el que deriva de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, introduciendo variaciones en determinados aspectos como deducciones, bonificaciones y tablas de porcentajes.

Por otra parte, en relación con los requisitos exigidos para obtener la condición de minusválido a efectos fiscales, a los que ya hemos hecho alusión previamente, la normativa es coincidente en los tres territorios históricos.

Los aspectos más importantes del tratamiento de las minusvalías en el IRPF son los siguientes:

4.1.a) Tributación conjunta. Definición de la unidad familiar

Como cuestión preliminar, hay que decir que el cargo de tutor, esencialmente gratuito, comporta la responsabilidad de cubrir las necesidades imperiosas de vida del tutelado, así como ser responsable civil y penal de su conducta. Por tanto, no resulta coherente que dicho cargo se vea excluido de su asimilación a la figura del padre o de la madre para definir la unidad familiar, y que se limite así la aplicación del régimen de tributación conjunta, sin justificación razonable.

4.1.b) Rentas exentas

La regulación foral del País Vasco de las rentas exentas relativas a las personas con discapacidad se recoge en el artículo 9 de la Norma Foral, y, salvo pequeños matices, la redacción es igual a la vigente en Territorio Común. En este sentido, la redacción de dicho artículo coincide sustancialmente con la antigua redacción de la Ley del IRPF correspondiente al Territorio Común, es decir, la Ley 18/91, de 6 de junio.

Según el art. 9 de la Norma Foral del IRPF de Bizkaia:

«Estarán exentas las siguientes rentas:

a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo.

b) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las Entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad **permanente total**, absoluta o gran invalidez.

En el caso de incapacidad permanente total, la exención no será de aplicación a aquellos contribuyentes que perciban rendimientos de trabajo o de actividades económicas.

A los efectos señalados en este artículo se asimilarán a las prestaciones mencionadas en el párrafo anterior aquellas que respondiendo a idéntica finalidad, sean reconocidas a los socios cooperativistas por entidades de previsión social voluntaria. En ningún caso la cantidad exenta por este concepto podrá ser superior a la que se hubiese podido percibir en el supuesto de haber estado dichos socios cooperativistas afiliados al régimen general de la Seguridad Social.

c) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente **del régimen de clases pasivas**, siempre que la lesión o enfermedad que hubiere sido causa de las mismas inhabilitare por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

(...)

e) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos, psíquicos o morales a personas en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

f) Las percepciones derivadas de contratos de seguro por idéntico tipo de daños a los señalados en la letra hasta 25 millones de pesetas.

(...)

j) Las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con minusvalía o mayores de 65 años.

k) Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la guerra civil 1936-1939, ya sea por el régimen de Clases Pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto.

l) Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1 994, de 20 de junio.

n) Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el síndrome de inmunodeficiencia humana...”

En cuanto al análisis de las exenciones, cabe destacar la recuperación de la exención de las pensiones percibidas en concepto de **incapacidad permanente total**, que con las anteriores normas del IRPF estaban sujetas, y que lo siguen estando en la normativa aplicable en Territorio Común.

4.1.c) Rendimientos del trabajo: Rendimiento neto y reducciones

Al igual que en Territorio Común, en la normativa foral del País Vasco existen unas reducciones porcentuales en el cálculo del rendimiento neto del trabajo, así como unas reducciones sobre el rendimiento neto ya calculado, cuya cuantía se establece en función de los propios rendimientos anteriormente mencionados.

En primer lugar, respecto al cálculo del rendimiento neto del trabajo, las reducciones a tener en cuenta en el caso de existencia de minusvalía se prevén en el artículo 16 de la Norma Foral del IRPF de Bizkaia, que, si bien es el equivalente al artículo 17 de la Ley aplicable en Territorio Común, presenta variaciones en la redacción y el contenido, de acuerdo con lo siguiente:

«2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en el artículo anterior: (...)

b) En el caso de las prestaciones contempladas en el artículo 15.5. a) de esta Norma Foral, que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación, salvo que se trate de rendimientos derivados de las prestaciones a las que se refiere el artículo 15.5.a).5ª de la misma, en cuyo caso sólo se aplicará a los rendimientos que correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban, el 60 por 100. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez.

d) En el caso de rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, en los términos y grados que se fijen reglamentariamente, percibidas en forma de capital, por los beneficiarios de contratos de seguros colectivos a los que se refiere el artículo 15.5. a). 5ª de esta Norma Foral, el 40 por 100 y en el caso de rendimientos derivados de estas prestaciones por invalidez, cuando no se cumplan los requisitos anteriores, el 60 por 100".

En este sentido, el artículo 15.5.a).5º establece lo siguiente:

*«Artículo 15: Rendimientos íntegros del trabajo
Tendrán la consideración de rendimientos del trabajo*

a) Las siguientes prestaciones:

(...)

*5ª Las prestaciones por jubilación e **invalidez** percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.»*

Por tanto, las prestaciones por jubilación e invalidez consideradas como rendimiento del trabajo personal coinciden con las del Territorio Común que están definidas en el artículo 16 de la Ley del IRPF de dicho territorio.

En segundo lugar, al igual que en Territorio Común, existe un incremento de las bonificaciones generales establecidas para los rendimientos netos del trabajo, en el caso de minusvalía; no obstante, los límites generales son inferiores, y las cuantías de las bonificaciones y los incrementos de éstas para el caso de minusvalía son diferentes.

A estos efectos, en el artículo 19 se establecen unas bonificaciones generales al rendimiento neto del trabajo, en función tanto de los propios rendimientos netos

del trabajo como de las restantes rentas que hubieran sido obtenidas durante el ejercicio.

Así, el rendimiento neto del trabajo, entendido como la diferencia positiva entre el conjunto de los rendimientos íntegros y los gastos deducibles, se bonificará en las cuantías que a continuación se detallan:

a) Cuando la diferencia sea igual o inferior a 1.250.000 pesetas (1.350.000 en Territorio Común), se aplicará una bonificación de 625.000 pesetas.

b) Cuando la diferencia esté comprendida entre 1.250.001 y 2.500.000 pesetas (1.350.001 y 2.000.000 en Territorio Común), se aplicará una bonificación de 625.000 pesetas (500.000 en Territorio Común) menos el resultado de multiplicar por 0,22 (0,1923 en Territorio Común) la cuantía resultante de minorar la citada diferencia en 1.250.000 pesetas (1.350.001 en Territorio Común).

c) Cuando la diferencia sea superior a 2.500.000 pesetas (2.000.000 pesetas en Territorio Común), se aplicará una bonificación de 350.000 pesetas (375.000 en Territorio Común).

2. Cuando en la base imponible se computen rentas no procedentes del trabajo cuyo importe exceda de 1.250.000 pesetas, la cuantía de la bonificación será de 350.000 pesetas.»

Dichas bonificaciones, en el caso de personas con discapacidad, se incrementarán, al igual que en el Territorio Común:

a) «En un 100% para aquellos trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 que, para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, acrediten necesitar ayuda de terceras personas o se encuentren en estado carencial de movilidad reducida.

b) En un 150% para trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.»

