

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0303-20
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	10/02/2020
NORMATIVA	LIRPF, Ley 35/2006. Artículo 54.
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante ha constituido un patrimonio protegido a favor de su hermana discapacitada, con el objeto de aplicar ese dinero al pago de las cuotas del centro al que asiste su hermana.
CUESTION-PLANTEADA	<p>Si la aplicación del dinero aportado a la satisfacción del referido gasto podría considerarse como atención de necesidades vitales.</p> <p>Si sería necesario reflejar cada aportación posterior de dinero en escritura pública o bastaría con hacer referencia en una única escritura en que se hiciera referencia a las futuras aportaciones de dinero a realizar en un determinado periodo.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El artículo 54.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece la regularización de los beneficios fiscales aplicados a los aportantes y perceptores de aportaciones al patrimonio protegido de los discapacitados en los términos establecidos en dicho artículo, por “La disposición de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuada en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes...”.</p> <p>En principio, la referencia literal a cualquier bien o derecho supondría la no admisión de exclusiones a dicho requisito basadas en la naturaleza del bien o el derecho aportados.</p> <p>No obstante, la Ley 1/2009, de 25 de marzo, de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, y de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil de la normativa tributaria con esta finalidad (BOE de 26 de marzo), ha añadido un último párrafo al apartado 2 del artículo 5, “Administración”, de la citada Ley 41/2003, con la siguiente redacción: “En todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria.”</p> <p>No se manifiesta en la citada Ley 1/2009 que la mención a la no consideración como actos de disposición del gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria, suponga la derogación, para dichos bienes, del requisito de mantenimiento de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido durante los cuatro ejercicios siguientes al de su aportación establecido en el artículo 54.5 de la LIRPF. Antes bien, debe tenerse en cuenta que el artículo 5.2 de la Ley 41/2003 no se refiere al régimen fiscal del patrimonio protegido, recogándose dicho régimen en el Capítulo III de dicha Ley (artículos 15 a 17). Por el contrario, el artículo 5 de la Ley 41/2003, se refiere al régimen de administración del patrimonio protegido, y en su apartado 2 se regulan los actos sometidos a autorización judicial.</p> <p>A lo anterior se une que la Ley 1/2009 establece expresamente su alcance no fiscal en su disposición final sexta “Título competencial”, en la que se manifiesta que “La presente Ley se dicta al amparo de la competencia que corresponde al Estado en materia de ordenación de los registros e instrumentos públicos, conforme al artículo 149.1.8ª (Legislación civil) de la Constitución”. A diferencia de la Ley 41/2003, que sí contenía, como se ha referido, normas de carácter fiscal, al incluir un Capítulo III “Modificación de la normativa tributaria”, con tres artículos, el 15, referido a la modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el 16, a la del Impuesto sobre Sociedades y el 17, referido al Impuesto sobre Transmisiones</p>

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; razón por la cual en la disposición final primera "Título competencial" de la Ley 41/2003, se establecía que:

"Esta Ley se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6ª, 8ª y 14ª de la Constitución", que se refieren, respectivamente a la legislación mercantil, penal, penitenciaria y procesal; a la legislación civil; y a la Hacienda general y Deuda del Estado.

A su vez, en la exposición de motivos de la Ley 1/2009, se refleja expresamente que las modificaciones introducidas por dicha Ley no tienen un alcance fiscal, quedando dicha modificación del régimen fiscal para un momento posterior:

"...Y, finalmente, destaca la aclaración legal del concepto de acto de disposición de determinados bienes integrados en los patrimonios protegidos, habida cuenta de la disparidad de criterios detectados en la práctica.

Por otra parte, y con la finalidad de llevar a cabo una revisión en profundidad de la actual regulación tributaria de los patrimonios protegidos, se insta al Gobierno a que, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de esta Ley, presente un Proyecto de Ley de mejora del tratamiento fiscal de estas instituciones patrimoniales."

En conclusión de todo lo anterior, debe indicarse la existencia de una posible contradicción entre el artículo 54.5 de la LIRPF, que establece la regularización de los beneficios fiscales correspondiente a aportaciones al patrimonio protegido por la disposición de "...cualquier bien o derecho...", y la exclusión como acto de disposición del dinero y bienes fungibles establecida en la Ley Civil, sin que en la normativa civil se mencione la existencia para dichos bienes de una derogación expresa del citado requisito fiscal.

No obstante lo anterior, lo cierto es que no puede desconocerse que la regulación de los beneficios fiscales correspondientes al patrimonio protegido en el IRPF se remite a la regulación civil del mismo, en cuanto a su concepto, requisitos y reglas de funcionamiento, sin perjuicio del establecimiento de requisitos fiscales adicionales a los previstos en la normativa civil.

