

LA CONFIGURACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE DE LOS SUJETOS PASIVOS DISCAPACITADOS EN EL IRPF A LA LUZ DE LA NUEVA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

SUMARIO

I. CONSIDERACIONES PREVIAS: LA TRASCENDENCIA DE LA DISCAPACIDAD EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO.

II. ESTRUCTURA GENERAL DEL NUEVO IRPF A LA LUZ DE LA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE.

III. LOS MÍNIMOS PERSONAL, FAMILIAR Y POR DISCAPACIDAD EN LA NUEVA LIRPF.

IV. REDUCCIONES SUSCEPTIBLES DE SER APLICADAS POR LOS SUJETOS PASIVOS DISCAPACITADOS DEL IRPF.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS: LA TRASCENDENCIA DE LA DISCAPACIDAD EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Sin lugar a dudas, es un hecho incontestable la importancia adquirida en los últimos tiempos por el conjunto de personas que sufren distintos grados de discapacidad, quienes persiguen alcanzar su integración en un plano de igualdad con el resto de los ciudadanos. Esta igualdad no debe ser sólo de carácter nominal, sino que ha de proyectarse sobre todas aquellas situaciones de discriminación originadas por la posición inicial de clara desventaja en la

que estos sujetos se encuentran, en aras de lograr una igualdad de oportunidades real.

Como es sabido, nuestra Constitución de 1978 reconoce en su art. 14 el principio de igualdad o de no discriminación, al disponer que *“todos los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o por cualquier otra condición o circunstancia personal o social”*. Al mismo tiempo, se encarga de precisar el art. 9.2 de la Norma Fundamental que *“corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”*. Y el art. 10.1 de la Constitución (CE) afirma que *“la dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social”*.

La aplicación de todos estos preceptos, sin perjuicio de su alcance general, adquiere especial importancia en el ámbito de la discapacidad, al promover la erradicación de toda discriminación por razón de las minusvalías físicas, psíquicas o senso-

(*) Doctor en Derecho. Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de León.

riales de cualquier clase que pueda padecer un individuo.

Por otra parte establece el art. 49 CE, encuadrado dentro del Capítulo III del Título I (cuya denominación es “De los principios rectores de la política social y económica”), que *“los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos”*. Incluso, dentro de esta misma línea, cabría aludir a la incidencia del art. 41 CE, en virtud del cual, *“los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y las prestaciones complementarias serán libres”*.

Lo dispuesto en todos estos preceptos constitucionales debe ponerse además, dentro del marco específico de la fiscalidad, en conexión con el art. 31.1 de la Norma Fundamental, en virtud del cual *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

Señala la Exposición de Motivos de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de Igualdad de Oportunidades, no Discriminación y Accesibilidad de las Personas con Discapacidad que estas personas *“precisan de garantías suplementarias para vivir con plenitud de derecho o para participar en igualdad de condiciones que el resto de los ciudadanos en la vida económica, social y cultural del país”*. Por su parte el art. 1 de la citada Ley, que sirve de

complemento a la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos, se encarga de precisar que el objeto de la misma lo constituye *“establecer medidas para garantizar y hacer efectivo el derecho de igualdad de oportunidades de las personas con discapacidad”*.

La Ley 51/2003 tuvo por objeto establecer medidas para garantizar y hacer efectivo el derecho a la igualdad de oportunidades de las personas con discapacidad, conforme a lo dispuesto en los arts. 9.2, 10, 14 y 49 CE. A estos efectos, se entiende por “igualdad de oportunidades” la ausencia de discriminación, directa o indirecta, que tenga su causa en una discapacidad, así como la adopción de medidas de acción positiva orientadas a evitar o compensar las desventajas de una persona con discapacidad para participar plenamente en la vida política, económica, cultural y social.

Refiriéndose al ámbito subjetivo de aplicación de la Ley, su art. 1.2 dispone que tendrán la consideración de personas con discapacidad aquéllas a quienes se les haya reconocido un grado de minusvalía igual o superior al 33%, añadiéndose a continuación que, en todo caso, se considerarán afectados por una minusvalía en grado igual o superior al 33% los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez y los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o de retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Sucede no obstante que, ya desde la entrada en vigor de la citada Ley, se han producido decisiones administrativas heterogéneas y, en algunas ocasiones, contradictorias, emanadas de los distintos órganos de las Administraciones Públicas, en relación con la forma de acreditar la asimilación al grado de minusvalía prevista en el citado artículo. Pues

bien, al objeto de precisar el alcance de la equiparación del grado de minusvalía prevista en el art. 1.2 de la Ley 51/2003 y de fijar unos criterios homogéneos de actuaciones para todo el Estado, se ha dictado recientemente el Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre, por el que se determina la consideración de persona con discapacidad a los efectos de la Ley 51/2003. Dicho Real Decreto toma además en consideración lo dispuesto en el citado precepto, de conformidad con el cual la acreditación del grado de minusvalía se realizará en los términos establecidos reglamentariamente y tendrá validez en todo el territorio nacional.

¿Cómo deben actuar los poderes públicos en el ámbito de la discapacidad? De conformidad con lo previsto en el art. 2.f) de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, la actuación de los poderes públicos ha de inspirarse en el llamado "principio de transversalidad", comprendiendo *"las políticas y líneas de acción de carácter general en cualquiera de los ámbitos de la actuación pública, dónde se tendrán en cuenta las necesidades y demandas de las personas con discapacidad"*.

Pues bien, dentro de las políticas a través de las cuales se plantea la posibilidad de prestar especial atención a este colectivo se encuentra la política fiscal. En efecto, la normativa tributaria ha de tener bien presente la específica problemática de los discapacitados. Y todo estudio que pretenda llevarse a cabo acerca de la protección de los discapacitados en ámbitos tales como los del Derecho de la Seguridad Social o el Derecho Tributario ha de partir de un dato que, no por obvio, deja de ser esencial: la existencia de una desigualdad entre las personas discapacitadas y quienes no padecen discapacidad alguna. Ahora bien, desde un punto de vista jurídico, estas diferencias (ya sean físicas, psíquicas, sensoriales o de cualquier otra clase), no pueden provocar que los discapacitados resulten discrimina-

dos, en cualquier ámbito, por razón de su minusvalía. La razón es bien sencilla: tienen los mismos derechos y deberes que el resto de los ciudadanos.

En consecuencia, estimamos que el Estado debe ejercer una acción represora sobre todas aquellas conductas ilegales que puedan originarse, prestando así una especial tutela a los derechos de las personas discapacitadas en aras de impedir que estos resulten menoscabados.¹

Ahora bien, al mismo tiempo, y debido a las diferencias esenciales que caracterizan la situación personal de las personas discapacitadas en relación con el resto de ciudadanos, el Estado debe adoptar además todas aquellas medidas que estime oportunas (tanto desde un ámbito normativo, como financiero o incluso desde el punto de vista del desarrollo de la función pública), con la finalidad de lograr reducir al máximo tales diferencias e igualar, en la medida de lo posible, a unos y otros ciudadanos en el disfrute de sus derechos.

Dicha diferencia de trato resulta plenamente justificada, no vulnerando en ningún caso el principio de igualdad o la prohibición de discriminación, dadas las circunstancias concurrentes a que nos referimos.

La atención a las personas en situación de dependencia y la promoción de su autonomía personal constituye uno de los principales retos de la política social de los países desarrollados. El principal objetivo que se persigue no es otro que atender las necesidades de aquellos sujetos que, por encontrarse en situación de especial vulnerabilidad, requieren apoyos para desarrollar las actividades esencia-

¹ En este sentido deben destacarse las medidas contra este tipo de discriminación, ya sea directa o indirecta, recogidas en los arts. 6 y 7 de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de Igualdad de Oportunidades, No Discriminación y Accesibilidad Universal de las Personas con Discapacidad.

les de la vida diaria, alcanzar una mayor autonomía personal y poder ejercer plenamente sus derechos de ciudadanía.

Esta es además la razón de ser que justifica la aprobación de la reciente Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia. El origen remoto de esta Ley podemos situarlo en octubre de 2003, fecha en la que tuvo lugar la aprobación de la Renovación del Pacto de Toledo a través de la creación de una Recomendación Adicional 3.º, en la que se disponía que *“resulta por tanto necesario configurar un sistema integrado que aborde desde la perspectiva de globalidad el fenómeno de la dependencia, y la Comisión considera necesaria una pronta regulación en la que se recoja la definición de dependencia, la situación actual de su cobertura, los retos previstos y las posibles alternativas para su protección”*.

Por otra parte, conviene no olvidar que el reconocimiento de los derechos de las personas en situación de dependencia ha sido puesto de relieve por numerosos documentos y decisiones de organizaciones internacionales tales como la Organización Mundial de la Salud, el Consejo de Europa y la Unión Europea. Esta última, en el año 2002 y, precisamente, bajo la presidencia española, adoptó un conjunto de criterios que debían regir las políticas de dependencia de los Estados miembros, a saber: universalidad, alta calidad y sostenibilidad en el tiempo de los sistemas que se implanten. Las conclusiones del Informe elaborado por la Subcomisión sobre el estudio de la situación actual de la discapacidad, con fecha de 13 de diciembre de 2003, coincidían en la necesidad de configurar un sistema integral de la dependencia desde una perspectiva global con la participación activa de toda la sociedad.

Dentro de nuestra sociedad, el conjunto de cam-

bios demográficos y sociales están produciendo un incremento progresivo de la población en situación de dependencia. Baste citar el importante crecimiento experimentado de la población de más de 65 años, que se ha duplicado en los últimos 30 años, para pasar de 3,3 millones de personas en 1970 (un 9,7% de la población total) a más de 6,6 millones en 2000 (16,6%). A ello hay que añadir el fenómeno demográfico denominado “envejecimiento del envejecimiento”, expresión con la que se designa al aumento del colectivo de población con edad superior a 80 años, que se ha duplicado en sólo veinte años. Asistimos por tanto a la existencia de una nueva realidad de la población mayor que conlleva problemas de dependencia en las últimas etapas de la vida para un colectivo de personas cada vez más amplio.

Son múltiples además los estudios llevados a cabo en los últimos años destinados a poner de manifiesto la clara correlación existente entre la edad y las situaciones de discapacidad. Téngase presente que más del 32% de las personas mayores de 65 años padecen algún tipo de discapacidad, mientras que este porcentaje se reduce a un 5% para el resto de la población. A esta realidad, derivada del envejecimiento, se suma la dependencia por razones de enfermedad y otras causas de discapacidad o limitación, que se ha incrementado en los últimos años por los cambios producidos en las tasas de supervivencia de determinadas enfermedades crónicas y alteraciones congénitas, así como por las consecuencias derivadas de los índices de siniestralidad vial y laboral.²

² Concretamente, según la Encuesta sobre Discapacidades, Deficiencias y Estado de Salud realizada en 1999, un 9% de la población española presentaba alguna discapacidad o limitación que le causaba o podía llegar a causar una dependencia para las actividades de la vida diaria o necesidades de apoyo para su autonomía personal en igualdad de oportunidades. Ello explica el hecho de que, pensando en este colectivo, se acometiera la creación de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de Igualdad de Oportunidades, no Discriminación y Accesibilidad Universal de las Personas con Discapacidad.