Sin embargo, los incrementos arriba mencionados varían respecto al Territorio Común, donde las reducciones son 125% y 175%, y lo que es más importante, no se contempla una reducción específica del 75% para minusválidos entre el 33 por 100 y el 65 por 100, independientemente de que necesiten ayuda para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñarlo. En las normas forales vascas se introduce el **factor de estado carencial de movilidad reducida**, concepto jurídico indeterminado, que se nos antoja va a dar muchos problemas en su aplicación práctica.

La aplicación de la bonificación prevista en este artículo no podrá dar lugar a un rendimiento neto negativo del trabajo.

4.1.d) Rendimientos del capital mobiliario: gastos deducibles y reducciones

El tratamiento general de los rendimientos de capital mobiliario en el País Vasco no difiere mucho del tratamiento en Territorio Común.

De acuerdo con el artículo 33, tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

«Artículo 33. Concepto de rendimientos de capital mobiliario.

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

(...)

c) Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez.»

En el artículo 36 de la NF del IRPF de Bizkaia se establece el tratamiento de los rendimientos del capital mobiliario dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, que es coincidente con el artículo 23.3. de la Ley del IRPF aplicable en Territorio Común.

Por otra parte, el artículo 38.2.c) establece, como regla general, una reducción del 60% respecto de los rendimientos del capital mobiliario derivados de prestaciones por invalidez, en los términos y grados que se fijen reglamentariamente, percibidas en forma de capital, exceptuando los recogidos en el artículo 15.5.a) 5ª. Asimismo, deberá atenderse al resto de reglas especiales dispuestas en el artículo.

«Artículo 38. Rendimientos íntegros del capital mobiliario.

1. (...)

2. No obstante, en los supuestos previstos en este apartado, el rendimiento íntegro del capital mobiliario se obtendrá por la aplicación, al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este capítulo, de los siguientes porcentajes:

(...)

*c) Los rendimientos derivados de las prestaciones por **invalidez**, en los términos y grados que se fijen reglamentariamente, percibidas en forma de capital por los beneficiarios de contratos de seguro distintos a los que se refiere el artículo 15.5 a). 5ª de esta Norma Foral, se computarán en un 40 por 100. En el caso de rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, cuando no cumplan los requisitos anteriores, se computarán en un 60 por 100.*

Se computarán en un 30 por 100 cuando las prestaciones por invalidez deriven de contratos de seguros concertados con más de doce años de antigüedad, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

4.1.e) **Reducciones personales y familiares**

Si bien en la normativa de Territorio Común, como consecuencia de la última modificación del IRPF, se han eliminado las deducciones personales y familiares en cuota, siendo sustituidas por los denominados mínimo personal y mínimo familiar, que son desgravaciones en la base, las normas forales del País Vasco mantienen el criterio anterior, por lo que existen una serie de deducciones personales y familiares en cuota.

En el artículo 71 de la NF, en las deducciones establecidas para los descendientes, se incluyen aquellos minusválidos mayores de 30 años que puedan acogerse a la deducción por discapacidad del artículo 74:

“1. Por cada descendiente que conviva con el contribuyente se practicará la siguiente deducción:

- a) 55. 000 pesetas anuales por el primero.*
- b) 60. 000 pesetas anuales por el segundo.*
- c) 80. 000 pesetas anuales por el tercero y sucesivos.*

Cuando el descendiente sea menor de 3 años, los importes de la deducción señalados en el párrafo anterior se incrementarán en 25.000 pesetas anuales.

2. No se practicará esta deducción por los descendientes que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que tengan más de treinta años, excepto cuando los descendientes originen el derecho a practicar la deducción contemplada en el artículo 74 de esta Norma Foral (deducción por discapacidad, de la que nos ocuparemos posteriormente).*
- b) Que obtengan rentas anuales, incluidas las exentas, superiores al salario mínimo interprofesional en el período impositivo de que se trate, o que formen parte de otra unidad familiar en la que cualquiera de sus miembros tenga rentas anuales, incluidas las exentas, superiores al salario mínimo interprofesional en el período impositivo de que se trate.*
- c) Que presenten declaración por este Impuesto correspondiente al período impositivo de que se trate.»*

4.1.f) Ganancias o pérdidas patrimoniales

El artículo 41.3.c) establece al igual que la normativa del Estado, la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas de empresas o participaciones, según lo dispuesto en el artículo 4 apartado 10 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, a favor del cónyuge, ascendientes o descendientes, siempre que el transmitente se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y, adicionalmente, se cumplan otros requisitos anexos.

«Artículo 41. Concepto.

(...)

2. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

(...)

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a que se refiere el apartado 10 del artículo 4 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio en favor del cónyuge, ascendientes o descendientes, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Primero. - Que el transmitente tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

Segundo.- Que, si el transmitente viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer dichas funciones y de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas desde el momento de la transmisión.

A estos efectos no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la sociedad.

Tercero.- El adquirente deberá mantener la empresa o participaciones recibidas durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación salvo que falleciera dentro de este plazo. Asimismo, el adquirente no podrá realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

En el supuesto de incumplimiento del indicado plazo de mantenimiento, se procederá por el transmitente a la regularización de la situación tributaria en la declaración correspondiente al ejercicio en que tal incumplimiento se produzca, considerándose que en dicho ejercicio se ha producido la ganancia o pérdida patrimonial.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectados ininterrumpidamente durante, al menos, los 5 años anteriores a la fecha de la transmisión.”

4.1.g) **Deducción por inversión en vivienda habitual**

Al igual que ocurre en la normativa fiscal del Territorio Común, en el Territorio Foral, en lo referente a las deducciones aplicables por gastos de financiación ajena para vivienda habitual, se ha incluido el nuevo supuesto sobre la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por parte de los contribuyentes minusválidos. Dicha deducción, recogida en el artículo 77 de la NF, encuentra un desarrollo pormenorizado en los respectivos reglamentos del impuesto.

¿Qué se entiende por obras e instalaciones de adecuación?

- Por un lado, las obras que impliquen una **reforma interior** de la vivienda habitual.

- Por otro, las obras que supongan la modificación de los **elementos comunes** del edificio, así como de los que sirvan de paso necesario entre la finca y la vía pública (escaleras, ascensores, pasillo, portales) o cualquier otro elemento arquitectónico.

- Por último, las obras necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar **barreras de comunicación sensorial o promoción de seguridad**.

Dichas obras e instalaciones deberán ser certificadas con carácter previo por la Administración competente como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de dichos contribuyentes: en nuestro ámbito territorial el mismo servicio de las diputaciones forales competente para el reconocimiento de la condición legal de persona con minusvalía.

Una novedad muy importante es que la deducción podrá ser practicada tanto por el sujeto pasivo con discapacidad como por quien conviva con él, y también por los

copropietarios obligados a abonar las obras de modificación de los elementos comunes del edificio.

Lo que se echa en falta es la inclusión de manera expresa, como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda habitual, el que la anterior resulte inadecuada en razón a la minusvalía, tal y como se ha contemplado en Territorio Común.

