

JUAN ANTONIO MALDONADO MOLINA  
(*Director*)

**MATERIALES DOCENTES  
DE GERONTOLOGÍA  
Y PROTECCIÓN DE LOS MAYORES**

CASTELLÓN SÁNCHEZ DEL PINO, ALBERTO  
DUMITRACHE DUMITRACHE, CRISTINA  
FERNÁNDEZ JIMÉNEZ, CAROLINA  
GARCÍA GARNICA, MARÍA DEL CARMEN  
GARCÍA-VALDECASAS MEDINA, JOSÉ IGNACIO  
GRANADOS ROMERA, ISABEL  
LÓPEZ MARTÍNEZ, JUAN  
MALDONADO MOLINA, FRANCISCO JAVIER  
MALDONADO MOLINA, JUAN ANTONIO

MARTÍNEZ MATEO, CARLOS JOSÉ  
MUÑOZ GARCÍA, ANTONIO  
PÉREZ LARA, JOSÉ MANUEL  
ROMERO CORONADO, JUAN  
RUBIO HERRERA, RAMONA  
RUBIO RUBIO, LAURA  
SIMÓN FERRE, MARÍA JOSÉ  
TUBÍO ORDÓÑEZ, JAVIER  
VIÑAS ARMADA, JOSÉ MARÍA

 *Dykinson, S.L.*

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web [www.conflicencia.com](http://www.conflicencia.com) o por teléfono en el 917021970/932720407

Esta publicación ha sido financiada por el Programa de Innovación y Prácticas Docentes de la Universidad de Granada, dentro del Proyecto de Innovación Docente 16-33 Protocolo de coordinación en Másteres multidisciplinares. El caso del Máster de Gerontología
---

Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial  
Para mayor información, véase [www.dykinson.com/quienes\\_somos](http://www.dykinson.com/quienes_somos)

© Copyright by  
Los autores  
Madrid, 2018

Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid  
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69  
e-mail: [info@dykinson.com](mailto:info@dykinson.com)  
<http://www.dykinson.es>  
<http://www.dykinson.com>

ISBN: 978-84-9148-  
Depósito Legal: M-

Preimpresión por:  
*Besing Servicios Gráficos S.L.*  
e-mail: [besingsg@gmail.com](mailto:besingsg@gmail.com)

**CAPÍTULO 20. LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA DE AUTONOMÍA Y  
ATENCIÓN A LA DEPENDENCIA**

M<sup>a</sup> ISABEL GRANADOS ROMERA

1. INTRODUCCIÓN: UN MODELO COMPLEJO, DE FINANCIACIÓN ESENCIALMENTE PÚBLICA.....	429
2. LA ESTRUCTURA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN TRAS LAS SUCESIVAS REFORMAS DE RESTRICCIÓN ECONÓMICA.....	430
3. FUENTES DE FINANCIACIÓN PRIVADA: LA PARTICIPACIÓN DE LOS BENEFICIARIOS EN EL COSTE.....	436
4. BIBLIOGRAFÍA .....	441

**CAPÍTULO 21. MEDIDAS FISCALES COMO ELEMENTO  
DE PROTECCIÓN DE LAS PERSONAS CON NECESIDADES ESPECIALES**

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ / JOSÉ MANUEL PÉREZ LARA

1. IDEAS PREVIAS: LA OPERATIVIDAD DEL DERECHO TRIBUTARIO COMO ELEMENTO DE PROTECCIÓN DE LAS PERSONAS CON NECESIDADES ESPECIALES 443	
2. ALCANCE DEL ÁMBITO SUBJETIVO DE PROTECCIÓN: DISCAPACIDAD VERSUS DEPENDENCIA. UN PROBLEMA CONCEPTUAL DE EXTRAORDINARIA IMPORTANCIA.....	450
3. ENUMERACIÓN DE MEDIDAS RELACIONADAS CON LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD.....	452
4. ENUMERACIÓN DE MEDIDAS RELACIONADAS CON LAS PERSONAS MAYORES 465	
5. ENUMERACIÓN DE MEDIDAS RELACIONADAS CON LAS PERSONAS DEPENDIENTES .....	468
6. A MODO DE ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS PRESENTADAS Y ÚLTIMAS REFLEXIONES .....	469

**PARTE IV. ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN DE CENTROS DE MAYORES**

**CAPÍTULO 22. LA ORGANIZACIÓN MERCANTIL  
DE LOS CENTROS DE MAYORES**

FRANCISCO JAVIER MALDONADO MOLINA

1. LOS CENTROS RESIDENCIALES COMO EMPRESAS.....	476
2. EL PATRIMONIO EMPRESARIAL.....	476
3. CLASES DE EMPRESARIOS.....	481
4. CARACTERES GENERALES DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL.....	485
5. LA PUBLICIDAD REGISTRAL MERCANTIL.....	491
6. LA CONTABILIDAD.....	493

## CAPÍTULO 21

# MEDIDAS FISCALES COMO ELEMENTO DE PROTECCIÓN DE LAS PERSONAS CON NECESIDADES ESPECIALES

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ

JOSÉ MANUEL PÉREZ LARA

*Catedrático y Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Profesores del Máster de Gerontología, Dependencia y Protección a los mayores  
Universidad de Granada*

**SUMARIO:** 1. IDEAS PREVIAS: LA OPERATIVIDAD DEL DERECHO TRIBUTARIO COMO ELEMENTO DE PROTECCIÓN DE LAS PERSONAS CON NECESIDADES ESPECIALES. 1.1. REPARTO DE PODER TRIBUTARIO Y LOS ENTES TERRITORIALES. 1.2. ESQUEMA DE CUANTIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. UN APUNTE. 2. ALCANCE DEL ÁMBITO SUBJETIVO DE PROTECCIÓN: DISCAPACIDAD VERSUS DEPENDENCIA. UN PROBLEMA CONCEPTUAL DE EXTRAORDINARIA IMPORTANCIA. 3. ENUMERACIÓN DE MEDIDAS RELACIONADAS CON LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD. 4. ENUMERACIÓN DE MEDIDAS RELACIONADAS CON LAS PERSONAS MAYORES. 5. ENUMERACIÓN DE MEDIDAS RELACIONADAS CON PERSONAS DEPENDIENTES. 6. A MODO DE ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS PRESENTADAS Y ÚLTIMAS REFLEXIONES

### 1. IDEAS PREVIAS: LA OPERATIVIDAD DEL DERECHO TRIBUTARIO COMO ELEMENTO DE PROTECCIÓN DE LAS PERSONAS CON NECESIDADES ESPECIALES

Envejecimiento, discapacidad y dependencia son circunstancias que pueden o no converger en un mismo sujeto, y pueden, o no, requerir de diversas respuestas de las instituciones públicas para poder cimentar las conquistas de las últimas décadas a través del reconocimiento de los pertinentes derechos subjetivos y del establecimiento de sus sistemas y límites de actuación.

Ofrecer una respuesta satisfactoria a los principios de justicia que imponen la necesidad de establecer un sistema integral de atención a las personas con

necesidades especiales desde una perspectiva global y, en consecuencia, con la participación activa de toda la sociedad, requiere una serie de actuaciones encaminadas a enfrentarse, con decisión, a la labor de remover los obstáculos que imposibilitan a estas personas el ejercicio pleno de su situación de ciudadanía libre.

El primer actor que ha de adoptar el rol de catalizador de políticas ha de ser, por mandato constitucional, pero también por convicción, el propio Estado. En este sentido, el Estado español ha utilizado tradicionalmente dos mecanismos para atender a las necesidades de los colectivos especialmente necesitados: una, vía gasto público, estructurando una serie de prestaciones de carácter económico, subvenciones o transferencias, directas o indirectas, a las personas físicas, a sus familiares o a las instituciones que se ocupan de eliminar las barreras de la desigualdad existentes en nuestra sociedad; otra, vía estímulos fiscales, mediante la utilización del sistema impositivo para conseguir los llamados fines “*extrafiscales*” de los tributos.