Queda claro por tanto que la atención a este colectivo de población constituye un reto ineludible para los poderes públicos que requiere una respuesta firme, sostenida y adaptada al actual modelo de nuestra sociedad. No hay que olvidar que, hasta ahora, han sido las familias, y en especial las mujeres, las que tradicionalmente han asumido el cuidado de las personas dependientes, constituyendo lo que ha dado en llamarse el "apoyo informal". Los cambios en el modelo de familia y la incorporación progresiva de casi tres millones de mujeres, en la última década, al mercado de trabajo introducen asimismo nuevos factores en esta situación que hacen imprescindible una revisión del sistema tradicional de atención para asegurar una adecuada capacidad de prestación de cuidados a aquellas personas que los necesitan.

Como ya hemos precisado nuestra Constitución, a través de sus arts. 49 y 50 fundamentalmente, proclama la necesidad de prestar especial atención a las personas con discapacidad y a las personas mayores a través de un sistema de servicios sociales promovido por los poderes públicos para el bienestar de los ciudadanos. Y si ya en el año 1978 los elementos fundamentales de ese modelo de Estado del bienestar se centraban, para todo ciudadano, en la protección sanitaria y de la Seguridad Social, el desarrollo social llevado a cabo desde entonces ha venido a situar a un nivel de importancia fundamental a los servicios sociales, desarrollados fundamentalmente por las Comunidades Autónomas, con la colaboración especial del llamado Tercer sector.

Hasta ahora el conjunto de las distintas necesidades de las personas mayores y, en general, de los afectados por situaciones de dependencia, han sido atendidas por las Administraciones Públicas fundamentalmente desde los ámbitos autonómico y local, en el marco del Plan Concertado de Prestaciones Básicas de Servicios Sociales, en el que par-

ticipa también la Administración General del Estado. Dentro del ámbito estatal hemos de referirnos a los Planes de Acción para las Personas con Discapacidad y para Personas Mayores. Por otra parte, el sistema de Seguridad Social ha venido asumiendo algunos elementos de atención, tanto en la asistencia a personas mayores como en situaciones vinculadas a la discapacidad: gran invalidez, complementos de ayuda a tercera persona en la pensión no contributiva de invalidez y de la prestación familiar por hijo a cargo con discapacidad, así como prestaciones de servicios sociales en materia de reeducación y rehabilitación a personas con discapacidad y de asistencia a las personas mayores.

Las entidades del Tercer sector de acción social vienen participando desde hace años en la atención a las personas en situación de dependencia, apoyando el esfuerzo de las familias y de las Corporaciones Locales en este ámbito. Estas entidades desarrollan una importante labor de prevención de los riesgos de exclusión de las personas afectadas.

Pues bien, la necesidad de garantizar a los ciudadanos, y a las propias Comunidades Autónomas, un marco estable de recursos y servicios para la atención a la dependencia y su progresiva importancia lleva al Estado a intervenir en este ámbito con la regulación contenida en la nueva Ley de Dependencia, configurándola como una nueva modalidad de protección social destinada a ampliar y complementar la acción protectora del Estado y del Sistema de la Seguridad Social.

Lo que se persigue no es sino la configuración de un nuevo desarrollo de los servicios sociales que amplíe y complemente la acción protectora de este sistema, potenciando el avance del modelo de Estado Social que consagra la Constitución, así como el compromiso de todos los poderes públicos en pro-

mover y dotar los recursos necesarios para hacer efectivo un sistema de servicios sociales de calidad, garantista y plenamente universal. En este sentido, el Sistema de Atención de la Dependencia constituye uno de los instrumentos fundamentales destinados a mejorar la situación de los servicios sociales en nuestro país, respondiendo a la necesidad de la atención a las situaciones de dependencia y a la promoción de la autonomía personal, la calidad de vida y la igualdad de oportunidades.

A través de la nueva Ley de Dependencia se busca regular las condiciones básicas de promoción de la autonomía personal y de atención a las personas en situación de dependencia mediante la creación de un Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia (SAAD), con la colaboración y participación de todas las Administraciones Públicas. El citado Sistema tiene por finalidad principal la garantía de las condiciones básicas y la previsión de los niveles de protección a que se refiere la nueva Ley.

La Ley ha de servir de instrumento de apoyo para fomentar la colaboración y participación de las Administraciones Públicas y para optimizar los recursos públicos y privados disponibles. De este modo, se configura un derecho subjetivo fundamentado en los principios de universalidad, equidad y accesibilidad, desarrollando un modelo de atención integral al ciudadano, al que se reconoce como beneficiario su participación en el Sistema y que administrativamente se organiza en tres niveles.

Es la competencia exclusiva del Estado para la regulación de las condiciones básicas que garantizan la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales (artículo 149.1 CE), la que justifica la regulación por parte de la nueva Ley de Dependencia de las condiciones básicas de promo-

ción de la autonomía personal y de atención a las personas en situación de dependencia mediante la creación del citado Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia, con la colaboración y participación de todas las Administraciones Públicas y con pleno respeto de las competencias que las mismas hayan asumido en materia de asistencia social en desarrollo del artículo 148.1.20 CE.

En suma, sin perjuicio de la necesidad de que el Estado adopte una política represiva de todas aquellas conductas que discriminen a los discapacitados por razón de su minusvalía, debe asumir también una posición de tutela activa destinada a eliminar plenamente el conjunto de obstáculos que se oponen a la plena integración del discapacitado en la sociedad.

Dichas acciones de los poderes públicos podrán encaminarse al establecimiento de medidas de discriminación positiva que deben ser justificadas (en aras de la minusvalía padecida) y proporcionadas (en función de la finalidad perseguida), de manera que no resulten contrarias a Derecho³. Y entre estas medidas positivas de acción susceptibles de ser adoptadas por los poderes públicos se sitúan las contenidas en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario.

Así las cosas, el legislador fiscal debe proceder, en primer lugar, a aplicar el principio de acción positiva, otorgando aquellos beneficios que compensen la situación de desventaja de partida. Y, en segundo término, ha de lograr que la tributación de los discapacitados sea justa y se corresponda con

³ El art. 8 de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, define expresamente las citadas medidas como "aquellos apoyos de carácter específico destinados a prevenir o compensar las desventajas o especiales dificultades que tienen las personas con discapacidad en la incorporación y participación plena en los ámbitos de la vida política, económica, cultural y social, atendiendo a los diferentes tipos y grados de discapacidad".

su verdadera capacidad económica, una vez cubiertas sus especiales necesidades. Coincidimos con CUBILES SÁNCHEZ-POBRE⁴ en que *“sólo así se logrará una igualdad de trato efectiva pues es evidente que, si para compensar las minusvalías que padecen deben hacer frente a unos gastos superiores, las cantidades destinadas a sufragar tales gastos no pueden ser entendidas como una capacidad económica mayor”*.

¿Y qué medidas tributarias deben ser adoptadas en aras de garantizar la integración real de los discapacitados? A nuestro juicio, las normas tributarias han de responder a las necesidades de las personas discapacitadas o de su entorno cercano, esto es, de los familiares de los cuales dependan. Deben establecerse normas que incentiven la realización de actividades o actitudes que mejoren la situación de los discapacitados en nuestra sociedad.

Es cierto que, con carácter general, la legislación tributaria no se limita a utilizar un único término para referirse a las personas con discapacidad. Es más, en ocasiones, dentro de una misma norma el legislador emplea distintas expresiones a través de las cuales alude a una misma realidad.

Así, por ejemplo, mientras la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, alude en su art. 151.1 a la *“persona con discapacidad o con movilidad reducida”*, el antiguo Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refería en su art. 58.6 a los contribuyentes *“discapacitados”*, y a las *“personas minusválidas”* en su art. 61.1. Como

es sabido, en la actualidad hemos de remitirnos a lo dispuesto en 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. Pues bien, la nueva Ley se refiere, entre otros, en sus arts. 53 y 60 a las *“personas con discapacidad”*.

Por su parte la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido utiliza el término *“minusválidos”* en su art. 91.dos.4, si bien previamente, en su art. 45, emplea la expresión *“personas física o mentalmente disminuidas”*.

El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, alude en su art. 41 a los *“trabajadores minusválidos”*. Y especialmente significativa resulta la variada terminología empleada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; mientras su art. 82.1.f) se refiere a los *“disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales”*, en su art. 93.1.e) se mencionan a los *“vehículos para personas de movilidad reducida”*, *“vehículos matriculados a nombre de minusválidos”* y *“vehículos conducidos por personas con discapacidad”*; asimismo, su art. 103.2.e) se refiere, en términos más genéricos, a los *“discapacitados”*.

No cabe duda de que, de *lege ferenda*, resultaría más conveniente proceder a unificar esta variada terminología empleada por el legislador fiscal teniendo en cuenta que, desde un punto de vista estrictamente tributario, la expresión más correcta sería la de *“persona con discapacidad”*. Ahora bien, con independencia de reconocer la existencia de una falta de concreción terminológica estimamos

⁴ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., *“La tributación de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación”*, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 72, 2006, pág. 23.

que, a través del empleo de estas distintas expresiones, el legislador se está refiriendo siempre a un mismo supuesto de hecho.

A mayor abundamiento, dentro de los dos principales impuestos de nuestro sistema tributario (IRPF e IVA), se contiene una definición de “discapacidad” a la que resulta posible recurrir con la finalidad de poder interpretar adecuadamente los términos utilizados en los restantes textos legales. Como ha señalado CARBAJO VASCO⁵, “*las clasificaciones de discapacidad, conceptos, sistemas de acreditación, etc., contenidos en el IRPF se trasladan pari passu a otro gravámenes*”.

Al amparo de lo dispuesto por el apartado seis del art. 58.6 del antiguo RDleg 3/2004, de 5 de marzo⁶, se venía afirmando que tienen la consideración de discapacitados aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33% a la fecha del devengo, esto es, a 31 de diciembre. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, en determinadas ocasiones el citado TRLIRPF demandaba la existencia de un porcentaje superior (concretamente del 65%), al objeto de poder acceder al disfrute de ciertos beneficios⁷.