Y muy importante, a nuestro modo de ver, también dan derecho a deducción las obras e instalaciones de adecuación que deban efectuarse en viviendas ocupadas por el contribuyente minusválido a título de arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

4.1.h) **Deducción por discapacidad**

A diferencia de la normativa del Territorio Común, en la NF vizcaína existe una deducción específica en cuota por discapacidad, aplicable a aquellos contribuyentes, descendientes, ascendientes o tutelados que padezcan alguna de las minusvalías especificadas en la norma, así como por los mayores de 65 años que convivan con el contribuyente y necesiten ayuda.

Dicha deducción se recoge en el artículo 74, conforme a lo siguiente:

“1. Por cada contribuyente y, en su caso, por cada descendiente o por cada ascendiente, cualquiera que sea su edad, que dependa del mismo, siempre que estos últimos no tengan rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional en el período impositivo de que se trate, que sean invidentes, mutilados o inválidos, físicos o psíquicos, congénitos o sobrevenidos, en el grado que reglamentariamente se establezca, además de las deducciones que procedan de acuerdo con lo señalado en los artículos anteriores, se practicará una deducción de 62.000 pesetas.

2. Asimismo, procederá la aplicación de esta deducción cuando la persona afectada por la minusvalía esté vinculada al contribuyente por razones de tutela o acogimiento no remunerado formalizado ante la Entidad Pública con competencias en materia de protección de menores, y se den las circunstancias de nivel de renta y grado de invalidez expresadas en el apartado anterior.

3. Por cada persona de edad igual o superior a 65 años que conviva con el contribuyente y que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida en el grado que se establezca reglamentariamente, se practicará una deducción por importe de 75.000 pesetas.

No se procederá a la práctica de esta reducción cuando las rentas del contribuyente o del discapacitado superen las cantidades que se determinen reglamentariamente.

Esta deducción no será compatible con las establecidas en el artículo 73 y en el apartado 1 de este artículo.”

Por lo tanto, este precepto no ampara la deducción en el caso de que la persona aquejada de una discapacidad no sea ascendiente o descendiente en sentido estricto, si no supera los 65 años de edad. En consecuencia, quedan fuera de esta deducción los parientes colaterales menores de 65 años, tales como hermanos, tíos, sobrinos... que convivan con el sujeto pasivo, aunque ostenten la condición legal de minusválido.

4. Cuando la persona con discapacidad presente declaración por este impuesto, la deducción se practicará en su totalidad en dicha declaración. En el supuesto de que la persona con discapacidad no presente declaración por este impuesto, y dependa de varios contribuyentes, la deducción se prorrateará y practicará por partes iguales por cada uno de ellos.»

4.1.i) **Planes de pensiones y entidades de previsión social constituidos a favor de personas con minusvalía**

La normativa respecto de las aportaciones a planes de pensiones y entidades de previsión social voluntarias constituidas a favor de personas con minusvalías se recoge en la disposición adicional tercera de la NF, en términos similares a la normativa estatal, con las especialidades resultantes de la regulación de la previsión social voluntaria en el País Vasco. La redacción es la siguiente:

“ **1.** Las aportaciones realizadas a Entidades de Previsión Social Voluntaria y a planes de pensiones constituidos en favor de personas con minusvalía, en los términos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, podrán ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con los siguientes límites máximos:

a) Las aportaciones anuales realizadas por cada partícipe a favor de personas con minusvalía con las que exista relación de parentesco, con el límite de 1.100.000 pesetas. Ello sin perjuicio de las aportaciones que puedan realizar a sus propias Entidades de Previsión Social Voluntaria y planes de pensiones, de acuerdo con los límites establecidos en el artículo 62 de esta Norma Foral.

b) Las aportaciones anuales a favor de cada persona con minusvalía, incluyendo sus propias aportaciones, con el límite de 2.200.000 pesetas.

Cuando concurren aportaciones realizadas por el propio minusválido junto con aportaciones realizadas por otras personas a su favor, habrán de ser objeto de reducción, en primer lugar, las aportaciones realizadas por el propio minusválido y sólo si las mismas no alcanzan el límite de 2.200.000 pesetas señalado, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en la base imponible de éstas, en función de la proximidad de su parentesco, sin que en ningún caso el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realizan aportaciones a favor de un mismo minusválido pueda exceder de 2.200.000 pesetas.

2. Las prestaciones obtenidas por las personas con minusvalía, derivadas de Entidades de Previsión Social Voluntaria y de planes de pensiones a que se refiere la presente disposición, correspondientes a aportaciones efectuadas a partir de 1 de enero de 1999, gozarán de reducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta dos veces el salario mínimo interprofesional.

3. Para la aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición adicional, los planes de pensiones deberán reunir los requisitos, características y condiciones establecidos en la disposición adicional decimoséptima de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. En relación con las Entidades de Previsión Social Voluntaria, para la aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición adicional cuando las aportaciones también se realicen por persona distinta del minusválido, deberán observarse los siguientes requisitos:

- a) Que las aportaciones se realicen en favor de personas que tengan la condición legal de minusválido en grado igual o superior al 65 por 100 y éstos sean los beneficiarios de manera única e irrevocable para cualquier contingencia.
- b) Que exista una relación de parentesco con el minusválido en línea directa o colateral hasta tercer grado inclusive.
- c) Que las prestaciones se perciban en forma de renta salvo que, por circunstancias excepcionales, y en los términos que reglamentariamente se establezcan, puedan percibirse en forma de capital.

5. Las aportaciones y prestaciones de planes de jubilación instrumentalizados a través de Mutualidades de Previsión Social gozarán del mismo tratamiento en el Impuesto que el establecido en esta disposición adicional, siempre que dichos planes cumplan los requisitos subjetivos, límites de aportación y percepción en forma de renta establecidos en la misma.”

Como recapitulación de este apartado dedicado al IRPF, podemos decir que las diferencias con el impuesto estatal son fruto de la distinta estructura de la norma foral y la estatal a partir de 1998, lo que dificulta mucho la comparación de la situación fiscal de la persona con discapacidad en uno y otro territorio. En todo caso, conviene señalar que mientras las deducciones en cuota benefician por igual a quien las practica, la repercusión en cuota de las desgravaciones en la base imponible viene determinada por la renta del sujeto pasivo. Es decir, en las desgravaciones cuanto mayor es el tipo medio de gravamen mayor es la repercusión en cuota.

Pese a todo, en los siguientes ejemplos puede comprobarse cómo las personas discapacitadas salen peor paradas como sujetos pasivos del IRPF con la aplicación de la normativa vasca.