En efecto, simplificando, el Ordenamiento Tributario tiene básicamente dos funciones esenciales:

- a) La fiscal, que es su función principal: la recaudatoria. Se trata de obtener ingresos públicos a través del establecimiento de tributos, ingresos que se destinan -son un mero instrumento- para financiar los servicios públicos, entre otros muchos aquellos que permitan financiar la red asistencial que debe de existir para atender a las personas con necesidades especiales.
- b) La extrafiscal, es una función que puede y debe cumplir también el sistema tributario cuyo objetivo no es recaudar, sino utilizar los tributos o las técnicas tributarias, para obtener, potenciar o facilitar de manera indirecta los valores recogidos en la Constitución: así, el propio texto constitucional, en sus artículos 49 y 50, prevé la utilización de políticas públicas para la atención a personas con discapacidad y personas mayores y para establecer un sistema de servicios sociales promovido por los poderes públicos para hacer efectivo el bienestar de los ciudadanos.

Si bien ambos aspectos deberían ser el objeto de nuestras actuales consideraciones, por la naturaleza del presente manual hemos de prescindir de la importantísima función de financiación y sostenibilidad del sistema de atención a las personas con necesidades especiales a través de los ingresos públicos, no antes sin enfatizar y llamar la atención de la importancia del instrumento tributario no sólo para el establecimiento de un sistema de protección sino para la propia existencia del Estado. Por mucho que queramos engañar a nuestras conciencias, la ecuación es muy simple: si algo queremos, como persona, y también como grupo social organizado, lo tenemos que pagar.

Por cuestiones estrictamente docentes, en este capítulo, cuando abordamos al Derecho Tributario como elemento de protección de estos colectivos,

nos centraremos en la función extrafiscal del tributo, es decir en la utilización del tributo, de cualquiera de sus especies -impuestos, tasas y contribuciones especiales- o de sus técnicas tributarias, para lograr objetivos distintos a los recaudatorios, a veces incompatibles con ellos, con la finalidad de conseguir colaborar en la consecución de otros intereses públicos tan dignos de protección como la propia contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Una vez centrado el objeto de nuestro estudio, para su cabal comprensión es necesario presentar, telegráficamente, dos cuestiones de extraordinaria importancia para comprender y evaluar las medidas de corte extrafiscal que el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales han diseñado para colaborar en el establecimiento del sistema de protección de las personas con necesidades especiales: el reparto del propio poder tributario entre los diferentes entes territoriales del Reino de España, y el esquema de cuantificación de los tributos de cuota variable en el que actúan esta suerte de medidas.

### **1.1. Reparto de poder tributario y los entes territoriales**

La actividad financiera de los entes públicos consiste, básicamente, en la capacidad para ordenar sus sistemas de ingresos y gastos con los que atender a sus necesidades. Para ello, el ordenamiento de cada Estado, estructura un conjunto de institutos jurídicos, esencialmente la gestión de su propio patrimonio, el establecimiento de tributos, o el recurso al préstamo -deuda pública- con los que generar ingresos que serán destinados a los gastos necesarios para financiar intereses públicos. En consecuencia, el ingreso y el gasto no son fines en sí mismos, sino meros instrumentos para la realización de políticas públicas.

Será el ordenamiento constitucional de cada Estado -en función de las propias decisiones colectivas consensuadas por el grupo social organizado que lo forma- el que diseñe el reparto del poder financiero (capacidad para organizar su propio sistema de ingresos y gastos) y el reparto del poder tributario (capacidad para establecer y exigir sus propios tributos) entre los diferentes entes territoriales que lo conforman. Nuestro ordenamiento constitucional establece un sistema mixto de ordenación del poder financiero y tributario, aunque más próximo al sistema de unión en relación a los ingresos y al de separación en relación a los gastos públicos, que en esencia, en lo que a nosotros nos interesa, supone el reparto entre el poder tributario entre los diferentes entes territoriales: Estado, Comunidades Autónomas y Haciendas Locales.

El Estado tendrá un poder tributario originario (puesto que así lo establece la propia Constitución Española -art. 133.1-) lo que en esencia significa que para el establecimiento del sistema tributario estatal no encontrará más límites que aquellos que se deriven del propio texto constitucional (a los que habrá que añadir los límites, cada vez más importantes, que se deriven del ordenamiento internacional -a través de convenios suscritos por diferentes Estados o

por la pertenencia del Estado Español a organizaciones internacionales, singularmente a la Unión Europea-).

Las Comunidades Autónomas cuentan también con poder tributario – art.133.2 CE- aunque para su ejercicio han de tener en cuenta tanto los límites contenidos en la Carta Magna como aquellos que se desprenden de la normativa estatal, singularmente la que se deriva de la promulgación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LO 8/1980, de 22 de septiembre). En lo que a nosotros nos interesa, la limitación más importante con la que cuentan las CCAA en el ejercicio de su poder tributario es la contenida en el art.6 de dicha normativa en cuya virtud, las Comunidades Autónomas no podrán crear tributos ya gravados por el Estado o por las Corporaciones locales. Este dato, junto con el hecho de que el Estado ha sometido a tributación prácticamente todas las manifestaciones de capacidad económica a la hora de diseñar el sistema tributario estatal (obtención de renta -Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, Impuesto sobre Sociedades-; posesión de la renta -Impuesto sobre el Patrimonio-; circulación de la renta -Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones-; y sobre el consumo -Impuesto sobre el Valor Añadido, y los impuestos especiales-), supone, en la práctica, limitar exponencialmente el poder tributario de las Comunidades Autónomas ya que, en teoría, si bien podrán establecer tributos propios, aquellos con mayor capacidad recaudatoria se los ha reservado para sí el Estado. No obstante lo anterior, el Estado podrá ceder total o parcialmente la recaudación de sus propios tributos a las CCAA y podrá, igualmente, ceder también determinadas capacidades normativas. En consecuencia, las medidas de corte extrafiscal para atender a las personas con necesidades especiales, podrán realizarlas también las CCAA, no solo en sus propios tributos sino también en aquellos que le sean cedidos por el Estado, aunque respetando el marco de la cesión realizada.

Las Corporaciones Locales tendrán un poder tributario derivado -art.133.2 CE- que resulta evidente al carecer de potestad legislativa (y el establecimiento de los tributos y la regulación de sus elementos esenciales ha de establecerse por ley). Por esta razón es el Estado, a través de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales -Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo-, quien suple el déficit de legalidad indicado, estableciendo los impuestos municipales y los elementos esenciales de sus tasas y contribuciones especiales. No obstante las CCLL si pueden ejercer la potestad reglamentaria a través de las denominadas “ordenanzas fiscales” y, en su regulación, siempre respetando los límites legales, pueden establecer las medidas de corte extrafiscal objeto del presente capítulo.

En conclusión, con la estructura indicada, nos encontraremos con el sistema tributario del Estado, el propio o compartido de las Comunidades Autónomas y el de cada una de las Haciendas Locales -singularmente municipios y provincias- y cada uno de estos entes territoriales, podrá o no incorporar

-en el estricto ejercicio de sus propias competencias- las medidas fiscales de protección a las personas con necesidades especiales.

## 1.2. Esquema de cuantificación de los tributos. un apunte

Las medidas tributarias de corte extrafiscal a las que venimos haciendo alusión consisten, generalmente, en el establecimiento de un régimen fiscal favorable en relación a las capacidades económicas que resultan gravadas tanto para las personas con necesidades especiales como a sus grupos familiares o aquellas organizaciones que se ocupan de eliminar las barreras de la desigualdad existentes en nuestra sociedad.

Para conseguir dicho objetivo, puesto que el art. 133.1 de la CE establece que todo beneficio fiscal deberá establecerse en virtud de ley, los diferentes entes territoriales con poder tributario establecen un conjunto de exenciones, deducciones, bonificaciones o reducciones que, *grosso modo*, serán las técnicas tributarias utilizadas para el desarrollo de las medidas objeto de análisis. Por esta razón, en éste epígrafe de carácter introductorio, hemos de presentar, telegráficamente, los elementos básicos de la cuantificación de los tributos para que podamos comprender, y enjuiciar, las medidas de carácter extrafiscal que el ordenamiento presenta para la protección de las personas con necesidades especiales.