Estos mismos parámetros son utilizados por la

nueva Ley reguladora del IRPF, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en su art. 60.3. Cuando el legislador alude a “personas con discapacidad” se está refiriendo, de acuerdo con lo previsto en el citado precepto, a aquellos contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33%, circunstancia que se considera probada respecto de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, y de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. En cambio, se estima acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65% tratándose de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcancen dicho grado.⁸

Así las cosas, a efectos de este Impuesto haremos de diferenciar entre dos tipos de discapacitados: aquellos que cuenten con un porcentaje de minusvalía igual o superior al 33%; y los que presenten un porcentaje igual o superior al 65%.

⁵ CARBAJO VASCO, D., “La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 12, 2003, pág. 21.

⁶ En idénticos términos se pronunciaba el artículo 47 quinquies de la antigua Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto. No obstante, la primera vez que se hizo uso de esta definición en el IRPF fue en el art. 5.bis de la antigua Ley 18/1991, de 6 de junio. Dicho precepto venía a especificar el grado de minusvalía recogido en el art. 28.2 de la Ley el cual se refería, dentro del concepto “otros gastos deducibles”, al “15 por 100 sobre el importe de los ingresos íntegros, excluidas las contribuciones que los promotores de Planes de Pensiones imputen a los partícipes, con un máximo de 600.000 pesetas, para los sujetos pasivos que sean invidentes, mutilados o inválidos, físicos o psíquicos, congénitos o sobrevenidos, en el grado reglamentariamente establecido”.

⁷ En efecto, dentro del art. 58 del RDleg. 3/2004 se señalaba que las reducciones por discapacidad del contribuyente y de los ascendientes o descendientes incrementan su cuantía legal en aquellos supuestos en los que el grado de minusvalía fuese igual o superior al 65%; y su art. 61 contemplaba la aplicación de una reducción específica para las aportaciones a planes de pensiones realizadas a favor de personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

⁸ Señala concretamente el citado precepto de la nueva Ley que “a los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado”.

Y dentro del ámbito de la imposición indirecta, el art. 91.Dos.1.4º de la LIVA señala que *“a efectos de esta Ley, se considerarán personas con minusvalía a quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere la Disposición Adicional Segunda de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre”*. Esta redacción fue introducida en su día por la Ley 41/1994, de 30 de diciembre. Téngase presente además que la citada Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecían en la Seguridad Social prestaciones no contributivas, resultó derogada por la vigente Ley General de la Seguridad Social. Por tanto, en la actualidad, el baremo al que alude el referido art. 91.Dos.1.4º de la LIVA se halla regulado en el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía.⁹

Nótese como el legislador tributario ha optado por calificar al discapacitado en función del grado de minusvalía existente y no de otros criterios tales como el empleado en numerosas ocasiones en el ámbito del Derecho del Trabajo relativo a la incapacidad temporal o permanente existente de cara a desarrollar un empleo. Desde nuestro punto de vista, se trata de una opción que resulta lógica, ya que la discapacidad a efectos tributarios no sólo ha de venir determinada por la existencia de limitación en el

⁹ La calificación del grado de minusvalía responde además a diversos criterios técnicos unificados fijados mediante los baremos descritos en el Anexo I del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía. Señala la citada norma que serán objeto de valoración, tanto aquellas discapacidades que presente la persona como, en su caso, los factores sociales complementarios que puedan incidir al respecto relativos, entre otros, a su entorno familiar y a su situación laboral, educativa y cultural que dificulten su integración social.

¹⁰ Piénsese, por ejemplo, en las obras que sea necesario realizar para la adecuación de la vivienda habitual, en la adquisición de un vehículo adaptado asimismo a la condición de minusválido, etc.

ámbito laboral, sino que puede abarcar además otros aspectos de la vida social¹⁰.

A la hora de proceder a valorar la existencia de un determinado grado de minusvalía, no sólo han de tenerse en cuenta las deficiencias físicas o psíquicas que pueda padecer el sujeto en cuestión, sino también diversos factores sociales complementarios relativos a su entorno familiar o a su situación laboral, educativa o cultural que puedan llegar a dificultar la integración social del discapacitado.

En suma, siempre que una determinada norma tributaria se refiera, de un modo u otro, a las personas con discapacidad, habremos de recurrir a la definición expuesta. Y es que sólo tendrán la condición legal de discapacitados, a efectos tributarios, aquellas personas con un grado de minusvalía igual o superior al 33%. Ahora bien, ello no impide en ningún caso que, en determinadas circunstancias, la propia norma establezca un grado diferente al indicado. Y, de cualquier manera, si no lo hace, deberá estimarse que el grado de minusvalía igual o superior al 33% es el que determina la asunción de la citada condición.

II. ESTRUCTURA GENERAL DEL NUEVO IRPF A LA LUZ DE LA NUEVA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE.

Señala el art. 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, que *“constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”*.

Como es sabido, la nueva Ley del IRPF tiene

como objetivos fundamentales: mejorar la equidad; favorecer el crecimiento económico; garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las Administraciones Públicas; y favorecer la tributación homogénea del ahorro abordando, desde una perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia.

Ya en su Título preliminar se define como objeto del Impuesto la renta del contribuyente, considerando como tal la suma de todos sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de rentas. Así, frente a la noción del antiguo TRLIRPF de considerar como objeto del Impuesto la renta disponible, es decir la resultante de disminuir las rentas totales obtenidas en el importe de las reducciones por circunstancias personales y familiares¹¹, la nueva Ley toma en consideración estas circunstancias en el momento del cálculo del Impuesto, eliminándose determinadas discriminaciones.

Como es sobradamente conocido, el IRPF constituye un impuesto directo, personal y subjetivo en el que, para calcular el importe a pagar, no sólo debe atenderse a los ingresos obtenidos en el período impositivo sino que, además, han de tomarse en consideración diversos factores determinantes de la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo tales como la edad, el número de hijos, etc. Pues bien, entre estas circunstancias se encuentra la discapacidad del mismo o de las personas que de él dependan.

¹¹) En efecto, disponía el art. 2.1 del antiguo TRLIRPF que el objeto de dicho Impuesto lo constituye "la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que se la residencia del pagador". Y añadía a continuación el apartado segundo del citado precepto que "el impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar"

Nos hallamos ante un Impuesto destinado a gravar, en términos generales, los ingresos menos los gastos y las pérdidas que hayan tenido lugar en el patrimonio del contribuyente. Y, al objeto de poder computar tales ingresos, gastos y pérdidas, el legislador procede a diferenciar hasta cinco tipos distintos de renta que pueden producirse en la esfera patrimonial de una persona física, a saber: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital (mobiliario o inmobiliario), rendimientos de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta. Cada una de estas distintas modalidades de rentas resulta determinada de forma diversa, lo que contribuye a explicar la estructura analítica del Impuesto, a diferencia de lo que sucede con otras figuras impositivas (caso del Impuesto sobre Sociedades), que presentan una estructura sintética.

La nueva Ley 35/2006 efectúa en sus arts. 44 y ss. una clasificación de la renta distinguiendo al efecto entre renta general y renta del ahorro. Dentro de la renta general se incluyen los distintos tipos de rendimientos (del trabajo, actividades económicas, capital inmobiliario y determinados rendimientos del capital mobiliario), así como las imputaciones que la Ley establece (rentas inmobiliarias, transparencia fiscal internacional y cesión de derechos de imagen) y las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de una transmisión. En cambio, la renta del ahorro queda integrada por los rendimientos del capital mobiliario derivados de participación en fondos propios, los obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y los derivados de operaciones de contratos de seguros de vida e invalidez.

E igualmente forman parte de la misma las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales, con independencia del período de generación de la misma. De este modo, la mayor parte de los rendimientos

del capital mobiliario pasan a formar parte de la renta del ahorro, quedando únicamente fuera los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes muebles, negocios, subarrendamiento, los derivados de la propiedad intelectual, los obtenidos por la prestación de asistencia técnica y los que procedan de la cesión del derecho o la explotación de la imagen.

El IRPF se presenta así como un impuesto analítico, lo que significa que las rentas obtenidas por el contribuyente deben calificarse en distintos tipos que tendrán una tributación diferenciada en función de la fuente de producción. Dichas rentas-tipo son: los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital (mobiliario o inmobiliario), los rendimientos de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las rentas imputadas. La diferencia en la tributación que determina la calificación de una renta reside en el cálculo de los rendimientos íntegros, de los rendimientos netos y de las reducciones que se podrán realizar.

En aquellos casos en los que el discapacitado actúe como trabajador dependiente, obtendrá rendimientos del trabajo. Por el contrario, si el discapacitado tuviese la condición de trabajador independiente, generaría unos rendimientos de actividades económicas. A nuestro juicio, ambas modalidades de renta son las que ofrecen una mayor relevancia dentro del régimen tributario susceptible de aplicarse a los discapacitados. Ahora bien, como es lógico, aquél podrá obtener además rendimientos procedentes de determinados contratos de seguros de vida e invalidez o ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la venta de sus propiedades, de elementos patrimoniales afectos a su actividad o de donaciones efectuadas a instituciones o terceros.

Por otra parte, y con la finalidad de poder precisar la renta del discapacitado susceptible de que-

dar sometida a gravamen, habremos de tomar en consideración (constituyendo además el objeto de estudio del presente trabajo) las reducciones procedentes del mínimo personal y familiar de aquél, así como diversas reducciones específicas que pueden ser practicadas sobre la base general y que han de ser analizadas a la luz de la modificación operada en su día por la Ley 46/2002 sobre la antigua Ley 40/1998, reguladora del Impuesto. Todo ello sin perjuicio del análisis que requiere el tratamiento que ha de otorgarse a determinadas rentas percibidas por el discapacitado y declaradas exentas por el legislador.¹²

III. LOS MÍNIMOS PERSONAL, FAMILIAR Y POR DISCAPACIDAD EN LA NUEVA LIRPF.

Como es sabido, una vez integradas todas las rentas-tipo del contribuyente en la forma establecida en los arts. 47, 48 y 49 de la Ley 35/2006¹³, debe procederse a la adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, mediante la aplicación de los mínimos personal, familiar y por discapacidad, regulados en los arts. 57, 58, 59 y 60 de la nueva Ley.