Lo anterior implica la necesidad de interpretar de forma integradora y conjunta la regulación fiscal de los beneficios aplicables al patrimonio protegido y la regulación del mismo establecida en la normativa civil, teniendo en cuenta la finalidad atribuida legalmente a dichos patrimonios y que justifica su especial tratamiento fiscal, y que no debe olvidarse que es la constitución de un patrimonio y no la atención de las necesidades corrientes del discapacitado, para la cual se establecen otros beneficios fiscales en el IRPF, a través de los mínimos exentos y familiares aplicables en caso de discapacidad.

A ese respecto, la exposición de motivos de la citada Ley 41/2003 manifiesta:

"Hoy constituye una realidad la supervivencia de muchos discapacitados a sus progenitores, debido a la mejora de asistencia sanitaria y a otros factores, y nuevas formas de discapacidad como las lesiones cerebrales y medulares por accidentes de tráfico, enfermedad de Alzheimer y otras, que hacen aconsejable que la asistencia económica al discapacitado no se haga sólo con cargo al Estado o a la familia, sino con cargo al propio patrimonio que permita garantizar el futuro del minusválido en previsión de otras fuentes para costear los gastos que deben afrontarse.

Esta ley tiene por objeto regular nuevos mecanismos de protección de la personas con discapacidad, centrados en un aspecto esencial de esta protección, cual es el patrimonial."

Por tanto, teniendo en cuenta todo lo anterior, debe concluirse que el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria, no debe considerarse como disposición de bienes o derechos, a efectos del requisito de mantenimiento de las aportaciones realizadas durante los cuatro años siguientes al ejercicio de su aportación establecido en el artículo 54.5 de la LIRPF.

Ahora bien, para que tal conclusión sea posible, dado que los beneficios fiscales quedan ligados a la efectiva constitución de un patrimonio, deberá constituirse este último, lo que implica que, salvo en circunstancias excepcionales por las que puntualmente la persona con discapacidad pueda estar atravesando, el gasto de dinero o bienes fungibles antes del transcurso de cuatro años desde su aportación no debe impedir la constitución y el mantenimiento durante el tiempo del citado patrimonio protegido.

Evidentemente, tanto la concreción de las necesidades vitales del discapacitado, las circunstancias excepcionales anteriormente señaladas, así como la efectiva existencia de un patrimonio, son una cuestión de hecho, que deberán ser acreditadas por el contribuyente a través de medios de prueba admitidos en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En relación con futuras aportaciones no dinerarias, en la consulta V1383-18 se señaló lo siguiente:

“Según el escrito de consulta, el marido de la consultante habría realizado una aportación dineraria al patrimonio protegido de la consultante y se plantearía realizar otras aportaciones no dinerarias.

En cuanto a la regulación fiscal de las aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad, constituidos al amparo de la Ley 41/2003, esta se encuentra recogida en los artículos 7.w, disposición adicional decimoctava (estos preceptos regulan la tributación de la persona con discapacidad) y en el artículo 54, que regula los beneficios fiscales de los aportantes a estos patrimonios, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

Ahora bien, en todo caso, la aplicación de los beneficios fiscales requiere, además del cumplimiento de los requisitos fiscales establecidos en la normativa del IRPF (entre los cuales se encuentran los límites relativos a la disposición de aportaciones establecidos en el artículo 54 de la LIRPF), que las aportaciones realizadas a favor del discapacitado se efectúen con los requisitos y de acuerdo con el procedimiento que, para la constitución del patrimonio protegido del discapacitado y para las aportaciones efectuadas a dicho patrimonio, establece la referida Ley 41/2003, cuyo artículo 3, entre otros requisitos, exige su constitución en documento público autorizado por notario, o bien mediante resolución judicial.

Por su parte, el artículo 4.1 de la citada Ley establece que “Las aportaciones de bienes y derechos posteriores a la constitución del patrimonio protegido estarán sujetas a las mismas formalidades establecidas en el artículo anterior para su constitución.”

En definitiva, para poder aplicar los beneficios fiscales recogidos en la normativa del IRPF para los patrimonios protegidos de personas con discapacidad, las aportaciones realizadas con posterioridad a la constitución del patrimonio deben realizarse mediante documento público autorizado por notario, o bien mediante resolución judicial, sea cual sea la naturaleza de los bienes o derechos aportados a dicho patrimonio.”

Por tanto, las aportaciones realizadas con posterioridad a la constitución del patrimonio protegido, al estar sujetas a las mismas formalidades establecidas para su constitución, deben realizarse mediante documento público autorizado por notario, o bien mediante resolución judicial, sea cual sea la naturaleza de los bienes o derechos aportados, sin que en consecuencia pueda entenderse cumplido dicho requisito a efectos de la aplicación de los referidos beneficios fiscales mediante el reflejo en la escritura pública de aportaciones futuras o no realizadas.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.