En este sentido, debemos comenzar significando que será la propia Constitución la que realizará un claro mandato al legislador para que “*busque la riqueza allí donde se encuentre*”, de forma que todo el que posea capacidad económica contribuya al sostenimiento del gasto público, satisfaciendo los diferentes tributos que componen el sistema, y lo haga, en relación a su capacidad económica. Solo así podrán cumplirse los principios de justicia tributaria contemplados en el art. 31.1 de la Constitución Española.

El mecanismo del que se sirve el legislador para el cumplimiento de estos principios es en apariencia simple: establece un presupuesto de hecho que denota para el que lo realiza capacidad económica (hecho imponible) y coliga a su realización una concreta consecuencia jurídica (nacimiento de la obligación tributaria).

La formulación legal del hecho imponible, implica la necesidad de establecer su extensión, de tal forma que cuando se realice el hecho imponible, se sepa con precisión si la obligación tributaria ha nacido, para proceder a determinar su cuantía y, si no ha sido así, se analice la motivación jurídica de tal hecho. En este punto se inscribe el tema de las exenciones tributarias.

En una primera aproximación, podemos indicar que la exención consiste en aquel efecto jurídico ocasionado por el mandato de una norma con rango formal de Ley, consistente en enervar los efectos jurídicos típicos de la realización del hecho imponible, es decir, el impedir el nacimiento de la obligación tributaria a pesar de realizarse el hecho imponible, -art. 22 Ley General



Tributaria- o provocar el nacimiento de la obligación tributaria, pero reducida su cuantía.

En esta línea, y a los efectos del presente capítulo, debemos distinguir entre exenciones totales (exenciones en sentido estricto) y exenciones parciales (bonificaciones, reducciones o deducciones). Son exenciones totales aquellas cuya eficacia impiden el propio nacimiento de la obligación tributaria. Las parciales, pese no impedir el nacimiento de la obligación de pago del tributo, hacen que la obligación tributaria nazca, pero insistimos, reducida en su cuantía.

En consecuencia, para poder entender el mecanismo de las denominadas exenciones parciales como elementos de protección de las personas con necesidades especiales, debemos presentar, telegráficamente, los elementos de cuantificación de los tributos de cuota variable. Y en este objetivo, debemos comenzar indicando que para concretar la cantidad exacta que tenemos de abonar al fisco por haber realizado un hecho imponible, es decir para determinar el montante de la obligación tributaria, las leyes generales y las específicas que cada tributo, establecen los siguientes elementos de cuantificación:

$$\begin{array}{l} \text{Base Tributaria} \\ \text{(Base Imponible o Base Liquidable)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tipo de} \\ \text{Gravamen} \end{array} = \text{Cuota Tributaria / Deuda Tributaria}$$

Como el hecho imponible pretende someter a tributación las capacidades económicas individuales que se ponen de manifiesto a través de determinados índices de riqueza (renta, patrimonio, consumo de bienes y servicios...), el primer elemento de cuantificación de la obligación tributaria -la *base tributaria*- ha de proyectar una relación directa con el hecho imponible, para poder medir, precisamente, la capacidad económica experimentada por los contribuyentes. En este sentido el art. 50.1 de la LGT define a la base tributaria como «*la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*». De esta forma, el legislador tributario señala la función de la base imponible como elemento de cuantificación del tributo: medir la aptitud contributiva del realizador del hecho imponible que ha manifestado una específica capacidad económica.

Junto a la *base imponible*, como las diferentes modalidades de beneficios fiscales constituidos por reducciones, deducciones o bonificaciones, pueden aplicarse en cualquiera de los elementos de cuantificación del tributo, nos podemos encontrar con el concepto *base liquidable*, y ello sucederá en aquellos tributos en el que esté previsto que estos beneficios fiscales puedan aplicarse en la base imponible. Por esta razón, el art. 54 de la LGT señala que la «*base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley*».

El *tipo de gravamen* es, como hemos visto, el segundo elemento de cuantificación de la obligación tributaria en los tributos de cuota variable. En este sen-

tido, como nos pone de manifiesto el art. 55.1 de la LGT «es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra». Se trata de un elemento de cuantificación del tributo que pretende determinar qué porcentaje o porción de la capacidad económica que ha experimentado el sujeto al realizar el hecho imponible, y que se ha determinado a través de la base tributaria, va a corresponder a la Hacienda Pública como consecuencia de la contribución del sujeto obligado.

Los tipos de gravamen suelen ser *proporcionales o progresivos*: son *alícuotas proporcionales* las que consisten en un porcentaje fijo o único. El tipo es siempre el mismo con independencia de la magnitud en que consista la base y, en consecuencia, a un aumento en la capacidad económica medida por la base le corresponderá un aumento proporcional en la cantidad en la que se va a concretar la cuota tributaria. (Por ejemplo, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el tipo de gravamen estatal para las transmisiones de bienes inmuebles es del 6%, con independencia del valor real del bien inmueble transmitido -base imponible-). Son *alícuotas progresivas* las que van incrementándose al aumentar la base de acuerdo con los grados fijados por la Ley. De esta forma, la Ley puede determinar que el pago de un tributo se haga de acuerdo con la siguiente escala:

De 0,00 € a 10.000,00 €	10%
De 10.000,01 € a 20.000,00 €	15%
De 20.000,01 € a 30.000,00 €	20%

Decíamos que la aplicación de los beneficios fiscales puede materializarse en cualquiera de los elementos de cuantificación del tributo. Si se aplican en base, obtendríamos la *base liquidable*, si se aplican en cuota, como veremos, hallaremos la *cuota líquida*, y si se aplican en el tipo de gravamen, podemos hablar de los *tipos bonificados o reducidos*-art. 55.3 LGT- (por ejemplo el tipo reducido o super reducido que se pueden aplicar en función al gravamen del consumo de determinados productos o servicios en el IVA).

Nuestro Derecho positivo concibe a la *cuota del tributo* como la prestación objeto de la obligación tributaria principal, de manera que deuda y cuota, quizás con la excepción de los recargos legales y las obligaciones de realizar los pagos a cuenta, serán conceptos equiparables si no acontece ningún hecho anormal en el procedimiento de exacción de los tributos; es decir, cuando se cumple de forma veraz y tempestiva el pago del tributo. Así parece refrendarse de la propia dicción del art. 58 de nuestra LGT.

A veces, la cuota tributaria fijada por aplicación del tipo de gravamen a la base, coincide con el cálculo en que consiste la deuda tributaria y ésta con la obligación que lleva su nombre, pero esto no ocurre siempre porque, entre otras razones, las deducciones o bonificaciones, según vimos, pueden actuar, igualmente, en la cuota del tributo: si se aplican en la base imponible, surge la noción de base liquidable; si se aplican en el tipo de gravamen, podemos hablar

de los tipos reducidos; si se aplican en la cuota tributaria, ésta, que es denominada *cuota íntegra*, deriva en el concepto de *cuota líquida*.

Según cuanto antecede, podemos denominar *cuota íntegra* a aquella prestación pecuniaria, bien prevista directamente por la ley o bien que resulta de aplicar los elementos de cuantificación del tributo, siendo, en principio, la cantidad en que se cifra el objeto de la prestación de la obligación tributaria. Por su parte, podemos denominar *cuota líquida* a aquella cantidad resultante de aplicar a la cuota íntegra las deducciones previstas por la ley.

En consecuencia, las medidas de corte extrafiscal que vamos a presentar como instrumentos de protección de las personas con necesidades especiales van a consistir, en la generalidad de los casos, en el establecimiento, en las normas propias de cada tributo, de un conjunto de exenciones totales (que impiden el propio nacimiento de la obligación de pago de un tributo) o parciales (que reducen la cuantía de la obligación tributaria derivada de la realización del hecho imponible por el efecto de las reducciones bonificaciones o reducciones previstas en cualquiera de los elementos de cuantificación -base tributaria, tipo de gravamen o cuota del tributo-).