CASO 1. TRABAJADOR NO DISCAPACITADO, ÚNICO SUELDO, DOS HIJOS, ALQUILER

SUELDO NETO	TERRITORIO COMÚN	PAÍS VASCO	DIFERENCIA	NAVARRA	DIFERENCIA
3.000.000	229.200	141.000	-88.200	147.000	-82.200
4.000.000	469.415	405.000	-64.415	411.400	-58.015
5.000.000	752.415	705.000	-47.415	691.400	-61.015
6.000.000	1.035.860	1.118.400	82.540	1.014.600	-21.260
10.000.000	2.641.250	2.763.200	121.950	2.692.800	51.550

CASO 2. TRABAJADOR DISCAPACITADO, ÚNICO SUELDO, DOS HIJOS, ALQUILER

SUELDO NETO	TERRITORIO COMÚN	PAÍS VASCO	DIFERENCIA	NAVARRA	DIFERENCIA
3.000.000	0	0	0	72.000	72.000
4.000.000	167.700	197.750	30.050	336.400	168.700
5.000.000	407.700	485.500	77.800	616.400	208.700
6.000.000	679.896	884.500	204.604	939.600	259.704
10.000.000	2.075.938	2.470.200	394.263	2.617.800	541.863

CASO 3. TRABAJADOR NO DISCAPACITADO, ÚNICO SUELDO, DOS HIJOS

SUELDO NETO	TERRITORIO COMÚN	PAÍS VASCO	DIFERENCIA	NAVARRA	DIFERENCIA
3.000.000	229.200	240.000	10.800	246.000	16.800
4.000.000	469.415	504.000	34.585	510.400	40.985
5.000.000	752.415	804.000	51.585	790.400	37.985
6.000.000	1.035.860	1.118.400	82.540	1.113.600	77.740
10.000.000	2.641.250	2.763.200	121.950	2.918.300	277.050

CASO 4. TRABAJADOR DISCAPACITADO. ÚNICO SUELDO. DOS HIJOS

SUELDO NETO	TERRITORIO COMÚN	PAÍS VASCO	DIFERENCIA	NAVARRA	DIFERENCIA
3.000.000	0	46.750	46.750	171.000	171.000
4.000.000	167.700	296.750	129.050	435.400	267.700
5.000.000	407.700	584.500	176.800	715.400	307.700
6.000.000	679.896	884.500	204.604	1.038.600	358.704
10.000.000	2.075.938	2.470.200	394.263	2.843.300	767.363

Por otro lado, al desaparecer la deducción por gastos de enfermedad, se impide a las personas discapacitadas resarcirse, al menos en parte, del costo adicional que acarrea esta situación, sin que quepa entender que los porcentajes de desgravación que se contemplan en los rendimientos netos del trabajo cumplan esta función.

4.2 Impuesto sobre Sociedades

Al igual que el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma.

La regulación del Impuesto sobre Sociedades está contenida en la Norma Foral 24/96 y el Decreto Foral 51/97 de Álava, en la Norma Foral 3/96 y el Decreto Foral 81/97 de Bizkaia, y en la Norma Foral 7/1996 y el Decreto Foral 45/97 de Gipuzkoa.

En el artículo 45.6 de la NF de Bizkaia se recogen una serie de deducciones por creación de empleo (600.000 ptas. y 750.000 ptas., según los casos, por contrato indefinido), las cuales se incrementarán en un importe de 500.000 ptas., en el supuesto de realizarse la contratación de minusválidos, de acuerdo con lo siguiente:

«6. Las deducciones por creación de empleo establecidas en este artículo se incrementarán en 500.000 pesetas en el caso de que las personas con derecho a deducción se encuentren incluidas en alguno de los colectivos, con especiales dificultades de inserción en el mercado de trabajo contemplados en la normativa correspondiente.»

A título ilustrativo, en Territorio Común existe una deducción específica de 800.000 ptas. por contratación de trabajadores minusválidos.

Por su parte, las respectivas normas forales sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas contemplan una bonificación del 90% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, durante los primeros cinco años de actividad social, a las cooperativas de trabajo asociado fiscalmente protegidas que integren, al menos, un 50% de socios minusválidos, que se encontraran en desempleo en el momento de constituirse la cooperativa.

En este impuesto llama la atención la ausencia de desgravaciones o deducciones en cuota por inversiones dirigidas a la eliminación de barreras arquitectónicas, sensoriales, etc. en el medio laboral, que favorezca el desenvolvimiento de los empleados con discapacidad.

4.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se trata igualmente de un tributo concertado de normativa autónoma, por lo que las instituciones de los territorios históricos tienen plena competencia para su regulación.

Se regula en el Decreto Foral Normativo 3/1993 de Bizkaia, en la NF 3/1990 de Gipuzkoa y en la NF 25/1989 de Álava.

Según el Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las reducciones de la base liquidable por razón de parentesco en las transmisiones *mortis causa* incluyen una reducción adicional, para el caso de adquirentes con minusvalía física.

Al igual que en la normativa del Territorio Común, hay una remisión al art. 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social en cuanto a la definición de minusvalía.

En el artículo 19.9 se establece lo siguiente:

«En las adquisiciones «mortis causa», sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible la reducción que corresponda según los grados de parentesco siguientes:

a) Grupo I. Adquisiciones por colaterales de segundo grado, 5.000.000 de pesetas.

b) Grupo II. Adquisiciones por colaterales de tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 2.500.000 pesetas.

c) Grupo III. Adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no hay lugar a reducción.

En las adquisiciones por personas con minusvalía física, psíquica o sensorial se aplicará una reducción de 10.000.000 de pesetas independientemente de la que pudiera corresponder en función del grado de parentesco con el causante.

A estos efectos, se considerarán personas con minusvalía con derecho a la reducción aquellas que determinan derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la legislación propia de este Impuesto.»

A diferencia del Territorio Común, las reducciones genéricas de la base imponible en función de los grados de parentesco se refieren exclusivamente a la línea colateral, ya que la sucesión en línea directa (cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado) está exenta en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones de aplicación en los territorios históricos.

4.4 Impuesto sobre el Valor Añadido

A diferencia de los impuestos anteriores, el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se va a regir por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, por lo que no va a haber diferencias sustantivas respecto de la normativa del Territorio Común.

Este impuesto se regula en la Norma Foral 7/1994, en el Decreto Foral 102/1992 y en el Decreto Foral Normativo 12/1993 de Bizkaia, Gipuzkoa y Álava respectivamente.

En la NF 7/1994, de 9 de noviembre, se establece la regulación específica referente a los minusválidos en los siguientes artículos:

- e) Exenciones en operaciones interiores:
 - Artículo 20. Uno. 8º, letra c)
 - Artículo 20. Uno. 11, letra b)
- f) Exenciones a la importación:
 - Artículo 45.
- g) Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias:
 - Artículo 26. Dos.
- h) Tipos impositivos:
 - Artículo 91. Uno. 1.6º
 - Artículo 91. Dos. 1.4º.
 - Artículo 91. Dos. 1.5º.
 - Artículo 91. Dos. 2.

Como ya se ha dicho, la NF coincide exactamente con la normativa del Territorio Común, tanto en la forma como en el fondo, por lo que en este caso nos serviremos del análisis de la norma estatal.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), ha dispuesto una serie de beneficios para las personas con discapacidad, que se han traducido en el disfrute de determinadas exenciones, tanto interiores como a la importación o en las adquisiciones intracomunitarias, y tipos impositivos reducidos, según el siguiente esquema:

a) Exenciones en operaciones interiores

El artículo 20 de la Ley 37/1992 dispone las siguientes exenciones interiores por los servicios de educación especial y asistencia a personas con discapacidad:

«Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

8º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación, efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

(...)