Como es sobradamente conocido, el IRPF pretende someter a gravamen la capacidad económica efectiva del sujeto pasivo, una vez cubierto su mínimo vital. Este concepto de "mínimo vital" lo integra la cantidad necesaria para sufragar las necesidades básicas de los individuos de manera que, de

¹²⁾ Asimismo conviene tener presente otras cuestiones de gran importancia a la hora de analizar el régimen fiscal al que quedan sometidas las rentas obtenidas por el discapacitado a efectos del IRPF tales como la tributación de la unidad familiar, el cálculo de la cuota a ingresar por aplicación de las oportunas escalas de gravamen o las deducciones susceptibles de ser practicadas en la cuota del Impuesto (con especial atención a la deducción por inversión en vivienda habitual o a las deducciones por donaciones o por actividades económicas) las cuales, por razones de las dimensiones que requiere este trabajo, no serán objeto de análisis en el mismo.

cara a su determinación, habrá que tener en cuenta un mínimo personal integrado por el importe necesario para atender a las necesidades del contribuyente individualmente considerado¹⁴. Y, adicionalmente, tratándose de individuos integrados en una familia, ese mínimo deberá lógicamente incrementarse con el mínimo por descendientes, el cual tiene por objeto cubrir las mayores necesidades económicas de los contribuyentes con descendientes a su cargo.

Tanto el mínimo personal como el familiar consti-

13) A este respecto la nueva Ley del IRPF distingue, como no podía ser de otra manera, entre compensación e integración de rentas en la base imponible general y en la base imponible del ahorro. Dentro de la base imponible general se integran y compensan entre sí los distintos rendimientos que la Ley establece y aquellas ganancias o pérdidas patrimoniales que no deriven de la transmisión de elementos patrimoniales, toda vez que las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, con independencia del período de generación, van a formar parte de la base imponible del ahorro. Si el resultado de la integración en la base imponible general entre ganancias y pérdidas arroja un saldo negativo, su importe se compensaría con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones obtenidos, con el límite del 25% de dicho saldo, produciéndose un aumento sobre el 10% anteriormente existente. Por su parte, la base imponible del ahorro se forma con el resultado positivo de integrar y compensar exclusivamente entre sí los rendimientos de capital mobiliario que integran la renta del ahorro y el saldo positivo resultante de integrar y compensar exclusivamente entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. En el supuesto de que el saldo resultante de la integración fuera negativo, podría compensarse en ambos casos con los saldos positivos de los cuatro ejercicios siguientes, si bien formando compartimientos estancos los rendimientos y las ganancias y pérdidas. En cuanto a las pérdidas patrimoniales procedentes de los ejercicios 2002 a 2006 que quedasen pendientes de compensación, la nueva Ley permite la compensación de las mismas. Ahora bien, debe diferenciarse al respecto entre aquellas pérdidas generadas en un período igual o inferior de, al menos, un año (las cuales se integran en la base imponible general) y las generadas en más de un año, que se integran en la base imponible especial. La Ley 35/2006 permite además que las primeras se integren, a partir del 2007, en la base imponible general, respetando el límite antes indicado del 25%, mientras que en las segundas se permite su integración en la base imponible del ahorro.

14) Véase MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coord.), *El mínimo personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho Comparado*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 2000, págs. 12 y ss.

tuyen el incremento utilizado por el legislador para hacer efectiva la exigencia constitucional de que la renta destinada por el contribuyente a la atención de sus necesidades vitales quede libre de gravamen, por no ser indicativa de capacidad económica". Ahora bien, hemos de reconocer que la denominación "mínimo familiar" resulta perniciosa, ya que los únicos familiares que generan la reducción son los descendientes que cumplan determinados requisitos. No parece justificado además la exclusión de los hermanos, máxime teniendo en cuenta la frecuencia con la que estos parientes se cuidan entre sí y la obligación de alimentos recogida en el art. 143 del Código Civil.

De cualquier manera, y a pesar de la denominación utilizada, la convivencia con otros familiares que no sean los hijos (concretamente los ascendientes), se toma en consideración a efectos de practicar las reducciones de la base imponible y no en el mínimo familiar.

Hasta la entrada en vigor de la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, las cuantías del mínimo personal y familiar resultaban idénticas para contribuyentes discapacitados o no, siendo posteriormente, una vez constituida la parte general y especial de la base imponible, cuando se tomaba en consideración la circunstancia de la discapacidad, procediéndose a la aplicación de una serie de reducciones. Tanto el mínimo personal como el familiar se aplicaban, igual que a otro contribuyente, a los discapacitados para, con posterioridad, dado su carácter compatible, proceder a aplicar diversas reducciones.

Por su parte, la nueva Ley del IRPF ha optado por elevar los umbrales de rentas no sometidas a tributación y recuperar la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares. Como se recordará, hasta el año 1998 el tratamiento de

las mismas se llevaba a cabo mediante deducciones en la cuota del impuesto. En cambio, a partir de 1999 fueron sustituidas por un mínimo personal y familiar deducible de la base imponible y cuya función era cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, se consideraba que no debería tributar por el Impuesto.

La consecuencia de este esquema de reducción en la base imponible, cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, se concretaba en el dato de que el beneficio para el contribuyente resultaba directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio), ya que el mínimo personal y familiar operaba a través del tipo marginal de cada contribuyente. De este modo se aceptaba que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tuviera una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia.

De cara a asegurar una disminución de la carga tributaria idéntica para todos los contribuyentes con igual situación familiar, e independientemente de su nivel de renta, la nueva Ley 35/2006 configura un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero. Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, mejorándose así la progresividad. Esta introducción de una cuantía a la que es de aplicación un tipo cero permite alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce, por ejemplo, con la aplicación de las deducciones en la cuota.

De acuerdo con el tratamiento que la nueva Ley 35/2006 confiere a los mínimos, éstos constituyen la parte de la base liquidable que, al destinarse a la satisfacción de las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no queda sometida a la tributación del Impuesto. Ello contrasta con lo dispuesto en la regulación anterior, en la que los mínimos operaban como reducciones, bien de la renta del período o bien de la base imponible. La nueva norma pretende que los mínimos personales y familiares tengan un tratamiento igual para todos los contribuyentes, con independencia de su nivel de renta.

En suma, la nueva Ley del IRPF eleva el mínimo exento, de manera tal que los asalariados con ingresos inferiores a 9.000 euros no tendrán que pagar impuestos, frente al límite de 3.400 euros existente con anterioridad. Tal y como tendremos oportunidad de precisar, se incrementan las cuantías de los mínimos personales (de 3.400 a 5.050 euros) y familiares. Concretamente, los mínimos familiares han sido elevados de 1.400 a 2.200 euros, cuando existan descendientes menores de tres años. Y el mínimo vital del contribuyente (integrado por la suma del mínimo personal y del mínimo familiar) pasa a ser tratado independientemente de su nivel de renta.

Analicemos en primer término el llamado **mínimo personal**. Como se recordará, a raíz de la reforma operada por la Ley 46/2002, el mínimo personal adquirió el carácter de único, cifrándose en la suma de 3.400 euros anuales, con independencia de que el contribuyente fuese o no discapacitado. En efecto, en la primera de las modalidades de unidad familiar prevista en el art. 84 del antiguo TRLIRPF, el mínimo personal se cifraba en 3.400 euros por cada uno de los cónyuges en la declaración individual o 6.800 euros en la declaración conjunta presentada por dos cónyuges con sus hijos menores o

mayores sujetos a patria potestad prorrogada o reabilitada.

En cuanto a la segunda de las modalidades de unidad familiar prevista, (la monoparental), integrada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con él y cumplan las circunstancias exigidas al efecto (siempre y cuando no convivan a su vez con el otro progenitor de alguno de los hijos que integran la unidad familiar), el mínimo ascendía a 5.550 euros. No obstante, en el supuesto de que el contribuyente conviviese con el padre o la madre de alguno de los hijos que formen parte de su unidad familiar, el mínimo personal se cifraba en 3.400 euros. Nótese por tanto que el mínimo personal resultaba ser el mismo para los discapacitados y los no discapacitados.

Pues bien, la nueva Ley del IRPF eleva el mínimo personal a 5.050 euros y, junto con las reducciones por renta del trabajo y el mínimo familiar, pasa a constituir el mínimo vital, que queda exento de tributación. Señala su art. 57 que *"1. El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 5.050 euros anuales. 2. Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 900 euros anuales. Si la edad es superior a 75 años, el mínimo se aumentará adicionalmente en 1.100 euros anuales"*.

Por lo que respecta al **mínimo familiar**, al amparo del antiguo TRLIRPF, el contribuyente podía deducirse por los descendientes (no a los ascendientes) a su cargo las cantidades de 1.400, 1.500, 2.200 o 2.300 euros en función de que éstos fuesen, respectivamente, el primero, segundo, tercero o cuarto y siguientes, siempre y cuando en el momento del devengo del Impuesto dichos descendientes tuviesen menos de 25 años, conviviesen con el contribuyente y no obtuvieran rentas anuales (incluidas las exentas) superiores a los 8.000 euros¹⁵. Así lo establecía el art.43.1 del TRLIRPF.

Refiriéndose al concepto de "descendientes" señalaba el citado precepto (al igual que sucede con el art. 58 de la nueva Ley, al que posteriormente nos referiremos) que *"a estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable"*. En consecuencia, parece claro que el concepto de tutela y acogimiento ha de ser interpretado en un sentido técnico-jurídico (delimitado en los arts. 172 a 174 y 222 a 285 del Código Civil) y no en el sentido amplio que se recoge en la exención del art. 7.i) de la Ley 35/2006¹⁶. Nótese en cambio como, sin aparente justificación, quedan fuera de esta asimilación las figuras de la curatela y del guardador de hecho, a la que se refieren los arts. 286 a 297 y 303 del Código Civil, respectivamente.

Dado que el legislador no diferencia entre los tipos de acogimiento familiar existentes consideramos que, a estos efectos, debe incluirse el llamado acogimiento remunerado.¹⁷

En todo caso, la determinación de los miembros de la unidad familiar debía (y debe) hacerse en la fecha del devengo del impuesto. Y en caso de que se produjese el fallecimiento de uno de los descendientes que diesen derecho a reducción, de acuerdo con el régimen previsto en el antiguo TRLIRPF, se tenía derecho a una reducción por descendientes de 1.400 euros.

¹⁵ En el supuesto de que el descendiente presentase declaración del Impuesto, el ascendiente perdería automáticamente el derecho a restar en su declaración el mínimo por descendientes.

¹⁶ De esta opinión se muestra además la Sentencia del TSJ País Vasco de 31 de mayo de 2000.

¹⁷ Tal y como precisa la DGT en contestación a Consulta de 26 de abril de 2005, no se contempla la unidad familiar por el tutor y la persona tutelada, lo cual impide la posibilidad de tributar conjuntamente.