## 2. ALCANCE DEL ÁMBITO SUBJETIVO DE PROTECCIÓN: DISCAPACIDAD VERSUS DEPENDENCIA. UN PROBLEMA CONCEPTUAL DE EXTRAORDINARIA IMPORTANCIA

Cuando hablamos de las medidas tributarias como protección de las personas con necesidades especiales estamos haciendo referencia, básicamente, a aquellas que intentan proteger a los mayores, a los discapacitados y a los dependientes. Y lo hacemos porque estos colectivos han de obtener de los poderes públicos -posiblemente no sólo de ellos-, una protección que les lleve a sentirse como ciudadanos plenos, en consecuencia con el total ejercicio de sus derechos y cumplimiento efectivo de sus obligaciones.

No obstante, al carecer de un sistema integral de protección, las medidas que los poderes públicos han adoptado para estos colectivos se han articulado en función de un, llamémosle, “precipitado histórico”, puesto que su promulgación ha afectado, por aluvión, a esta suerte de personas, sin estructurar un conjunto de medidas, sostenible y estable que afecte de manera integral al ente subjetivo que pretenden proteger. En consecuencia, si queremos seguir por la senda de la construcción del “sistema”, hemos de abordar de forma seria y rigurosa, en primer lugar, el denominado problema terminológico, ya que, este problema, lejos de resultar baladí, es uno de los aspectos más importantes y conflictivos que tenemos que afrontar a la hora de estructurar el desarrollo normativo de la Ley de Dependencia, al menos, desde la óptica de las medidas fiscales que colaboran con la entrada en vigor de este sistema integral de protección.

En efecto, si se hace un análisis de los beneficios fiscales establecidos en nuestro sistema tributario, en relación con las personas con discapacidad, es jus-

to destacar que en los últimos años, se ha llevado a cabo un esfuerzo extraordinario por parte de los distintos legisladores, tanto estatales como autonómicos, para potenciar y mejorar el tratamiento fiscal de la renta, el ahorro y el patrimonio de las personas con discapacidad y su entorno familiar.

Siendo esto cierto, no lo es menos que la variadísima gama de medidas aludidas se refieren, bien a personas con discapacidad, bien a personas dependientes, pero como no son equiparables, las indicadas medidas no pueden ser de aplicación para ambos grupos de personas con necesidades especiales. Podemos partir de la idea constatada de que ni toda persona discapacitada es dependiente, ni toda persona considerada jurídicamente dependiente necesariamente es discapacitada. Y ello es cierto, pero también lo es que entre ambas situaciones jurídicas, y sobre todo fácticas, existen evidentes puntos de confluencia, a nuestro modo de ver, no suficientemente bien regulados por la Ley y, sobre todo, por su normativa de desarrollo, aunque son perfectamente enunciados por la propia Exposición de Motivos de la Ley 39/2006.

La catalogación jurídica de ambos colectivos: “persona con discapacidad” y “persona dependiente”, parte de parámetros no necesariamente coincidentes, y se obtiene a través de distintos procedimientos administrativos de reconocimiento o valoración, por lo que, en principio, parecen ser dos conceptos distintos. Insistimos, todas las personas con discapacidad no son personas en situación de dependencia ni todas las personas dependientes son discapacitadas.

Un primer paso para enfrentarnos a la problemática que simplemente esbozamos, quizás sea meditar sobre la propuesta de la unificación de los indicados procesos, obteniéndose el grado de dependencia y discapacidad al mismo tiempo. Otra posibilidad podría consistir en establecer equiparaciones entre los grados de minusvalía y los grados de dependencia, como intenta realizar la Disposición Adicional Novena de la Ley 39/2006, desarrollada en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto 174/2011, de 11 de febrero, por el que se aprueba el baremo de valoración de la Ley de Dependencia, establecido por la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en situación de Dependencia.

Lo cierto es que mientras estas disfunciones no se corrijan de forma más satisfactoria que en la actual normativa, nos podemos encontrar con situaciones no deseables. Por citarles sólo un ejemplo de los muchos que podrán encontrar en las referencias normativas que les facilitamos a lo largo del presente capítulo, a nuestro juicio, carece de toda justificación, que la exención de la ganancia patrimonial originada por la transmisión de la vivienda habitual de la persona en situación de dependencia severa o de gran dependencia (art.33.4,b Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), no se aplique en el caso de que el transmitente sea una persona con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, o que para poder beneficiarse de ella, deba pasar por una segunda evaluación para obtener el grado pertinente de persona depen-

diente. Los ejemplos podrían multiplicarse. Y normalmente, por causa del precipitado histórico antes indicado, en la dirección inversa (es decir, los beneficios fiscales se han desarrollado en mayor medida en relación a las personas con algún grado de discapacidad y muchas de estas medidas -sin ninguna motivación material- no pueden ser aplicadas a aquellas personas catalogadas como dependientes).

En consecuencia, hemos de tener en cuenta que en nuestro ordenamiento tributario, estatal, autonómico y local, como hemos indicado, se encuentran distintas medidas fiscales que han ido proliferando en los últimos años para atender a situaciones de discapacidad; medidas que, a nuestro juicio, no podemos entender aplicables directamente a las personas con dependencia mientras que no se produzcan las reformas normativas y procedimentales oportunas o se obtenga la acreditación de cada situación según el doble procedimiento establecido.

Esta normalización terminológica, que es conceptual y que es esencial, ha de ser previa, a cualquier esfuerzo tendente a establecer de forma coherente el conjunto de medidas globales que el ordenamiento ha de ofrecer, salvo que su respuesta sea, como ocurre en la actualidad, la de presentar un elenco de medidas asistemáticas e incoherentes, que solo afronta el problema de fondo de una manera parcial y claramente insuficiente.

No obstante, mientras que esto suceda, tendremos que abordar y estudiar, de forma separada, la incidencia de las medidas extrafiscales como protección a las personas con necesidades especiales en relación a cada uno de estos colectivos. Pero esta estructura de trabajo dice mucho, y no bueno, sobre la ausencia de un sistema integral de protección en la materia analizada. Por esta razón en los epígrafes siguientes nos limitaremos a presentar unos cuadros que recojan una enumeración de medidas tributarias estatales, autonómicas y locales en relación a las personas con discapacidad, a los mayores y a los dependientes, cuya coherencia, para la construcción del sistema, deja bastante que desear.

### 3. ENUMERACIÓN DE MEDIDAS RELACIONADAS CON LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

#### 3.1. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

##### 3.1.1. Adoptadas por el Estado

IRPF
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
Artículo 72 RIRPF. Acreditación de la condición de persona con discapacidad y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad.

Exenciones: prestaciones o rendimientos relacionados con la situación de discapacidad que no tributan en el IRPF:
Art.7.c) Las pensiones reconocidas a personas lesionadas o mutiladas por la Guerra Civil (1936/1939) del régimen de Clases Pasivas del Estado o por legislación específica.
Art.7.f) Las prestaciones económicas reconocidas por la Seguridad Social como consecuencia de Incapacidad Permanente Absoluta o Gran Invalidez.
Art.7.g) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.
Art.7.h) Prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo.
Art.7.i) Las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, en modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las CCAA.
Art.7.i) Las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65% para financiar su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples
Art.7.w) Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones al sistema de previsión social especial constituido en favor de las mismas.
Art.7.w) Los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.
Art.7.y) Las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales.
Artículo 19. Rendimiento neto del trabajo (trabajador discapacitado activo).
Artículo 30.2.5ª.a) Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa (gasto deducible: primas de seguro de enfermedad).
Artículo 32. Reducciones (actividades económicas).
Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 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. Cómputo del personal con discapacidad: no asalariado (75%); personal asalariado (60%).
Artículo 33. Concepto. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: e) Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

Artículo 42. Rentas en especie. 3. Estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie: primas seguros de enfermedad. Art.42.3.c) LIRPF y art.46 RIRPF.
Artículo 53. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.
Disposición adicional décima. Sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.
Disposición adicional undécima. Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.
Artículo 54. Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.
Disposición adicional decimoctava. Aportaciones a patrimonios protegidos.
Artículo 56. Mínimo personal y familiar.
Artículo 58. Mínimo por descendientes.
Artículo 59. Mínimo por ascendientes.
Artículo 60. Mínimo por discapacidad.
Artículo 61. Normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad.
Artículo 81 bis. Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.
Artículo 96. Obligación de declarar.