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

(...)

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

11º Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades:

a) (...)

b) Las de asistencia social comprendidas en el número 8º de este apartado.”.

En el apartado tres del mismo artículo se establecen los requisitos que son necesarios para tener la consideración de entidades o establecimientos de carácter social:

a) Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

b) Gratuidad de los cargos de patrono o representante legal y carencia de interés de éstos en los resultados económicos de la explotación, por sí mismos o mediante persona interpuesta.

Sin embargo, estas exenciones relacionadas con entidades que prestan servicios de asistencia social a personas minusválidas están encuadradas dentro de las llamadas «exenciones limitadas», es decir, aquellas que no permiten al sujeto pasivo la deducción de las cuotas de IVA soportado.

Este mecanismo, propio de este impuesto, propicia que el prestador de los servicios incorpore al coste de éstos el importe del IVA soportado, que no ha podido deducirse. En consecuencia, se reduce el pretendido efecto de abaratamiento del precio de

estos servicios, efecto que se podría conseguir si estas exenciones fueran de las llamadas «plenas», es decir, aquellas que permiten al sujeto pasivo la deducción de las cuotas de IVA soportado.

- Exención por prestaciones de servicios de educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

Se pueden beneficiar de esta exención las entidades de derecho público y las entidades o establecimientos privados siempre que, sólo en este último caso, tengan carácter social.

La exención se refiere únicamente al hecho imponible prestación de servicios -no a la entrega de bienes-, y, en particular, a las prestaciones de servicios que se refieran a la educación especial y a la asistencia a personas con minusvalía. Además se extiende la exención a los servicios de alimentación, alojamiento o transporte prestados por las citadas entidades con medios propios o ajenos, que sean accesorios a los de educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

No están amparados por la exención, de acuerdo con la doctrina establecida por la Dirección General de Tributos, los servicios prestados a terceros por los centros ocupacionales mediante trabajadores minusválidos ni las entregas de bienes efectuadas a terceros mediante contraprestación por dichos centros.

Esta exención se encuentra sujeta a reconocimiento previo por parte de la administración tributaria. Más exactamente, este requisito se predica respecto de las entidades o establecimientos privados, que para disfrutar de la exención deben haber sido declaradas previamente por la Administración de carácter social. Por tanto, no es la prestación de estos servicios exentos la que está sujeta a reconocimiento previo, sino las entidades que los realizan.

- Exención por la cesión de personal de entidades religiosas para la educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

Esta exención no beneficia sino indirectamente a las personas con discapacidad, ya que lo que se está declarando exento es la prestación de servicios que una entidad religiosa realiza a otra entidad o persona que, a su vez, es la que se va a ver remunerada por los servicios que preste al consumidor final, relativos a la educación especial y asistencia a personas con minusvalía. La exención, por tanto, se refiere exclusivamente a las cesiones de personal religioso que, en otro caso, estaría sujeto a gravamen al tipo general del IVA.

Es importante destacar que esta exención no está determinada ni condicionada, de ninguna manera, por la exención del artículo 20. Uno. 8º -educación especial y asistencia a personas con minusvalía-, de tal forma que la entidad o establecimiento destinatario de la cesión de personal religioso puede no tener carácter social e incluso puede tratarse de una empresa con finalidad lucrativa, sin que ello menoscabe la exención por cesión de personal. Eso sí, la cesión de personal religioso debe serlo en el cumplimiento de los fines de la institución religiosa de que se trate y con el fin de desarrollar la actividad de educación o asistencia a personas con minusvalía u otras de las recogidas en el presente artículo.

b) Exenciones a la importación

La Ley del IVA dispone el siguiente supuesto de exención a la importación para las entidades que tengan como objeto principal la asistencia a personas con discapacidad.

«Artículo 45. Bienes importados en beneficio de personas con minusvalía.

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes especialmente concebidos para la educación, el empleo o la promoción social de las personas física o mentalmente disminuidas, efectuadas por instituciones u organismos debidamente autorizados que tengan por actividad principal la educación o asistencia a estas personas, cuando se remitan gratuitamente y sin fines comerciales a las mencionadas instituciones u organismos.

La exención se extenderá a las importaciones de los repuestos, elementos o accesorios de los citados bienes y de las herramientas o instrumentos utilizados en su mantenimiento, control, calibrado o reparación, cuando se importen conjuntamente con los bienes o se identifique que correspondan a ellos.

Dos. Los bienes importados con exención podrán ser prestados, alquilados o cedidos, sin ánimo de lucro, por las entidades o establecimientos beneficiarios a las personas mencionadas en el apartado anterior, sin pérdida del beneficio de la exención.

Tres. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado precedente, a las exenciones reguladas en este artículo y en relación con los fines descritos en él, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 44, apartado tres de esta Ley».

Por su parte, el artículo 17 del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, desarrolla el citado artículo 45 de la Ley en los términos siguientes:

«Las autorizaciones administrativas que condicionan las exenciones de las importaciones de bienes a que se refieren los artículos 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49, 54 y 58 de la Ley del Impuesto se solicitarán de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal del importador y surtirán efectos respecto de las importaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo o, en su caso, de la fecha que se indique en el mismo».

La importación aquí contemplada, que da lugar a la referida exención, debe ser realizada por instituciones u organismos debidamente autorizados que tengan por actividad principal la educación o asistencia a personas con discapacidad. Asimismo, los bienes a importar deben estar especialmente concebidos para la educación, el empleo o la promoción social de las personas con discapacidad, además de que deben ser remitidos gratuitamente y sin fines comerciales.

La exención se extiende también a las importaciones de repuestos, elementos o accesorios de dichos bienes y de las herramientas o instrumentos utilizados en su mantenimiento, control, calibrado, o reparación, cuando se importen conjuntamente con los bienes o se identifique que corresponden a ellos.

Además, al igual que la exención por prestación de servicios de educación especial y asistencia a personas con minusvalía, se trata de una exención sujeta a reconocimiento previo por parte de la Administración. Reconocimiento que, por otra parte, se refiere a la institución u organismo, que deben tener como objetivo la educación o asistencia de las personas con minusvalía. Por lo tanto, *stricto sensu*, la importación en sí de los referidos objetos no está sujeta a autorización administrativa previa, sino que lo están las entidades que tengan como objeto el cumplimiento de estas finalidades.

Estos bienes importados con exención no pueden ser utilizados, prestados, alquilados o cedidos a título oneroso o gratuito para fines distintos de la educación, el empleo o la promoción social de las personas con discapacidad, excepto cuando se realicen dichas operaciones a título gratuito y los destinatarios sean entidades también autorizadas a recibir estos bienes con exención, siempre que, además, se haya comunicado este hecho previamente a la administración tributaria.