Al hilo de la eventual inclusión dentro del citado concepto de los parientes por afinidad de la persona con minusvalía, la DGT tuvo oportunidad de precisar en contestación a Consulta de 10 de febrero de 2000 que *"en el presente caso debe aludirse a la doctrina del Tribunal Supremo, expresada en la Sentencia de 20 de junio de 1905, en virtud de la cual cuando la ley habla de parentesco, sin mayor especificación, debe entenderse que se refiere exclusivamente al parentesco por consanguinidad y queda excluido el de afinidad"*.¹⁸

Desde un punto de vista estrictamente jurídico cabría la posibilidad de plantearse hasta qué punto la citada interpretación resulta acertada, ya que aquello que es válido para las normas civiles no debería ser necesariamente adecuado para las normas tributarias, al ser distintos los principios que informan unas y otras. Dentro del ámbito civil la interpretación restrictiva de tales términos ofrece una lógica clara: dado que nos hallamos ante un derecho privado que tiende a defender el patrimonio de la persona, una interpretación lata de las relaciones de parentesco podría terminar originando mayores obligaciones en el sujeto (por ejemplo, en materia de alimentos), o bien una minoración de sus derechos (caso de los derechos hereditarios).

Ahora bien, en el ámbito de la normativa tributaria los principios interpretativos han de ser otros, a saber: capacidad económica y no discriminación en la exacción del tributo. Y puesto que el mantenimiento de un pariente consanguíneo o por afinidad origina la misma merma en la capacidad económica creemos que, en esta materia, debe entenderse que el término parientes resulta aplicable también a estos últimos, siempre y cuando se cumplan los otros requisitos exigidos.

¹⁸⁾ Asimismo quedarían excluidos, en este caso por aplicación de la norma, los parientes por línea colateral, debido precisamente a que no tienen el carácter de descendientes.

Cuando el legislador tributario del TRLIRPF se refería a aquellos descendientes "solteros" (expresión que, como posteriormente veremos, desaparece en la nueva Ley 35/2006), ¿estaba exigiendo la inexistencia de vínculo matrimonial en el momento del impuesto o, por el contrario, demandaba que dicho vínculo no hubiese existido nunca (excluyéndose, en consecuencia, las situaciones de divorcio y viudedad)? A juicio de CARBAJO VASCO¹⁹, la exigencia impuesta por el legislador había de ser interpretada simplemente en el sentido de "no estar casados", siendo en consecuencia aplicable la deducción a los descendientes divorciados o viudos. Por el contrario, no habrían de quedar incluidos los separados debido a que, a la luz de la normativa civilista, la separación legal o de hecho no determina la ruptura del vínculo matrimonial.

Estamos de acuerdo con esta apreciación. Piénsese que la justificación última de la reducción no es otra que la reducción originada en la capacidad económica de una persona por la dependencia económica de otra. Y, a este respecto, ninguna trascendencia adquiere el hecho de que la persona resulte divorciada o viuda. Lo único relevante es el concepto de dependencia económica derivado de la inexistencia de vínculo matrimonial.

Con carácter general, el establecimiento del mínimo familiar se debe al hecho de que el contribuyente (ascendiente) soporta los gastos vitales de sus descendientes, al carecer estos últimos de rentas propias. Así, en el hipotético caso de que el descendiente casado conviviese con su cónyuge en el hogar paterno, ello se debería a que la pareja carece de medios económicos para vivir independientemente, originándose una mayor carga para el as-

¹⁹⁾ CARBAJO VASCO, D., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*, Praxis, Barcelona, 1993, pág. 462.

endiente que, *a priori*, habría de verse reflejada en la ley, en aras de garantizar una correcta aplicación del principio de capacidad económica.

En relación con el requisito de “ser menor de 25 años” (mantenido en el art. 58 de la Ley 35/2006), la fijación de esta edad fue introducida por la antigua Ley 40/1998, reguladora del IRPF. Se consideraba así que los hijos dejan de estar a cargo del contribuyente al cumplir los 25 años de edad. Como se recordará, al amparo de la Ley 18/1991, el requisito para las deducciones familiares se concretaba en no superar los 30 años.

No obstante, si bien es cierto que a partir de la edad de 25 años se está en condiciones de lograr la independencia económica, la realidad actual nos muestra que muchos jóvenes, debido en numerosas ocasiones a causas ajenas a su voluntad, no lo logran. Estamos de acuerdo con esta apreciación. Es un hecho que, a pesar de haberse alcanzado dicha edad, continúa produciéndose una dependencia económica que corre a cargo de los descendientes y que debería quedar recogida en la configuración del mínimo familiar.

A diferencia de lo que sucede con el mínimo personal que, como hemos indicado, es el mismo para los discapacitados y no discapacitados, a la luz del antiguo TRLIRPF el mínimo familiar ofrecía diversas particularidades a este respecto. Tal y como precisa CUBILES SÁNCHEZ-POBRE²⁰, este trato especial no se refería a los importes, que coincidían con los correspondientes a los descendientes sin discapacidad, sino a los requisitos necesarios para poder aplicar este mínimo.

²⁰ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., “La tributación de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación”, *ob. cit.*, pág. 30.

La principal peculiaridad que presentaba esta regulación en relación con los discapacitados se concretaba en la posibilidad con que contaban los padres o ascendientes de deducir las cuantías anteriormente indicadas sin atender a la edad del descendiente cuando éste detentara la condición de discapacitado a la luz de la normativa del IRPF, debiendo cumplirse además los restantes requisitos relativos a la convivencia y obtención de rentas no superiores a 8.000 euros anuales.²¹

El citado tope de los 25 años no existía por tanto si el hijo era discapacitado, manteniéndose el derecho a practicar la reducción mientras existiera convivencia y el discapacitado no obtuviese rentas anuales (excluidas las exentas) superiores a 8.000 euros o contrajera matrimonio. Desde nuestro punto de vista, se trataba de una especialidad justificada, ya que la discapacidad sufrida puede llegar a dificultar la independencia respecto de los padres, sin que el dato relativo a la edad deba resultar relevante en estos casos.

En consecuencia, bajo la vigencia del antiguo TRLIRPF, al objeto de proceder a la práctica de la reducción por hijo dentro del mínimo familiar, era suficiente con que concurriese la condición de discapacitado, no exigiéndose que se hallasen incapacitados judicialmente en el supuesto de que fuesen mayores de edad, tal y como exigía el art. 84 del citado texto legal para determinar la unidad familiar en la tributación conjunta.

²¹ Recuérdese que, tal y como han precisado, entre otras, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Asturias de 19 de febrero de 1999, de Baleares de 22 de febrero de 2002 y de Cataluña de 12 de diciembre de 2001, la discapacidad que confiere el derecho al beneficio fiscal debe concurrir en el momento del devengo del Impuesto, aun cuando no se haya obtenido aún la oportuna certificación administrativa que así lo acredite. En este último caso, una vez obtenida la citada certificación administrativa, podría solicitarse, por ejemplo, la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

A la hora de precisar el alcance del concepto de "convivencia", interpreta la DGT en contestación a Consulta de 12 de septiembre de 2002 (utilizando la definición del diccionario de la Real Academia de la Lengua) que dicho término significa "vivir, cohabitar o morar" en compañía del contribuyente. Concretamente, en la citada contestación concedió este Centro Directivo la aplicación del mínimo familiar al progenitor que, de acuerdo con lo dispuesto en el convenio regulador aprobado judicialmente, tuviese atribuida la guarda y custodia de los hijos en la fecha del devengo del Impuesto, estimando que, en términos estrictos, se trata del contribuyente que convive con aquéllos.

Así las cosas, habría que atender al cónyuge que tuviera atribuida dicha guarda y custodia en la fecha en que se hubiese originado el devengo. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, también se ha reconocido la posibilidad de proceder al prorrateo entre ambos cónyuges en aquellos casos en los que la guarda y custodia resulta compartida, con independencia de quien sea el progenitor con el que esté conviviendo el hijo en dicha fecha.²²

A la luz de esta doctrina administrativa, la "convivencia", sin perjuicio de implicar la existencia de cohabitación, podría proyectarse también sobre aquellos supuestos en los que, viviendo separados, existiese una dependencia económica. Ello explicaría la pervivencia del requisito relativo a que el descendiente no obtenga rentas superiores a 8.000 euros.²³

²²⁾ Ya con anterioridad el citado Centro Directivo había puesto de manifiesto, siguiendo idéntica línea interpretativa, que en los casos de separación matrimonial el contribuyente que no conviva con el menor no tendrá derecho a la deducción, a pesar de mantenerlos por medio de una pensión (Consulta de 22 de diciembre de 1997). Y en contestación a Consulta de 23 de febrero de 2000 precisa la DGT que "el cónyuge separado podrá probar por los medios de prueba admisibles en derecho que el descendiente convive con él a pesar de que el convenio regulador establezca lo contrario".

Cuestión distinta es la relativa a la aplicación de este mismo criterio en aquellos casos en los que se trata de hijos mayores de edad que conviven temporadas con uno y otro progenitor. Dado que el mínimo familiar se aplica hasta los 25 años, una posible alternativa sería acudir a lo dispuesto en el art. 61 de la Ley 35/2006 que, a la hora de configurar la aplicación de la reducción por ascendientes, exige que estos convivan con sus descendientes durante la mitad del período impositivo²⁴. Sin embargo, también podría adoptarse el criterio de que cada contribuyente se aplique el mínimo familiar prorrateándolo en función de la temporada que el descendiente viva con él.

Disponía asimismo el art. 43.1 del TRLIRPF que "se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados". Esta última previsión, incluida en su día por la Ley 46/2002 y que venía a recoger la doctrina generalizada de la DGT, debe enjuiciarse de manera positiva, en tanto en cuanto otorga respuesta a una situación bastante frecuente en la práctica, al no poder numerosas familias atender al discapacitado en su propia casa.

Cabe no obstante plantearse qué debe entender-

²³⁾ ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M. y MARTÍN DÉGANO, I., *La protección de los discapacitados en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 199, consideran que esta circunstancia supone una vulneración del principio de capacidad económica ya que, "a pesar de no convivir con él, el hijo va a ser mantenido a costa del progenitor con el que no conviva, y ello debería tenerse en cuenta a la hora de calcular la base imponible de este último".

²⁴⁾ En efecto, la norma primera del citado precepto obliga a prorratear por partes iguales las reducciones por edad y asistencia respecto de los mismos ascendientes, en aquellos casos en los que convivan con varios descendientes con el mismo grado de parentesco con aquéllos. Esta obligación de prorrateo por partes iguales encuentra su justificación en el hecho de que dichas reducciones provocan un efecto sobre la cuota que será diferente para cada uno de los contribuyentes, en función de cual sea su base imponible.

se por “centros especializados”. Desde nuestro punto de vista, si atendemos a la finalidad de la norma, habría que considerar como tales las instituciones sanitarias o de salud mental en las que se halle ingresado el descendiente. Y dado que no se exige que el descendiente sea discapacitado, podría considerarse que dicho requisito no es necesario para que se estime producida la relación de convivencia. En todo caso, y desde el punto de vista de la capacidad económica, estimamos que la cuestión carece de trascendencia, ya que en un supuesto como el indicado los padres o ascendientes deberán seguir sufragando las necesidades del descendiente, circunstancia esta que ha de ser tomada en consideración por el ordenamiento, al reducir la capacidad económica de aquéllos. Y todo ello sin perjuicio de que pueda resultar útil de cara a prevenir interpretaciones excesivamente literales de la norma.