### 3.1.2. Adoptadas por las Comunidades de régimen común

<b>IRPF</b>
<b>Comunidad Autónoma de Andalucía</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.</i>
Artículo 3. Consideración de persona con discapacidad.
Artículo 11. Deducción autonómica para contribuyentes con discapacidad.
Artículo 12. Deducción autonómica para contribuyentes con cónyuges o parejas de hecho con discapacidad.
Artículo 13. Deducción autonómica por asistencia a personas con discapacidad.
<b>Comunidad Autónoma de Aragón</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2005, de 26 septiembre, aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos.</i>
Artículo 110-3. Deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto en atención al grado de discapacidad de alguno de los hijos.

Artículo 110-5. Deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto por el cuidado de personas dependientes.
<b>Comunidad Autónoma de Canarias</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas en materia de tributos cedidos.</i>
Artículo 9. Deducción por donaciones para adquisición o rehabilitación de primera vivienda habitual.
Artículo 10. Deducciones por nacimiento o adopción de hijos.
Artículo 11. Deducción por contribuyentes con discapacidad y mayores de 65 años.
Artículo 11 ter. Deducción para familias monoparentales.
Artículo 14.ter. Deducción por obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad.
Artículo 16.ter. Deducción por gasto de enfermedad.
Artículo 16. quater. Deducción por familiares dependientes con discapacidad.
<b>Comunidad Autónoma de Cantabria</b>
<i>Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.</i>
Artículo 2.1. Por Arrendamiento de vivienda habitual.
Artículo 2.2. Por cuidado de familiares.
Artículo 2.3. Por obras de mejora en viviendas.
Artículo 2.4. Por donativos a fundaciones o al Fondo Cantabria Cooperadora o a asociaciones que persigan entre sus fines el apoyo a personas con discapacidad.
Artículo 2.7. Deducción por gastos de enfermedad.
Disposición Adicional Única. Acreditación.
<b>Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha</b>
Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.
Artículo 2. Deducción por familia numerosa.
Artículo 4. Deducción por discapacidad del contribuyente.
Artículo 5. Deducción por discapacidad de ascendientes o descendientes.
Artículo 8. Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años o discapacitados.
Artículo 10. Deducción por cantidades donadas para la cooperación internacional al desarrollo y a las entidades para la lucha contra la pobreza, la exclusión social y la ayuda a personas con discapacidad.
<b>Comunidad de Castilla y León</b>



Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.
Artículo 1.bis. Mínimo personal y familiar.
Artículo 3. Deducciones por familia numerosa.
Artículo 4. Deducciones por nacimiento o adopción.
Artículo 6. Deducción por discapacidad.
Artículo 7. Deducciones en materia de vivienda.
Artículo 10. Normas comunes en la aplicación de las deducciones.
<b>Comunidad Autónoma de Cataluña</b>
Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.
Artículo 1.1. Deducción por alquiler de la vivienda habitual
<b>Comunidad Autónoma de Madrid</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
Artículo 7. Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de sesenta y cinco años y/o discapacitados.
Artículo 10. Deducción por el incremento de los costes de la financiación ajena para la inversión en vivienda habitual derivado del alza de los tipos de interés.
<b>Comunidad Autónoma Valenciana</b>
<i>Ley 13/1997, de 23 de diciembre, regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.</i>
Artículo 4.Uno.c) Por nacimiento o adopción, durante el período impositivo, de un hijo discapacitado físico o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o psíquico, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.
Artículo 4.Uno.g) Para contribuyentes discapacitados.
Artículo 4.Uno.h) Por ascendientes mayores de 75 años, y por ascendientes mayores de 65 años que sean discapacitados físicos o sensoriales, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o discapacitados psíquicos.
Artículo 4.Uno.l) Por cantidades destinadas a la adquisición de vivienda habitual por discapacitados físicos o sensoriales, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o psíquicos, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.
Artículo 4.Uno.n) Por arrendamiento de la vivienda habitual.
Disposición Adicional Sexta. Reglas relativas a los discapacitados.
Disposición adicional sexta. Reglas relativas a los discapacitados.

<b>Comunidad Autónoma de Extremadura</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
Artículo 5. Deducción autonómica por cuidado de familiares discapacitados con un grado de discapacidad igual o superior al 65 % o que esté judicialmente incapacitado.
Artículo 9. Deducción autonómica por arrendamiento de vivienda habitual para personas con discapacidad con un grado reconocido igual o superior al 65 %, o esté judicialmente incapacitado.
<b>Comunidad Autónoma de Galicia</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
Artículo 3. Conceptos generales. Tres. Acreditación del grado y la condición de persona con discapacidad.
Artículo 5.Dos. Deducción por nacimiento o adopción de hijos.
Artículo 5. Seis. Deducción por sujetos pasivos discapacitados, de edad igual o superior a sesenta y cinco años, que precisen ayuda de terceras personas.
Artículo 5. Siete. Deducción por alquiler de vivienda habitual.
<b>Comunidad Autónoma de las Illes Balears</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.</i>
Artículo 2. Incremento del mínimo personal y familiar.
Artículo 3 bis. Deducción autonómica por el arrendamiento de la vivienda habitual en el territorio de las Illes Balears a favor de determinados colectivos.
Artículo 6. Deducción autonómica para los declarantes con discapacidad física, psíquica o sensorial o con descendientes con esta condición.
Disposición adicional primera. Grados de discapacidad.
<b>Comunidad Autónoma de La Rioja</b>
<i>Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales en materia de impuestos propios y tributos cedidos.</i>
Artículo 31.bis Modificación del mínimo por descendientes discapacitados.
Disposición transitoria primera. d) Deducción por las cantidades invertidas durante el ejercicio en obras de adecuación de vivienda habitual en La Rioja para personas con discapacidad.
<b>Comunidad Autónoma del Principado de Asturias</b>
<i>Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>

Artículo 4. Deducción por adquisición o adecuación de vivienda habitual en el Principado de Asturias para contribuyentes con discapacidad.
Artículo 5. Deducción por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes con los que convivan sus cónyuges, ascendientes o descendientes con discapacidad.
Artículo 12. Deducción para familias monoparentales.

### 3.2. Impuesto sobre el patrimonio

#### 3.2.1. *Adoptadas por las Comunidades de régimen común*

<b>Impuesto sobre el Patrimonio</b>
<b>Comunidad Autónoma de Andalucía</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos.</i>
Artículo 18. Mínimo exento para los contribuyentes con discapacidad.
<b>Comunidad Autónoma de Aragón</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2005, de 26 septiembre, Aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos.</i>
Artículo 150-1. Bonificación de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad.
<b>Comunidad Autónoma de Canarias</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas en materia de tributos cedidos.</i>
Artículo 29.bis. Exención de los patrimonios especialmente protegidos de los contribuyentes con discapacidad.
<b>Comunidad de Castilla y León</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.</i>
Artículo 11. Exención de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad.
<b>Comunidad Autónoma Valenciana</b>
<i>Ley 13/1997, de 23 de diciembre, regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.</i>
Artículo 8. Mínimo exento
<b>Comunidad Autónoma de Extremadura</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>

Art. 14. Mínimo exento general y para discapacitados.
<b>Comunidad Autónoma del Principado de Asturias</b>
<i>Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
Artículo 16. Bonificación de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad.