En caso de incumplimiento de lo establecido en el párrafo precedente o cuando se dejen de reunir los requisitos que hayan fundamentado la concesión de la autorización previa o cuando se produzca un cambio en la normativa que varíe las condiciones que motivaron el otorgamiento de la autorización, se exigirá el pago del impuesto con referencia a la fecha en que se produjeran dichas circunstancias.

c) Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias

Al igual que las importaciones, las adquisiciones intracomunitarias de los mismos bienes a que se refiere el artículo 45 de la Ley se encuentran exentas, según lo establecido en el artículo 26. Dos:

«Estarán exentas del impuesto:

(...)

Dos. *Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado, en todo caso, exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el Capítulo III de este Título.»*

El Capítulo III a que hace mención el artículo 26. Dos es el referido a las importaciones de bienes, dentro del cual se incluye el artículo 45, comentado anteriormente, por lo que a él nos remitimos.

d) Tipos impositivos reducidos aplicables a las personas con discapacidad

La Ley del Impuesto, en su artículo 91. Uno. 1, apartado 6º, establece la aplicación de un tipo impositivo reducido del 7 por 100 en beneficio de las personas con discapacidad, redactado en los siguientes términos:

«Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, objetivamente considerados sólo puedan destinarse a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales.

Los productos sanitarios, material, equipos e instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal «

Asimismo, en su artículo 91. Dos, recoge la aplicación de un tipo impositivo reducido del 4 por 100 en beneficio de las personas con discapacidad en los siguientes casos:

«1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

4º. Los coches de minusválidos a que se refiere el número 20 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial -que define lo que se entiende por coche de minusválido- y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de esta ley se considerarán personas con minusvalía a quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere la disposición adicional segunda de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre.

5º. Las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con minusvalía.

2. Los servicios de reparación de los coches y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 1, 4º, de este apartado y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con minusvalía a que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto».

Coches de minusválidos y sillas de ruedas

En lo que se refiere a los coches de minusválidos, el único requisito que se debe cumplir para la aplicación del tipo impositivo del 4 por 100 es el de la adecuación del objeto de este beneficio a lo que el artículo 20 del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990 entiende por coche de minusválido. No se exige ningún requisito subjetivo, tal como la acreditación de la minusvalía por el sujeto pasivo, porque, dada la configuración objetiva de estos vehículos, sólo van a poder ser utilizados por personas con una minusvalía determinada.

En cuanto a las sillas de ruedas, sólo estarán exentas si se destinan al uso exclusivo de personas con minusvalía. No se exige para disfrutar de este tipo impositivo ninguna formalidad referente a su comunicación o reconocimiento previo por la administración tributaria. Lo que sí es necesario es acreditar ante el vendedor que se posee la condición de minusválido en grado igual o superior al 33 por 100, lo que podrá hacerse con el certificado del INSERSO u órgano competente de las comunidades autónomas.

Autoturismos y autotaxis para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas

La repercusión en estos casos de un tipo impositivo reducido es evidente que va a provocar que el vehículo soporte una menor carga fiscal, pero, aún así, este incentivo sólo indirectamente beneficia a las personas con discapacidad.

Por lo que respecta a la prestación de servicios consistente en la adaptación de estos vehículos, puede beneficiarse de la aplicación del tipo del 4 por 100, tanto si la adaptación se realiza antes como después de la adquisición del autoturismo autotaxi. Asimismo, el disfrute de este derecho no debe tampoco vincularse al reconocimiento previo por la Administración, ya que tal reconocimiento se refiere con carácter exclusivo a las adquisiciones de autoturismos o autotaxis.

Prótesis, órtesis e implantes internos

Las prótesis, órtesis e implantes internos deben ser destinados a personas con minusvalía, considerándose como tales a quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100. Además, estos aparatos deben tener por objeto aliviar o curar la causa de la minusvalía de la propia persona que se beneficia del tipo superreducido.

En el supuesto de que no se cumplan estos requisitos, hay que tener en cuenta que puede ser de aplicación el tipo reducido del 7 por 100 a las entregas de elementos o aparatos que, con independencia de su consideración como prótesis, órtesis o implantes internos, sólo puedan destinarse, por su configuración objetiva, a suplir las deficiencias físicas o a prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar las enfermedades o dolencias de las personas (artículo 91. Uno. 1.6º Ley del IVA).

4.5 Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

En este ámbito hay que señalar que en lo referente al tratamiento de la minusvalía respecto del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte o Impuesto sobre Matriculación en el País Vasco, la normativa es la misma que la del Territorio Común.

Es de aplicación en el Territorio Foral el artículo 66.1.d) de la Ley 38/92 de Impuestos Especiales, donde se contempla la exención de vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos.

Los beneficios contemplados en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para las personas con discapacidad son fiel reflejo de la eliminación del tipo impositivo incrementado a raíz de la Ley 37/1992 del IVA. La estructura del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT), en la que se establece un nuevo hecho imponible consistente en la primera matriculación definitiva de cualquier vehículo, requiere la correspondiente exoneración para igualar la presión fiscal soportada -en comparación con la situación anterior a 1993- por las personas discapacitadas en la adquisición de determinados vehículos, optándose, en un

caso, por la solución técnica de la exención (vehículos para uso exclusivo de minusválidos) y, en el otro, por la no sujeción (coches de minusválidos).

La Ley 38/1992 configura en su artículo 65 el supuesto de no sujeción referido a personas con discapacidad en los siguientes términos:

«1. Estarán sujetas al impuesto:

La primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos, con excepción de:

(...)

5º Los coches de minusválidos a que se refiere el número 20 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial.»

El disfrute de este supuesto de no sujeción en la primera matriculación definitiva de coches de minusválidos no requiere el reconocimiento previo por parte de la administración tributaria. Para acogerse al beneficio sólo hay que cumplir un requisito objetivo, que el vehículo que se pretende matricular se adecue a lo que el número 20 del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990 entiende por coche de minusválido.

Se puede observar que no se exige ningún requisito subjetivo, tal como la acreditación de la minusvalía por el sujeto pasivo, ya que dada la configuración objetiva de estos vehículos sólo van a poder ser utilizados por personas con una minusvalía determinada.

Por otra parte, el artículo 66 de esta Ley establece la siguiente exención para los vehículos para uso exclusivo de minusválidos:

“1. Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte:

(...)

d) Los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, siempre que concurren los siguientes requisitos:

1º Que hayan transcurrido al menos 4 años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones.

No obstante, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos, debidamente acreditado.

2º Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos inter vivos durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación.

(...)

2. La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras a), b), c), d), f), i) y k) del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración Tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. En particular, cuando se trate de vehículos automóviles matriculados a nombre de personas con minusvalía será necesaria la previa certificación de la minusvalía o de la invalidez por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes (En el ámbito de la CAPV, los servicios competentes de las diputaciones forales.)

En los demás supuestos de exención será necesario presentar una declaración ante la Administración Tributaria en el lugar, forma, plazo e impreso que determine el Ministro de Economía y Hacienda”.

Este beneficio se configura como una exención rogada, es decir, sujeta a reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria a solicitud del interesado.

La importancia de este beneficio fiscal, unido al gran número de personas que pueden disfrutar potencialmente de él, ha provocado que se limitase el disfrute de la exención mediante la cláusula de que el vehículo debe ser destinado al uso exclusivo de la persona con minusvalía, entendiéndose por tal, de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos, la presencia a bordo del vehículo de la persona con minusvalía, con independencia de que lo conduzca otra persona.