Tal y como declaraba el art. 43 del antiguo TR-LIRPF (y como precisa el art. 58 de la nueva Ley 35/2006), era necesario que el contribuyente no obtuviese rentas anuales superiores a 8.000 euros, excluidas las exentas. ¿Cómo debe interpretarse el concepto de “renta anual”? De acuerdo con lo señalado por la DGT en contestación a Consulta de 19 de diciembre de 2002, el concepto de “renta anual” lo integra la suma aritmética del conjunto de rendimientos, ganancias y pérdidas (rentas, en definitiva) positivas y negativas del período impositivo, sin tomar en consideración, a estos efectos, las normas de integración y compensación de rentas. En todo caso, los rendimientos deben ser computados por su importe neto, una vez deducidos los gastos, y sin aplicación de las reducciones procedentes de rentas irregulares.

Hemos de precisar que el conjunto de reducciones del mínimo personal y familiar indicadas hasta el momento resultaban comunes a todos los contribuyentes por el IRPF, con independencia del grado de

minusvalía de éste o sus descendientes. ¿Cuál era entonces la particularidad que presentaba la norma en relación con los discapacitados? Sencillamente que, como ya hemos indicado, los padres o ascendientes se deducían estas cuantías sin atender a la edad del descendiente cuando éste era minusválido a los efectos de la norma fiscal (es decir, cuando padeciese una discapacidad de más del 33%) y se cumplieran el resto de requisitos ya mencionados en el momento del devengo, a saber: convivencia, en los términos ya precisados, y obtención de rentas superiores a 8.000 euros anuales.

En el supuesto de que existieran varios ascendientes, las reducciones por descendientes correspondían (y corresponden, a la luz de la nueva regulación) al más cercano en grado, siempre y cuando dicho ascendiente obtuviese rentas anuales (incluidas las exentas) superiores a 8.000 euros. En caso contrario podría aplicarse la reducción otro ascendiente más lejano en grado, siendo necesario al efecto el cumplimiento del requisito de convivencia y los restantes ya analizados. Y siendo dos o más los contribuyentes legitimados para aplicarse el mínimo familiar respecto de un descendiente, el importe de la reducción se prorratearía por partes iguales entre ambos, salvo si el grado de parentesco con el descendiente resultase diferente.

En todo caso insistimos en que, a la luz del antiguo TR-LIRPF, no resultaba posible la aplicación de la reducción por descendiente si éste presentaba declaración o si solicitaba, de acuerdo con lo previsto en los arts. 97 y 100 del citado texto legal, la devolución de las retenciones soportadas cuando no estuviese obligado a declarar. Se trataba de dos condiciones excluyentes cuya justificación, a nuestro juicio, planteaba diversas dudas, ya que ninguna de ellas es determinante de la suficiencia económica del descendiente.²⁵

Como ya hemos indicado, habiéndose producido el fallecimiento del descendiente que otorgase derecho a la reducción en el periodo impositivo, el importe de aquélla susceptible de ser aplicado ascendía a 1.400 euros, con independencia del número de hijos que habilitasen para el beneficio fiscal en dicho supuesto.

Basta un mero examen de las cuantías fijadas por el legislador del antiguo TRIRPF en concepto de mínimos personal y familiar para constatar la existencia de una considerable diferencia entre sus importes y las reducciones por edad y asistencia por ascendientes contempladas en el mismo dado que el fundamento de ambas era, *a priori* idéntico, al igual que sucedía con el límite de renta que condicionaba la aplicación de las reducciones por descendientes: 8.000 euros anuales, excluidas las exentas.

De una parte, el legislador del TRIRPF establecía una cantidad adicional al mínimo personal para el contribuyente que tuviese una edad superior a 65 o 75 años como salvaguarda de su mínimo vital. Y, de otra, se reducía la base imponible en una cantidad inferior al mínimo personal, cuando el contribuyente dedicara necesariamente una parte de su renta a afrontar las necesidades vitales de un ascendiente que se encontrase en aquella misma situación.

A mayor abundamiento, parecía existir una considerable desproporción entre el mínimo familiar por

descendientes y la reducción por edad correspondiente a un ascendiente. Esta circunstancia fue puesta de manifiesto por ALONSO MADRIGAL²⁶, para quien la solución a esta situación podría pasar por “*permitir al contribuyente la reducción del importe del mínimo personal que correspondería al ascendiente de realizar su declaración, y no sólo la reducción por edad o asistencia*”.

Por otra parte, en el caso del mínimo familiar, el legislador disponía la aplicación de cantidades crecientes por cada descendiente adicional que diese derecho a su aplicación, mientras que en las antiguas reducciones por edad, asistencia, discapacidad y gastos de asistencia de los ascendientes (a las que nos referiremos posteriormente) se establecía una cantidad fija por ascendiente, sea cual fuere el número mayor o menor de ascendientes que conviviesen con el mismo y el número de descendientes que, además de los ascendientes dependieran del mismo.

Ante esta situación, desde determinados sectores de la doctrina se ha defendido la conveniencia de articular la protección del mínimo vital permitiendo su deducción de la cuota diferencial o incluso su abono de forma anticipada, al objeto de beneficiar a aquellos contribuyentes que, debido a su nivel de renta, no tienen obligación de presentar declaración. Ello permitiría además incrementar el efecto progresivo de la misma.

La nueva Ley 35/2006 se refiere al mínimo por descendientes en su art. 58, disponiendo que “*1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad*

²⁵⁾ En efecto, la obligación de declarar no se establecía sólo en función de la cuantía de la renta obtenida, sino también de su naturaleza (supuesto de que haya dos o más pagadores de rendimientos del trabajo) de manera que, a pesar de que la renta percibida pudiera resultar escasa, se perdería la reducción del mínimo familiar al imponer la norma la declaración; y por lo que a la retención soportada se refiere, ésta no dependía únicamente de la cuantía percibida, sino también de la naturaleza de la renta.

²⁶⁾ ALONSO MADRIGAL, F. J., “La protección del mínimo vital de los mayores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las reducciones en la base imponible por edad, asistencia, discapacidad de ascendientes y gastos de asistencia de los ascendientes discapacitados”, en *Impuestos*, núm. 10, 2006, pág. 15.

cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de: 1.800 euros anuales por el primero; 2.000 euros anuales por el segundo; 3.600 euros anuales por el tercero; 4.100 euros anuales por el cuarto y siguientes. A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable. Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.200 euros anuales. En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes”.

Obsérvese por tanto como, a la luz de la nueva regulación, la deducción por el primer hijo pasa de 1.400 a 1.800 euros; la del segundo, de 1.500 a 2.000; la del tercero, de 2.200 a 3.600; y la del cuarto, de 2.300 a 4.100. Por lo que respecta a la deducción susceptible de ser practicada en relación con los hijos menores de 3 años, la misma aumenta 200 euros, a 1.400.

El mínimo por ascendientes es objeto de regulación en el art. 60 de la nueva Ley, de conformidad con el cual “1. El mínimo por ascendientes será de 900 euros anuales, por cada uno de ellos mayor

de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros. Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados. 2. Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 1.100 euros anuales”. En consecuencia, respecto de los mayores de 65 y 75 años, la nueva Ley 35/2006 incrementa la deducción en 100 euros, a 900 y 1.100 euros, respectivamente.

Una de las grandes novedades que ofrece en este punto la nueva Ley del IRPF es la relativa a la creación de un “mínimo por discapacidad” en su art. 60. Dicho mínimo queda determinado por la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes.

Con carácter general, el mínimo por discapacidad del contribuyente se fija en 2.270 euros anuales tratándose de una persona con discapacidad, y en 6.900 euros anuales cuando se trate de una persona con discapacidad que acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65%. Dicho mínimo se incrementa además, en concepto de gastos de asistencia, en 2.270 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

Por su parte, el mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes se fija en 2.270 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes y ascendientes, siempre y cuando se trate de personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. El mínimo se concreta

en 6.900 euros anuales por cada uno de ellos que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%, si bien dicho mínimo se incrementa, en concepto de gastos de asistencia, en 2.270 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

A este respecto, el propio art. 60 de la nueva Ley 35/2006 se encarga de precisar en su apartado tercero que tienen la consideración de "personas con discapacidad" aquellos contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33%. Y, en particular, se considera acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33% en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Por su parte, se entiende acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65% tratándose de personas cuya incapacidad resulte declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

Finalmente, dentro de su Título V (dedicado, como hemos dicho, a la "adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente"), la nueva Ley del IRPF destina un último precepto, el art. 61, a establecer un conjunto de normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente así como de los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad.

Señala el citado precepto que "Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se ten-

drán en cuenta las siguientes normas:

1.º Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

2.º No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

3.º La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

4.º No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes, la cuantía será de 1.800 euros anuales por ese descendiente.

5.º Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo".

Varias son las novedades dignas de subrayar respecto de la regulación anterior. En primer lugar, a los efectos de proceder a la aplicación del míni-

mo por descendientes, desaparece el requisito de que el descendiente sea soltero. Y, por lo que respecta a la condición de la no presentación de declaración por los descendientes y ascendientes de cara a proceder a la aplicación del mínimo por descendientes y ascendientes, se permite la presentación de declaración, siempre y cuando el importe de las rentas declaradas no supere la cantidad de 1.800 euros.

En conclusión, el principal objetivo perseguido por la nueva Ley no es otro que lograr que los contribuyentes se desgraven una cantidad fija por hijo, en contraste con el modelo existente con anterioridad, en el que las rentas más altas quedaban más beneficiadas que las bajas.

IV. REDUCCIONES SUSCEPTIBLES DE SER APLICADAS POR LOS SUJETOS PASIVOS DISCAPACITADOS DEL IRPF.

Como ya hemos puesto de manifiesto la base imponible del IRPF ha estado constituida, bajo la vigencia del antiguo TRLIRPF, por la renta disponible del sujeto, una vez restados los mínimos personal y familiar. En efecto, en el cálculo de la base imponible se partía de los ingresos del contribuyente, a los que se restaba el mínimo personal y por descendientes. No obstante, de cara a la aplicación de la base liquidable existían una serie de reducciones que tomaban en consideración las especiales circunstancias del contribuyente y, por lo que interesa al objeto de nuestro estudio, la discapacidad que pudiera sufrir.