### 3.3. Impuesto sucesiones y donaciones

#### 3.3.1. Adoptadas por el Estado

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
Artículo 20. Base liquidable.

#### 3.3.2. Adoptadas por las Comunidades de régimen común

<b>Comunidad Autónoma de Andalucía</b>
Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos.
Artículo 23. Reducciones propias de la base imponible para contribuyentes con discapacidad por adquisiciones «mortis causa».
Artículo 27. Reducción propia por la donación de dinero a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual.
Artículo 28. Reducción propia por la donación de vivienda habitual a descendientes con discapacidad.
<b>Comunidad Autónoma de Aragón</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2005, de 26 septiembre, Aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos.</i>
Artículo 131-2. Reducción en la adquisición mortis causa por personas con minusvalía.
Artículo 131-5. Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los descendientes.
<b>Comunidad Autónoma de Canarias</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas en materia de tributos cedidos.</i>
Artículo 20.bis. Mejora de la reducción por discapacidad.
Artículo 20.ter. Mejora de la reducción por edad.
Artículo 26.ter Reducción propia por la donación de cantidades en metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual (aumento del límite de la base de la reducción).

Artículo 26.quinquies. Reducción propia por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.
<b>Comunidad Autónoma de Cantabria</b>
<i>Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.</i>
Artículo 5. Reducciones de la base imponible.
<b>Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha</b>
<i>Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.</i>
Artículo 15. Reducciones por discapacidad.
Artículo 17. Bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adquisiciones "mortis causa".
Artículo 17 bis. Bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en adquisiciones "inter vivos".
<b>Comunidad de Castilla y León</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.</i>
Artículo 12. Reducción por discapacidad.
Artículo 18. Reducción por las donaciones realizadas al patrimonio especialmente protegido de contribuyentes con discapacidad.
Artículo 19. Reducción por donaciones para la adquisición de vivienda habitual.
Artículo 22. Aplicación de las reducciones.
<b>Comunidad Autónoma de Madrid</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
Artículo 21. Reducciones de la base imponible.
<b>Comunidad Autónoma Valenciana</b>
<i>Ley 13/1997, de 23 de diciembre, regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.</i>
Artículo 10. Reducciones en transmisiones mortis causa.
Artículo 10 bis. Reducciones en transmisiones inter vivos.
Artículo 12 bis. Bonificaciones en la cuota.
Disposición adicional sexta. Reglas relativas a los discapacitados.

<b>Comunidad Autónoma de Extremadura</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
Art.18. Mejora de la reducción de la base imponible para las personas discapacitadas en las adquisiciones por causa de muerte.
Art.24. Reducción del 99% por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual, negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, siendo la base máxima de la reducción para personas con discapacidad de 450.000 euros.
<b>Comunidad Autónoma de Galicia</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
Artículo 6. Reducciones de carácter subjetivo. Tres. Reducción por discapacidad.
Artículo 7. Reducciones de carácter objetivo. Ocho. Reducción por la adquisición de bienes destinados a la creación o constitución de una empresa o negocio profesional.
Artículo 8. Reducciones de carácter objetivo. Ocho. Reducción por la adquisición de bienes destinados a la creación de una empresa o negocio profesional.
<b>Comunidad Autónoma de las Illes Balears</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.</i>
Artículo 22. Reducción por discapacidad.
Artículo 48. Reducción por adquisición de la vivienda habitual por parte de determinados colectivos.
Artículo 49. Reducción en las donaciones a patrimonios protegidos titularidad de personas con discapacidad.
Artículo 50. Reducción en las donaciones dinerarias de padres a hijos u otros descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual.
Artículo 53 bis. Bonificación autonómica por las donaciones resultantes de cesiones de bienes inmuebles a cambio de pensiones de alimentos vitalicias.
Disposición adicional primera. Grados de discapacidad.
<b>Comunidad Autónoma de La Rioja</b>
<i>Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales en materia de impuestos propios y tributos cedidos.</i>
<b>Comunidad Autónoma del Principado de Asturias</b>
<i>Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>

Artículo 18 quáter. Reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de bienes destinados a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o de un negocio profesional.
Artículo 19 quáter. Reducción de la base imponible por la adquisición inter vivos de bienes destinados a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa o de un negocio profesional.
Artículo 20. Reducción en las donaciones dinerarias de ascendientes a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual que tenga la consideración de protegida.
Artículo 23. Bonificación para contribuyentes discapacitados aplicable en transmisiones mortis causa.

### 3.4. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

#### 3.4.1. Adoptadas por el Estado

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Artículo 45. B) Estarán exentas: 21. Las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

#### 3.4.2. Adoptadas por las Comunidades de régimen común

<b>Comunidad Autónoma de Andalucía</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos.</i>
Artículo 35. Tipo de gravamen reducido para promover una política social de vivienda.
Artículo 40. Tipo de gravamen reducido para promover una política social de vivienda.
<b>Comunidad Autónoma de Aragón</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2005, de 26 septiembre, Aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos.</i>
Artículo 121-4. Bonificación en cuota aplicable a la adquisición de su vivienda habitual por parte de personas físicas incluidas en determinados colectivos.
Artículo 122-8. Tipo impositivo para actuaciones de eliminación de barreras arquitectónicas y adaptación funcional de la vivienda habitual de las personas con discapacidad igual o superior al 65%.
Artículo 122-10. Bonificación en cuota aplicable a la adquisición de su vivienda habitual por parte de personas físicas incluidas en determinados colectivos.
<b>Comunidad Autónoma de Canarias</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas en materia de tributos cedidos.</i>

Artículo 33. Tipo de gravamen reducido en la adquisición de vivienda habitual por personas con discapacidad.
<b>Comunidad Autónoma de Cantabria</b>
<i>Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.</i>
Artículo 9. Tipos de gravamen aplicables en las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes inmuebles.
<b>Comunidad de Castilla y León</b>
Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.
Artículo 25. Tipos incrementados y reducidos en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
Artículo 26. Tipos incrementado y reducidos en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.
Artículo 28. Aplicación de los tipos impositivos reducidos.
<b>Comunidad Autónoma Valenciana</b>
<i>Ley 13/1997, de 23 de diciembre, regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.</i>
Artículo 13. Cuatro. 3). Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
Artículo 14. Actos jurídicos documentados.
Disposición adicional sexta. Reglas relativas a los discapacitados.
<b>Comunidad Autónoma de Extremadura</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
Art.41.1.c). Bonificación autonómica del 20% de la cuota en la adquisición de vivienda habitual para contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, o acredite necesitar ayuda de terceros para desplazarse, o tenga reconocida movilidad reducida, o haya sido declarado judicialmente incapacitado.
<b>Comunidad Autónoma de Galicia</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
Artículo 14. Tipo de gravamen en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Tres. Tipo de gravamen para la adquisición de vivienda habitual por discapacitados.
Artículo 15. Tipo de gravamen en la modalidad de actos jurídicos documentados. Tres. Tipo de gravamen aplicable en la adquisición de vivienda habitual por discapacitados y en la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación.
Artículo 16. Deducciones y bonificaciones en la cuota íntegra en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Siete. Deducción por adquisición de vivienda habitual por personas con discapacidad, familias numerosas y menores de 36 años en áreas rurales.



Artículo 17. Deducciones y bonificaciones en la cuota íntegra en la modalidad de actos jurídicos documentados. Ocho. Deducción por adquisición de vivienda habitual y por constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, por personas con discapacidad, familias numerosas y menores de 36 años, en áreas rurales.
<b>Comunidad Autónoma de La Rioja</b>
Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales en materia de impuestos propios y tributos cedidos.
Artículo 45. Tipos impositivos reducidos en la adquisición de vivienda habitual.
Artículo 49. Tipo impositivo reducido y deducción en la cuota para los documentos notariales de adquisición de vivienda para destinarla a vivienda habitual.