La pérdida de la exención puede tener lugar por dos causas:

- Transmitir el vehículo antes de transcurridos cuatro años desde su matriculación.
- La modificación de las circunstancias o requisitos determinantes del supuesto de exención, como puede ser la pérdida de la condición legal de minusválido o el uso no exclusivo del vehículo por el beneficiario de la exención.

4.6. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

Este impuesto local, de exigencia obligatoria en todos los municipios, en el ámbito de los territorios históricos está regulado en las Normas Forales 44/89, 7/1989 y 14/1989, de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa respectivamente. En el artículo 2.d) de la Norma Foral 14/89, en la redacción introducida por el Decreto Foral 26/1997, de 18 de marzo, del Territorio Histórico de Gipuzkoa (art. 28) se prevé la exención del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para los discapacitados.

Dichas normas son prácticamente iguales que la de Territorio Común, si bien los límites de la potencia del vehículo establecidos en la normativa de Gipuzkoa varían ligeramente.

En el ámbito estatal la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su artículo 94, según la última redacción dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, dispone la exención en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica de los coches de minusválidos y de los adaptados para su conducción por personas con discapacidad, según el siguiente tenor:

«1. Estarán exentos del impuesto:

(...)

d) Los coches de minusválidos a que se refiere el número 20 del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, y los adaptados para su conducción por personas con discapacidad física, siempre que su potencia sea inferior a 14 ó 17 caballos fiscales y pertenezcan a personas minusválidas o discapacitadas físicamente, con un grado de minusvalía inferior al 65 por 100, o igual o superior al 65

por 100, respectivamente. En cualquier caso, los sujetos pasivos beneficiarios de esta exención no podrán disfrutarla por más de un vehículo simultáneamente.

Asimismo, los vehículos que, teniendo una potencia inferior a 17 caballos fiscales, estén destinados a ser utilizados como autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación. A estos efectos, se considerarán personas con minusvalía a quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con el baremo de la disposición adicional segunda de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social prestaciones no contributivas.

2. Para poder gozar de las exenciones a que se refieren las letras d) y f) del apartado uno del presente artículo, los interesados deberán instar su concesión indicando las características del vehículo, su matrícula y causa del beneficio. Declarada ésta por la Administración municipal se expedirá un documento que acredite su concesión.

Además, y por lo que se refiere a la exención prevista en el párrafo segundo de la letra d) del apartado anterior, para poder disfrutar de la misma los interesados deberán **justificar el destino del vehículo** ante el Ayuntamiento de la imposición en los términos que éste establezca en la Ordenanza fiscal de impuesto».

Los vehículos que pueden, por tanto, beneficiarse de la exención son, tras la modificación legislativa apuntada, los siguientes:

- **Los coches de minusválidos** a que se refiere el número 20 de anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990.

- **Los vehículos adaptados** para su conducción por personas con discapacidad física, siempre que no superen los 14 ó 17 caballos fiscales, y pertenezcan a personas minusválidas o discapacitadas físicamente, con grado de minusvalía inferior al 65 por 100 o igual o superior al 65 por 100, respectivamente.

- **Autoturismos especiales** para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas que no superen los 17 caballos fiscales.

El disfrute de la exención en este último caso está condicionado, entre otros requisitos, a la configuración objetiva del vehículo para ser destinado al transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas. No se trata de que el vehículo se destine exclusivamente al transporte de estas personas, sino que, por sus características objetivas, pueda destinarse a dicha finalidad, aunque, además, se utilice para el transporte de otro tipo de viajeros.

En esta segunda modalidad de exención resulta obligado elogiar la iniciativa adoptada por las Juntas Generales de Bizkaia, que mediante la Norma Foral 6/1999, de 15 de abril, de medidas tributarias en 1999, y con efectos desde el 1 de enero de 1999, han incluido a las personas invidentes, que con la redacción anterior ni podían beneficiarse de la exención por vehículo adaptado, ni de la de transporte especial, puesto que no se desplazan propiamente en silla de ruedas. Cabe esperar que lo antes posible esta modificación sea incorporada a las normas guipuzcoana y alavesa.

Por otro lado, como ya se había adelantado, en la Norma Foral de Gipuzkoa el límite de la potencia fiscal se establece en 13,50 caballos fiscales en el caso de coches adaptados, independientemente del grado de minusvalía, y en 12 caballos fiscales en el caso de autoturismos especiales.

En todo caso, se trata de una exención rogada, es decir, a instancias de la persona que pretende beneficiarse de la exención. La concesión de la exención será declarada, en su caso, por la administración municipal una vez presentada la solicitud de exención por el interesado.

Asimismo, quienes soliciten la matriculación de un vehículo deberán acreditar la exención del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica ante la Jefatura Provincial o Local de Tráfico correspondiente, al tiempo que deberán justificar el destino del vehículo ante el Ayuntamiento de la imposición.

En este apartado, también por los problemas que ha suscitado en la práctica, convendría citar las reticencias de muchos municipios a reconocer la exención cuando el vehículo se adapta a las necesidades del minusválido sin necesidad de una posterior adaptación, y nos estamos refiriendo, en concreto, a los vehículos dotados de serie de caja de cambios automática. Sobre esta cuestión ya ha habido algunos pronunciamientos favorables de los tribunales.

En concreto, el TSJ del País Vasco, en su Sentencia nº 964/98 de 18 de noviembre recuerda que el adjetivo “especialmente” que se exigía a la adaptación del vehículo para reconocer la exención (hoy en día suprimido de la redacción del precepto), “*no tenía la significación original de una singular modificación para cada minusválido, sino acorde con la discapacidad y la forma adecuada de salvarla, con la consecuencia de que tiene cobertura legal un vehículo de serie con el cambio automático si esta es la condición prevista en el permiso de conducir, sin que se pueda exigir para la exención adquirir un vehículo, incluso de la misma marca y tipo, y proceder a la automatización del cambio prescindiendo de los de serie.*”

4.7. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (IVT)

Antes de abandonar el ámbito de los tributos locales es imprescindible hacer mención de estos dos impuestos, que en las normas forales de haciendas locales están configurados como de implantación potestativa por los respectivos ayuntamientos.

El primero de ellos, el ICIO, grava la realización de cualquier obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia, sin que se prevea exención alguna en favor de las personas con discapacidad.

A juicio del Ararteko, si este impuesto grava la capacidad económica que se pone de manifiesto con la realización de las obras sujetas a licencia, no deberían estar gravadas aquellas que lleven a cabo las personas con discapacidad con el objetivo de adecuar su vivienda a las necesidades funcionales, sensoriales, etc. derivadas de tal discapacidad, si atendemos a los fines de integración social de este colectivo, propugnado constitucionalmente. Es decir, en estos casos no estamos hablando de una manifestación de riqueza en el sentido genérico, sino de un esfuerzo del sujeto pasivo por eliminar una causa

de desigualdad social, que impide su plena integración. En conexión con este impuesto hemos de citar las tasas que los ayuntamientos exigen precisamente por la obtención de la correspondiente licencia, y que por la misma razón deberían declararse exentas en el caso de personas con discapacidad.