Se trata de una medida lógica, ya que nos hallamos ante un impuesto subjetivo que pretende someter a gravamen la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo. Y, de cara a valorar ésta, no basta con contar con el dato objetivo de los ingresos, sino que también habrá que tomar en consideración sus necesidades. En el caso de los disca-

pacitados, existen además unos gastos adicionales que no afectan al resto de los contribuyentes y que tienen como efecto el que, a iguales ingresos, la renta disponible para el discapacitado resulta menor que la de cualquier otro contribuyente.

A priori, podría defenderse la posibilidad de descontar estos gastos a que se ven forzados los contribuyentes discapacitados debido a su situación de discapacidad del conjunto de sus ingresos. Ello permitiría conocer el remanente disponible y, por ende, la capacidad económica del contribuyente afectado por una discapacidad. Sucede sin embargo que el cálculo individualizado de dichos gastos plantea numerosas dificultades, tanto para el propio discapacitado como para la Administración Tributaria. Todo ello sin perjuicio de los problemas de prueba que puedan llegar a plantearse, y de los gastos y dilaciones que su control originaría a la Administración.²⁷

Así las cosas, señalaba el art. 50 del antiguo TRLIRPF que la base liquidable general del citado Impuesto se determinaría por el resultado de reducir de la base imponible general las cuantías previstas en los arts. 51 a 62 del citado texto legal si bien, en caso de anularse ésta, las reducciones terminarían por realizarse en la base imponible especial. Todo ello teniendo presente que en ningún caso podía resultar de tales reducciones una base liquidable general o especial negativa.

²⁷ La utilización de la técnica de reducciones en la base que parten de los gastos reales de cada sujeto pasivo ha sido criticada por CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., "La tributación de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación", ob. cit., pág. 52,, para quien dicha técnica "obligaría a tener que aportar los justificantes pertinentes y complicaría la gestión del impuesto extremadamente; frente a ello -defiende la autora- parece mucho más conveniente fijar una cantidad a tanto alzado que, en principio, sirva para compensar la situación de desventaja de la que parten los contribuyentes discapacitados o con familiares discapacitados a su cargo".

¿Cuáles son las reducciones que operaban sobre la base imponible de cara a conformar la base liquidable? Con carácter general, este conjunto de reducciones aludían a circunstancias tales como la percepción de rendimientos del trabajo (art. 51 del TRLIRPF), la prolongación de la actividad laboral (art. 52), la movilidad geográfica del trabajador motivada por razones laborales (art. 53), el cuidado de los hijos (art. 54), la edad del contribuyente (art. 55), la convivencia con ascendientes mayores de 65 años (art. 56)²⁸ o el pago de pensiones compensatorias (art. 62). Pero también podían referirse a la discapacidad (art. 58) o a las aportaciones y contribuciones realizadas al patrimonio protegido de los discapacitados (art. 59) o a sistemas de previsión social (arts. 60 y 61).

Únicamente podían beneficiarse de este conjunto de reducciones, propias o correspondientes a sus ascendientes, por edad, asistencia, discapacidad y gastos de asistencia de los discapacitados, aquellos contribuyentes cuya base imponible presentara entidad suficiente para soportar la reducción. Se trataba además de un conjunto de reducciones aplicadas en “cascada” y en el orden señalado por la Ley. Así, por ejemplo, la reducción por gastos de asistencia del ascendiente discapacitado presupo-

nía la reducción por discapacidad del ascendiente que, a su vez, suponía la aplicación de la reducción por edad del mismo; y, por lo que respecta a la reducción por asistencia del contribuyente, su aplicación suponía la reducción por edad del mismo, lo que determinaba que sólo pudiera practicarse si las reducciones precedentes no hubiesen agotado su base imponible.²⁹

El importe de este conjunto de reducciones por edad, asistencia, discapacidad y gastos de asistencia no resultó fijado atendiendo a consideraciones o parámetros de índole estadística, sino en términos de oportunidad política y, quizás también, de sacrificio en la recaudación. Coincidimos con ALONSO MADRIGAL³⁰ cuando afirma que “tras la decisión del legislador por la opción de la reducción en la base imponible para diferenciar el gravamen en función de circunstancias personales y familiares (...) hay implícitas una decisión de carácter político que atañe a la progresividad del impuesto, decisión política que no puede ni debe ser enmascarada tras criterios de pretendida neutralidad técnica”.

Cabe no obstante plantearse hasta qué punto podía considerarse como incentivo una protección

²⁸ En efecto, el antiguo TRLIRPF preveía la aplicación de una reducción equivalente a la establecida para el contribuyente mayor, tratándose de aquel contribuyente que convive con un ascendiente mayor de 65 o de 75 años que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros. Ahora bien, si del importe de las rentas del ascendiente que operan como límite para aplicar la reducción se excluyen las rentas exentas y se consideran el mínimo personal del ascendiente y las propias reducciones por edad, asistencia, discapacidad y gastos de asistencia como exenciones, ¿no habría que excluir sus importes de dicho cómputo? A priori el legislador no efectuaba ninguna salvedad, debido a que no consideraba dichas reducciones en la base como una exención, sino como supuestos de no sujeción. No obstante, ya sea como renta exenta o como cantidades no sujetas al Impuesto, dichas sumas no deberían ser tenidas en cuenta a efectos del cálculo del límite de renta. Ello elevaría notablemente el límite del importe de la renta total, disponible y no disponible que puede percibir un ascendiente sin dejar de generar en el descendiente con el que convive el derecho a la reducción.

²⁹ Nótese por tanto como el efecto acumulativo determina que sólo aquellos contribuyentes que se hallen por encima de un determinado umbral de renta, que crece en función de las circunstancias personales y familiares, puedan beneficiarse de la aplicación de las reducciones.

³⁰ ALONSO MADRIGAL, F. J., “La protección del mínimo vital de los mayores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las reducciones en la base imponible por edad, asistencia, discapacidad de ascendientes y gastos de asistencia de los ascendientes discapacitados”, ob. cit., pág. 20. Añade además el citado autor que “[...] el que la cantidad de renta que emplea efectivamente el contribuyente mayor de 65 o de 75 años para su propio sostén o el de sus ascendientes que dan derecho a las reducciones por edad, asistencia, discapacidad y gastos de asistencia de ascendientes discapacitados crezca conforme crece la renta del sujeto pasivo no puede llevar a pensar en ningún caso que la cantidad mínima realmente necesaria para dicho sostenimiento, que es la de que ha de quedar exonerada de gravamen en concepto de mínimo vital, crezca también”.

que se hallaba por debajo de la que en concepto de mínimo familiar se otorgaba por los hijos a cargo del contribuyente, y mucho más por debajo de la que se concedía en concepto de mínimo personal a un contribuyente.

De cualquier manera, la razón de ser de la aplicación de este conjunto de reducciones parecía clara: quienes asumen la carga familiar derivada de la existencia de un ascendiente que no dispone de una renta suficiente desarrollan una función social indiscutible que, cuando no es desempeñada por la institución familiar, ha de ser llevada a cabo por los poderes públicos. Y, obviamente, no sería justo que, a la hora de configurar el deber de contribuir, el legislador tratase igual a personas que, aun disfrutando de una misma renta disponible, se encuentran llamadas al sostenimiento de cargas familiares distintas.³¹

Como es sabido, a la hora de precisar la naturaleza de este conjunto de reducciones, se ha discutido en numerosas ocasiones si las mismas han de ser consideradas como supuestos de no sujeción o como supuestos de exención. En nuestra opinión, su consideración como supuestos de no sujeción y no de exención permitiría la ampliación del ámbito de aplicación de los mismos a otros no regulados a través de la analogía dado que, si bien el art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prohíbe aquélla para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, dicha prohibición no se proyecta sobre los supuestos de no sujeción.

³¹⁾ Ahora bien, no debe confundirse la discrecionalidad del legislador existente a la hora de determinar las modalidades de intensidad de este tratamiento favorable al que nos referimos con la necesaria adaptación del gravamen a la capacidad económica en función de las cargas familiares a través de la salvaguarda de los mínimos vitales personal y familiar; esta última obedece a un imperativo constitucional respecto del cual el legislador carece de facultades discrecionales que permitan limitar dicha salvaguarda.

Dentro de este conjunto de reducciones existían tres modalidades que, en la práctica, podían afectar a los discapacitados. En primer lugar, aquellas aplicadas al contribuyente por el hecho de ser el mismo discapacitado. En segundo término, las reducciones aplicadas al contribuyente, con independencia de su condición de discapacitado, por el hecho de que alguna persona de su entorno familiar padezca una minusvalía (supuestos de descendientes discapacitados, ascendientes³² discapacitados a cargo del contribuyente y aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas). Y, por último, aquellas reducciones caracterizadas por el hecho de tomar en consideración al mismo tiempo la discapacidad del contribuyente y de las personas de su entorno familiar (caso de las aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de minusválidos, ya analizadas).

Todas estas reducciones específicas, susceptibles de proyectarse tanto sobre contribuyentes discapaci-

³²⁾ Con carácter general, la Administración lleva a cabo una aplicación estricta del concepto de ascendiente, reduciéndolo tan sólo a quien lo es en línea recta, por nacimiento o adopción, y excluyendo la práctica de reducciones por parientes que lo son por afinidad o por línea colateral, pese a tratarse de parientes próximos en términos afectivos. En nuestra opinión, sin embargo, a favor de la aplicación de las reducciones por edad, asistencia y discapacidad a parientes distintos de los padres o abuelos jugaba el propio fundamento de las mismas, que no es otro que ajustar el gravamen a la capacidad económica del contribuyente que, por convivir con personas mayores de 65, 75 años o discapacitadas que dependen económicamente del mismo (por ser sus rentas anuales no exentas inferiores a la cantidad de 8.000 euros), ve reducida su renta disponible. Y es que dicha reducción será la misma tanto si la persona en cuestión es la madre del contribuyente como si lo es su madrastra, hermana, tía o suegra. A mayor abundamiento, consideramos que el incentivo que la norma fiscal debe proporcionar a la convivencia con el ascendiente ha de ser mayor cuanto menos estrecho resulte el parentesco. Debido a ello estimamos que carece de sentido el hecho de que, mientras las reducciones por edad, asistencia y discapacidad quedaban restringidas a los ascendientes por nacimiento o adopción en línea recta, las reducciones de hasta 8.000 euros anuales derivadas de aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas reguladas en el antiguo art. 59 del TR-LIRPF se extendiesen a aquellas personas que tuvieran con el discapacitado una relación de parentesco en línea recta o colateral de hasta el tercer grado inclusive.

tados como sobre aquellos otros en cuyo entorno familiar exista algún discapacitado, resultaban compatibles con aquellas otras reducciones que no hacían referencia alguna a la discapacidad pero que aludían a diversos supuestos similares (por razón de la edad, de la prolongación de la actividad laboral, de los rendimientos del trabajo percibidos, etc.). En consecuencia, todo trabajador discapacitado podía reducir su base imponible, primero en atención a su condición de trabajador (art. 51 del TRLIRPF) y, además, debido a su condición de trabajador discapacitado (art. 58.3 del TRLIRPF).