### 3.5. Impuesto sobre sociedades

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
Artículo 35. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. 1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.
Artículo 38. Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

### 3.6. Impuesto sobre el valor añadido

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Artículo 91.Dos.1.4º LIVA. Tipo impositivo del 4% los vehículos para personas con movilidad reducida.
Artículo 91.Dos.1.5º LIVA. Tipo impositivo del 4% las prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad.
Artículo 91.Dos.2.1º LIVA. Tipo impositivo del 4% para la prestación de servicios Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas.
Artículo 91. Uno.1.6.ºc) y Anexo octavo LIVA. Tipo impositivo del 10% para las sillas terapéuticas y de ruedas, así como los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad...

### 3.7. Impuestos especiales: impuesto especial sobre determinados medios de transporte

<b>Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales</b>
<i>Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte</i> Art.65.1.a).6º. No sujeción al impuesto especial sobre determinados medios de transporte de los vehículos para personas con movilidad reducida.
Art.65.1.d) LIE. y arts.135 y 136 RIE. Exención de los vehículos automóviles matriculados a nombre de personas con discapacidad para su uso exclusivo.

### 3.8. Haciendas locales

<b>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</b>
<i>Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica</i> Artículo 93. Exenciones. 1. Estarán exentos del impuesto.
Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras Artículo 103. Gestión tributaria del impuesto. Bonificaciones potestativas.

## 4. ENUMERACIÓN DE MEDIDAS RELACIONADAS CON LAS PERSONAS MAYORES

### 4.1. Adoptadas por el Estado

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
Art.7.i) LIRPF. Las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, en modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las CCAA.
Art.7.i) LIRPF. Las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65% para financiar su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples
Art.33.4.b) LIRPF. Ganancia patrimonial Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.
Artículo 38.3 Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión.
Artículo 57. Mínimo del contribuyente.
Artículo 59. Mínimo por ascendientes.
Disposición adicional decimoquinta. Disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia.

### 4.2. Adoptadas por las Comunidades Autónomas de régimen común

<b>Comunidad Autónoma de Andalucía</b>
Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el TR de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos
Artículo 10. Dedución autonómica para madre o padre de familia monoparental y, en su caso, con ascendientes mayores de 75 años.

<b>Comunidad Autónoma de Aragón</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2005, de 26 septiembre, Aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos.</i>
IRPF. Artículo 110-5. Deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto por el cuidado de personas dependientes (75 años).
IRPF. Artículo 110-14. Deducción de la cuota íntegra autonómica para mayores de 70 años.
<b>Comunidad Autónoma de Canarias</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas en materia de tributos cedidos.</i>
IRPF: Artículo 11. Deducción por contribuyentes con discapacidad y mayores de 65 años. ISD: Artículo 20.ter. Mejora de la reducción por edad.
<b>Comunidad Autónoma de Cantabria</b>
Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.
Artículo 2.2. Por cuidado de familiares (mayor de 60 años).
<b>Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha</b>
<i>Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.</i>
IRPF: Artículo 6. Deducciones para personas mayores de 75 años.
IRPF: Artículo 8. Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años o discapacitados.
<b>Comunidad de Castilla y León</b>
Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.
IRPF: Artículo 1.bis. Mínimo personal y familiar (mayor de 65 o 74 años).
IRPF: Artículo 6. Deducción por discapacidad.
<b>Comunidad Autónoma de Madrid</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
IRPF: Artículo 7. Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de sesenta y cinco años y/o discapacitados.
<b>Comunidad Autónoma Valenciana</b>
<i>Ley 13/1997, de 23 de diciembre, regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.</i>

IRPF: Artículo 4.Uno.h) Por ascendientes mayores de 75 años, y por ascendientes mayores de 65 años que sean discapacitados físicos o sensoriales, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o discapacitados psíquicos.
ISD: Artículo 10. Reducciones en transmisiones mortis causa.
<b>Comunidad Autónoma de Galicia</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
IRPF: Artículo 5. Seis. Deducción por sujetos pasivos discapacitados, de edad igual o superior a sesenta y cinco años, que precisen ayuda de terceras personas.
ISD: Artículo 6. Reducciones de carácter subjetivo.
ISD: Artículo 7. Reducciones de carácter objetivo
<b>Comunidad Autónoma de las Illes Balears</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales en Materia de Tributos Cedidos por el Estado.</i>
IRPF: Artículo 2. Incremento del mínimo personal y familiar (65 años).
ISD: Artículo 23. Reducción por adquisición de la vivienda habitual (65 años)
ITP y AJD: Artículo 53 bis. Bonificación autonómica por las donaciones resultantes de cesiones de bienes inmuebles a cambio de pensiones de alimentos vitalicias.
<b>Comunidad Autónoma de La Rioja</b>
<i>Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales en materia de impuestos propios y tributos cedidos.</i>
ISD: Artículo 35. Reducciones propias de la Comunidad Autónoma de La Rioja en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales, participaciones en entidades, explotaciones agrarias y vivienda habitual. 4. Reducción por adquisición de vivienda habitual.
<b>Comunidad Autónoma del Principado de Asturias</b>
<i>Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
IRPF: Artículo 3. Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años.

## 5. ENUMERACIÓN DE MEDIDAS RELACIONADAS CON LAS PERSONAS DEPENDIENTES

### 5.1. Adoptadas por el Estado

IRPF
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.
Artículo 7.x) LIRPF. Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.
Artículo 33.4.b) LIRPF. Ganancia patrimonial Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.
Artículo 51 Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. 5. Las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia.
Artículo 53. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad (seguros de dependencia).
Disposición adicional decimoquinta. Disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia.

### 5.2. Adoptadas por las Comunidades Autónomas de régimen común

<b>Comunidad Autónoma de Galicia</b>
<i>Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.</i>
Artículo 3. Conceptos generales. Tres. Acreditación del grado y la condición de persona con discapacidad.
Artículo 5.Dos. Deducción por nacimiento o adopción de hijos.
ISD: Artículo 6. Reducciones de carácter subjetivo. Tres. Reducción por discapacidad.

## 6. A MODO DE ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS PRESENTADAS Y ÚLTIMAS REFLEXIONES

Como se ha podido observar en la recopilación normativa realizada, en la que por la naturaleza de este manual, nos hemos limitado a presentar las medidas de corte extrafiscal establecidas por los diferentes entes territoriales para la protección de las personas con necesidades especiales, dichas medidas consisten, normalmente, en la utilización de técnicas tributarias como la exención, la bonificación, la deducción o la reducción; medidas, en consecuencia -como indicábamos en la introducción del presente capítulo- destinadas a minorar los tributos que tienen que abonar estos colectivos o quienes directa o indirectamente realizan políticas activas a su favor.

Resulta evidente, que estos instrumentos son de extraordinaria importancia para la construcción tanto de un sistema tributario justo, como para la adopción de medidas que favorezcan a los colectivos aludidos, pero siendo ello cierto, no podemos ni debemos olvidar una importante reflexión que es necesario trasladar a modo de primera conclusión: por su propia esencia, la intervención exclusivamente tributaria es claramente insuficiente, ya que como hemos visto, su ámbito de actuación, las capacidades económicas, reales o potenciales, solo son operativas ante sujetos que, si bien tienen necesidades especiales, poseen alguna fuente de renta susceptible de imposición o un patrimonio disponible, dejando, por tanto, al margen de la protección dispensada por las medidas presentadas, precisamente, a los más necesitados de aquellos que tienen necesidades especiales. Para su protección, hemos de volver a la segunda dimensión del análisis del contenido del Derecho Financiero, la generación de ingresos para financiar el gasto público.