Respecto del IIVT (antigua plusvalía), es un impuesto que grava el incremento de valor que experimenta un terreno urbano desde su adquisición hasta su posterior transmisión. Parece razonable que tal incremento no esté gravado cuando la transmisión de la vivienda habitual se produzca por su inadecuación a la discapacidad que padece su titular o alguna de las personas que conviven con él.

En todos los casos cabría exigirse que, al igual que ocurre con las obras de rehabilitación que dan derecho a deducción en el IRPF, la necesidad de la transmisión sea certificada por el órgano competente de las diputaciones forales.

4.8. Derechos de Importación

En cuanto a los Derechos de Importación, la normativa aplicable es idéntica a la del Territorio Común.

El Reglamento (CEE) nº 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario -verdadero texto refundido de la normativa aduanera comunitaria-, en vigor a partir del 1 de enero de 1994, no estatuye ningún beneficio específico para las personas con discapacidad. No obstante, su artículo 184, dispone que el Consejo, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, determinará los casos en los que, por circunstancias especiales, se concederá la franquicia de los derechos de importación.

Por su parte, el Reglamento de aplicación del Código Aduanero Comunitario, Reglamento (CEE) nº 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio, tampoco hace ninguna referencia concreta a la discapacidad.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En primer lugar, con carácter general, podemos decir que el tratamiento específico que en el ámbito de la CAPV dispensan los diferentes tributos a las personas con discapacidad refleja la progresiva sensibilización de la sociedad hacia las necesidades de este colectivo.

Son escasos los tributos en los que no se disponen de manera expresa medidas dirigidas a las personas con discapacidad. Con todo, a lo largo de esta recomendación se ha podido apreciar la necesidad de incidir en los beneficios ya existentes y apostar por la creación de otros nuevos que de manera efectiva coadyuven al objetivo de plena integración diseñado por nuestro ordenamiento jurídico.

En un análisis tributo a tributo, debemos señalar que en el IRPF, impuesto personal y de aplicación generalizada al que se ven obligados a contribuir el común de los ciudadanos, los diferentes esquemas de liquidación definidos en la normativa del Territorio Común y de los territorios históricos dificultan un análisis comparativo en términos cuantitativos.

No obstante, los ejemplos comparativos que se han examinado sobre la tributación en Territorio Común y en el País Vasco, de diferentes niveles de renta en distintas situaciones, evidencian que, como regla general, los diferentes supuestos considerados en la normativa foral del IRPF son menos beneficiosos para las personas con discapacidad que en Territorio Común.

En cuanto a los restantes impuestos, se puede señalar que si bien en términos generales la normativa establecida en torno a la figura del discapacitado en los distintos territorios es coincidente, resulta en su conjunto mejorable, siempre desde el objetivo de plena integración que persiguen.

En este sentido, sin olvidar los evidentes logros que bajo cualquier punto de vista se han alcanzado, desde la perspectiva tributaria, en el camino hacia la equiparación de oportunidades del colectivo de personas con discapacidad, podemos afirmar que, hoy por hoy, las normas tributarias vascas otorgan a éstas un tratamiento menos beneficioso en su conjunto que las disposiciones aplicables en el resto del Estado.

Precisamente cuando la modificación del Concierto Económico, operada a raíz de la Ley 38/97, de 4 de agosto, otorga a las instituciones de los territorios históricos una autonomía normativa de la que carecían hasta ese momento, fundamentalmente en el IRPF, que les permitiría, si no adelantarse, en términos de innovación legislativa, sí equipararse a las normas vigentes en Territorio Común.

Por todo lo expuesto, sin el carácter de lista cerrada, a juicio del Ararteko, procede efectuar las siguientes recomendaciones de modificación normativa dirigidas a las diferentes instituciones vascas dentro de sus respectivos ámbitos competenciales:

I. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

a) Que en la definición de unidad familiar, a efectos de tributación conjunta, sean incluidos los tutores respecto de su tutelado-persona con discapacidad, y quienes por acogimiento legal dictado por resolución administrativa o judicial tengan encomendada la guarda de las personas con discapacidad, salvo que en ambos casos tal función se realice por razón de cargo profesional o administrativo.

b) En las normas forales vascas debería suprimirse la exigencia del **factor de estado carencial de movilidad reducida**, para la aplicación del 100% de bonificación sobre la desgravación de los rendimientos del trabajo, que se nos antoja va a dar muchos problemas en su aplicación práctica.

c) Que se incluya expresamente como factor determinante de la necesidad de transmitir la vivienda habitual, antes de transcurridos tres años, a efectos del mantenimiento del derecho a la práctica de la correspondiente deducción, el que la aquélla no se adecue a la discapacidad del sujeto pasivo o de las personas que conviven con él.

d) Que la deducción por discapacidad se haga extensiva a los parientes colaterales y demás personas que convivan con el sujeto pasivo, siempre que acrediten su condición legal de minusválidos, e independientemente de que no alcancen los 65 años de edad.

e) Que se restaure la deducción por gastos de enfermedad para todos aquellos que traigan causa en la discapacidad del sujeto pasivo.

II. Impuesto de Sociedades

a) Que se considere una deducción específica en la cuota íntegra del impuesto por inversiones en obras e instalaciones que favorezcan la integración laboral de los trabajadores con discapacidad, mediante la eliminación de barreras arquitectónicas, sensoriales, etc.

b) Que se considere un incremento de la deducción establecida en las normas forales del impuesto por creación de empleo para personas con discapacidad.

III. Impuesto sobre el Valor Añadido

a) Que se considere la aplicación del tipo superreducido o, al menos, el reducido del impuesto para las entregas de todos aquellos bienes y la prestación de todos los servicios que, bien por su propia naturaleza, bien por acreditación suficiente del adquirente, están dirigidos a suplir las deficiencias de las personas con discapacidad.

b) Con el fin de corregir el distinto tratamiento que se dispensa en el IVA y en el Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte, y en el marco de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, que se considere la aplicación del tipo superreducido del impuesto para las adquisiciones de vehículos a nombre de minusválidos destinados a su uso preferente.

IV. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

a) Que se considere para los vehículos adquiridos a nombre y para uso de minusválidos, con independencia de la necesidad de adaptación y potencia fiscal, el mismo beneficio fiscal de exención establecido para tales vehículos en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

b) Subsidiariamente, con carácter inmediato, que las normas forales de este Impuesto de los Territorios de Álava y Gipuzkoa extiendan la exención a los vehículos para el transporte de invidentes. En el caso de la norma guipuzcoana, que los límites de potencia fiscal se equiparen a los de los otros dos territorios vascos y Territorio Común.

V. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Que se incluya la exención total de aquellas obras que tengan por objeto la adecuación de la vivienda del sujeto pasivo a la discapacidad que padece.

VI. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos

Que se disponga la exención total de las transmisiones de viviendas que estén motivadas por su inadecuación a la discapacidad de su titular.