En segundo lugar, conviene no perderse en el valor taumatúrgico de la concreta medida analizada según se establece, o se quiere presentar, por los diferentes operadores jurídicos que la diseñan, máxime cuando dicha medida responde pretendidamente a uno de los principales ejes de protección de estos colectivos: la utilización del tributo o de sus técnicas para conseguir objetivos de justicia o de política social y económica, compatibles o no con la función fiscal -recaudatoria- de la institución del tributo. En términos más simples, no podemos caer en el extendido error de desenfocar las medidas fiscales destinadas a remover los obstáculos que dificultan la verdadera igualdad -art. 9 CE- estableciendo una política de previsión, tratamiento e integración de las personas con necesidades especiales -art. 49 de la CE- como exponente del Estado social -art. 1º CE-, en consecuencia, a la instrumentalización del sistema tributario al servicio de estos fines no fiscales -extrafiscales-, confundiéndolas con la propia necesidad intrínseca del sistema tributario, y los principios que lo inspiran, de adaptar la aptitud contributiva de estos colectivos, o de quienes les apoyan, a la verdadera naturaleza económica que poseen. Antes al contrario, hemos de diferenciar nítidamente ambas facetas para no convertir el elenco de medidas

que el Derecho Tributario ofrece a estos colectivos en medidas legitimadoras de respuestas claramente insuficientes, que solo vengan a adormecer nuestras conciencias, sin valorar, en su justa dimensión, no solo la eficacia y la eficiencia de la medida, sino su propia justificación.

En tercer lugar, como hemos intentado demostrar con la simple presentación de las ofrecidas por los diferentes entes públicos territoriales, las medidas de protección, que como adelantábamos en las ideas previas de este capítulo, se han ido concibiendo al uso un “precipitado histórico” y, en consecuencia, sin que nos ofrezcan una respuesta estructurada y coordinada, en lo horizontal -relaciones del ente público con las personas con necesidades especiales- y en lo vertical -el reparto competencial de los diversos entes territoriales e institucionales que conforman el Estado-. De la simple enumeración de las medidas presentadas se puede colegir que la dispersión de los instrumentos jurídicos analizados, su descoordinación y sus carencias, nos impiden alcanzar unos niveles de protección que sean socialmente aceptables.

En cuarto lugar, de un análisis sereno de mas medidas proyectadas se ha de concluir que la adecuación entre los fines perseguidos y los instrumentos y medios previstos para alcanzarlos es también, a día de hoy, una de las principales carencias con las que nos enfrentamos.

En efecto, desde la producción del Estado, baste observar las diferentes medidas introducidas en los distintos impuestos que configuran su sistema tributario para colegir, sin temor a equivocarnos, que en su establecimiento no se ha calibrado suficientemente su sostenibilidad en función de las diversas tipologías de colectivos y situaciones que se encuentran tras las personas con necesidades especiales, de ahí su carácter fungible, y de ahí, también, su falta de coherencia interna, ya que se han ido elaborando al margen de cualquier sistema.

A nivel autonómico, como también se ha intentado demostrar con la simple reseña normativa de las medidas adoptadas, resultan fácilmente deducibles los principales inconvenientes de tal despliegue legislativo: a) se genera un déficit de seguridad jurídica, debido a los constantes cambios normativos, que dificultan saber con certeza el texto vigente y la medida aplicable según el periodo impositivo y el sujeto de imputación de normas que pudiera estar en su supuesto de hecho, lo que se agrava con la dispersión normativa existente; b) no puede pasarnos desapercibido su escasa efectividad puesto que en la mayor parte de los casos, las cuantías son poco significativas; c) todo cuanto antecede no nos debe llevar a desconocer, además, que sin estratificar los diversos sistemas de protección se pueden establecer diferencias no deseables en el tratamiento de los colectivos en función de su residencia fiscal en un territorio u otro, sin que exista ningún elemento “suelo” que actúe como parámetro mínimo de protección de todos los ciudadanos del Estado, puesto que la denominada responsabilidad fiscal del tributo en absoluto es incompatible con establecer un

mínimo común de protección, y de efectividad de las medidas ideadas, a pesar de que su ejercicio se realice por los distintos entes con poder tributario.

En esta misma línea de consideraciones, la falta de “sistema” resulta tan evidente que ni tan siquiera los legisladores estatal y autonómico han sido capaces de establecer un armazón conceptual, de acreditación y reconocimiento, estable y coherente entre las diversas situaciones de discapacidad en relación con la operatividad de los diferentes beneficios fiscales.

En quinto lugar, otra línea constante y evidente que se observa al intentar extraer las principales notas características de las medidas extrafiscales objeto de análisis consiste en observar como su configuración técnica, quizás -insistimos una vez más- porque no responde a un plan estructurado de forma general y coherente, recurre a una utilización excesiva de las técnicas de las deducciones y exenciones fiscales, que por sí solas son claramente insuficientes si se presentan sin una previa ponderación de los siguientes factores: a) sin realizar un análisis -cuantitativo y cualitativo- de la cobertura que en cada momento histórico se ofrezca vía gasto público para atender a este colectivo; b) sin hacer una reflexión sobre la propia delimitación del ámbito subjetivo de protección; c) a la hora de incorporar el pertinente incentivo no se puede obviar la naturaleza y los fines de cada tributo en particular; d) se ha de tener en cuenta los beneficios ya existentes en otras figuras tributarias. Máxime cuando, insistimos, todo lo anterior se ha realizado, además, sin establecer vehículos de articulación y coordinación entre las medidas fiscales para atender a las personas con necesidades especiales y el resto de medidas, jurídicas o no, diseñadas para hacer frente a las mismas necesidades del colectivo estudiado.

Precisamente por cuanto acabamos de indicar, por mucha importancia que tengan, que la tienen, las medidas presentadas, debemos concluir demandando la transversalidad e interdisciplinariedad como dos características esenciales de cualquier sistema de protección que aspire a construir este pilar de la sociedad del bienestar, y sobre todo, si queremos hacerlo no solo al margen de las contingencias de los diferentes ciclos económicos, sino también en un escenario de descenso de población fruto de una baja natalidad estructural junto con un aumento exponencial de la longevidad. Transversalidad e interdisciplinariedad de todas las ramas del saber, de todos los poderes públicos -territoriales e institucionales- y de todos los agentes públicos y privados que constituyen el tejido de nuestra sociedad. La propia estructura temática de este manual es un ejemplo de cuanto queremos poner de manifiesto.

En efecto, las transformaciones sociales, en cuanto que comportan la necesaria evolución de nuestra sociedad hacia el cumplimiento de nuevos y mejores ideales de justicia, exigen nuevas formas de tratar problemas que en muchos casos son antiguos. En este contexto, en la actualidad, las políticas públicas que han de ofrecerse para atender a las personas con necesidades especiales han de dejar de ser sectoriales, en cuanto que parciales, y han de construirse desde la



transversalidad, en un intento de ofrecer una respuesta integral a la problemática objeto de análisis. La transversalidad no solo nos sitúa ante la construcción de un sistema de respuesta global frente a un determinado problema, la transversalidad y la interdisciplinariedad, nos sitúan ante la verdadera dimensión del problema mismo.

En consecuencia, si queremos ser fieles a estos objetivos, las pautas metodológicas a desarrollar han de partir de la descripción -sociológica y jurídica- de las diversas situaciones objeto de protección: envejecimiento, discapacidad y dependencia. Se deben localizar las figuras subjetivas que han de ser objeto de protección: los propios sujetos con necesidades especiales, familiares a cargo, cuidadores no profesionales, agentes públicos y privados encargados de facilitar la protección... Se han de identificar las medidas directas o indirectas, de carácter no exclusivamente tributario, que los entes públicos adoptan para atender a las necesidades objeto de estudio. Se ha de hacer un análisis específico de la incidencia que sobre la indicada materia proyecta la denominada Ley de la Dependencia y su normativa de desarrollo. Por último, se ha de establecer un plan de trabajo para intentar medir la eficacia y la eficiencia -objetiva y subjetiva- del conjunto de las medidas proyectadas afín de poder abordar el estudio de carácter alternativo y/o complementario de las estrictamente fiscales.

Y todo lo anterior porque solo si somos capaces de optimizar los recursos de los que disponemos y de agregar soluciones creativas que se enfrenten con decisión y planificación futura a la problemática abordada, podemos mirar un horizonte colectivo y personal que nos concilie con el grupo social organizado al que pertenecemos.