Dos eran los principales tipos de reducciones contemplados por el legislador y destinados a abordar la situación de discapacidad. De una parte, una serie de reducciones susceptibles de practicarse en la base imponible del contribuyente discapacitado o de determinados familiares, a través de las cuales se perseguía compensar la disminución de su capacidad económica por efecto de los mayores gastos habituales de las personas que padecen la discapacidad.

Este primer grupo de reducciones pretendían compensar la situación de desventaja del contribuyente discapacitado respecto al resto de los ciudadanos, máxime si tenemos en cuenta que su riqueza se ve notoriamente disminuida por la necesidad de afrontar una serie de gastos necesarios por el mero hecho de sufrir una discapacidad. Sería injusto medir la capacidad económica de cada uno teniendo en cuenta únicamente sus bases imponibles objetivamente consideradas.

Y, de otra, diversas reducciones pensadas en relación con aquellas personas que realizan aportaciones al patrimonio protegido de las personas discapacitadas o a planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados constituidos a favor de personas con minusvalía.

La finalidad de la aplicación de este segundo bloque de reducciones, actualmente subsistentes a la luz de la nueva Ley 35/2006, reside en incentivar fórmulas de ahorro y previsión destinadas a la atención de las necesidades de los discapacitados. Y el sistema de tributación que ofrecen estas fórmulas de ahorro a favor de personas discapacitadas resulta especialmente beneficioso, no ya sólo por lo que respecta al tratamiento de las aportaciones (que determinan la práctica de importantes reducciones en la base imponible de los aportantes), sino también en relación con el tratamiento que recibe el discapacitado, tanto cuando aparece como titular del patrimonio que recibe las aportaciones como cuando cobra las prestaciones procedentes de un plan de pensiones o figura equivalente.

En el presente trabajo centraremos nuestro análisis en el primer grupo de reducciones apuntadas, es decir, el integrado por aquéllas motivadas por la discapacidad del sujeto pasivo o de las personas que de ellos dependan.

¿Cuál es la situación que ofrece la nueva Ley reguladora del IRPF? La Ley 35/2006 se refiere a la determinación de la base liquidable en su Título IV. Dado que, como ya hemos precisado, las circunstancias personales y familiares del contribuyente son tomadas en consideración en el momento del cálculo del Impuesto, y que la reducción por rendimientos del trabajo se ha incluido en la determinación de los rendimientos netos, las reducciones a practicar sobre la base imponible general quedan limitadas únicamente a aquellas vinculadas con la atención de las situaciones de envejecimiento y dependencia. Se mantiene no obstante la posibilidad de reducir las pensiones compensatorias satisfechas por decisión judicial.

Por su parte, y como ya hemos precisado, el Título V de la nueva Ley se destina a valorar y cuantifi-

car las circunstancias personales y familiares que son objeto de consideración en el Impuesto. Así, se procede a regular las diferentes circunstancias relativas al contribuyente (el mínimo personal, con el correspondiente incremento al alcanzar determinadas edades), descendientes (que incluye la especial consideración a los hijos menores de tres años), ascendientes (también con el incremento aplicable a partir de determinada edad) y discapacidad, tanto del contribuyente como de ascendientes y descendientes a su cargo, incluyendo los incrementos por asistencia a las situaciones de discapacidad de todos ellos.

En todo caso, la nueva Ley diferencia entre una base liquidable general y una base liquidable del ahorro. La base liquidable general no es sino el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente, determinadas reducciones, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dichas disminuciones. En el supuesto de que dicha base resultase negativa, su importe podría compensarse con las bases liquidables generales positivas obtenidas durante los cuatro años siguientes.

Además de la reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social dispone el legislador de la nueva Ley la aplicación de reducciones por: aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidas a favor de personas con minusvalía; aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas; aportaciones a mutualidades de previsión social realizadas por deportistas profesionales, y por el pago de pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades por alimentos distintas de los hijos del contribuyente satisfechas por decisión judicial.

En cuanto a la base liquidable del ahorro, queda integrada por el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera,

de la reducción por pensiones compensatorias, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de esta disminución.

Del conjunto de reducciones contempladas en el antiguo TRIRPF en sus artículos 51, 52, 53 y 58.3 (las cuales eran concebidas como una minoración de la base imponible general a los efectos de determinar la base liquidable general), la nueva Ley introduce algunas novedades, entre las cuales destaca la desaparición de alguna de ellas, el mecanismo de integración de dichas reducciones en el esquema liquidatorio del Impuesto y el aumento de su cuantía.

Téngase presente que las reducciones por la obtención de rentas del trabajo pasan a practicarse directamente del rendimiento neto, a los efectos de determinar el rendimiento neto reducido de trabajo, en lugar de reducir la base imponible general del Impuesto, como contemplaba el antiguo TRIRPF.

Señala concretamente el art. 20 de la Ley 35/2006, relativo a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, lo siguiente: "1. El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías: a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9.000 euros: 4.000 euros anuales; b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9.000,01 y 13.000 euros: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.000 euros anuales; c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 13.000 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros: 2.600 euros anuales. 2. Se incrementará en un 100 por ciento el importe de la reducción prevista en el apartado 1 de este artículo, en los siguientes supuestos: a) Trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral, en las condiciones que reglamen-

tariamente se determinen; b) Contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Este incremento se aplicará en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. 3. Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.200 euros anuales. Dicha reducción será de 7.100 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento. 4. Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo”.

Obsérvese por tanto como la nueva Ley 35/2006 incrementa las reducciones de trabajo contempladas en el antiguo art. 51 del TRLIRPF, pasando de 2.400 a 2.600 euros anuales para los rendimientos netos del trabajo superiores a 13.000 euros. Y en el supuesto de rendimientos netos del trabajo inferiores a 9.000 euros (con anterioridad el límite se situaba en 8.200 euros), la reducción pasa a ser de 4.000 euros, en lugar de los 3.500 euros actuales.

Asimismo se aumentan las reducciones cuando las rentas del trabajo son obtenidas por trabajadores discapacitados activos. La reducción pasa a ser de 3.200 euros anuales, en lugar de los 2.800 euros contemplados con anterioridad. Y tratándose de trabajadores activos discapacitados que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65% o que necesiten ayudas de terceras personas o movilidad reducida, el importe de la reducción pasa de 6.200 euros a 7.100 euros anuales.

Finalmente, desaparecen las reducciones contempladas en los arts. 52 y 53 del antiguo TRLIRPF, las cuales se hallaban vinculadas a la prolongación de la actividad laboral y a la movilidad geográfica.

Analicemos en primer término las reducciones susceptibles de ser aplicadas en relación con los **contribuyentes discapacitados**. Es un hecho cierto que los discapacitados, por el mero hecho de serlo, demandan cantidades más elevadas que el resto de los ciudadanos en aras de atender sus necesidades básicas³³. Todos estos gastos han de ser tenidos en cuenta por el legislador a la hora de medir la capacidad económica del sujeto pasivo, una vez hayan atendido a los mismos.

Dentro del conjunto de reducciones que puede aplicarse el contribuyente por el hecho de padecer el mismo una discapacidad tradicionalmente se ha venido diferenciando entre una primera de carácter genérico, en la que no se requeriría más requisito que la discapacidad, y dos de carácter más específico en las que se requeriría que el contribuyente precise de asistencia o bien que trabaje. En todo caso ha de quedar claro desde un primer momento que las tres reducciones han sido compatibles entre sí y, además, con el resto de reducciones anteriormente indicadas.

A la reducción por contribuyentes discapacitados se refería el art. 58.1 del antiguo TRLIRPF, de conformidad con el cual los contribuyentes podían reducir su base imponible, con carácter general, en 2.000 euros anuales tratándose de una minusvalía igual o superior al 33% e inferior al 65%, y en 5.000 euros anuales en caso de minusvalía igual o superior al 65%. La referida discapacidad debía padecerse en

³³) Así, por ejemplo, los discapacitados deben adquirir diversos aparatos destinados a suplir su minusvalía tales como scanners, ordenadores o programas especiales para ciegos, dispositivos en teléfonos o electrodomésticos para sordos, etc.

la fecha del devengo del Impuesto, aun cuando en dicha fecha no hubiese sido todavía acreditada por el organismo oficial que resulte competente. Dicha reducción resultaba además compatible con la recogida en el art. 55 del antiguo TRLIRPF para contribuyentes mayores de sesenta y cinco años, cuyo importe se cifraba en 800 euros.³⁴

Ciertamente, no parece que estas cantidades (2.000 euros anuales para discapacitados con minusvalía inferior al 65%, o 5.000 euros para discapacitados con un grado igual o superior al 65%) fuesen suficientes de cara a compensar los mayores gastos que sufren estos sujetos por razón de su minusvalía. Y es que las necesidades especiales que padecen estas personas son mucho más elevadas en relación con los demás contribuyentes.³⁵

La reducción en concepto de gastos de asistencia quedaba recogida en el art. 58.4 del antiguo TRLIRPF. Establecía este precepto que aquellos contribuyentes discapacitados que acreditasen necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65% podrían reducir la base imponible en 2.000 euros anuales. Esta reducción era compatible con la pre-

vista en el art. 56.1 del citado texto legal (la llamada reducción por asistencia). De este modo, el contribuyente discapacitado mayor de setenta y cinco años que incurriese en dichos gastos podía sumar a las anteriores cantidades la reducción de 1.000 euros prevista en la citada norma.³⁶

Ahora bien, ¿hasta qué punto no se producía una duplicidad entre esta reducción relativa a gastos de asistencia y la reducción por discapacidad del contribuyente anteriormente analizada? Piénsese que si un contribuyente acreditaba padecer un grado de minusvalía superior al 65% (sin necesidad de ayuda de tercera persona o movilidad reducida) podía practicarse, en primer lugar, la reducción por discapacidad de 5.000 euros contenida en el art. 58 del antiguo TRLIRPF y, a continuación, la de 2000 euros recogida en el apartado cuarto del citado precepto. Realmente, era la asimilación del grado del 65% a la existencia de ayuda de tercera persona o de movilidad reducida (criterio acorde, a nuestro juicio, con la realidad) lo que originaba esta situación.³⁷

³⁴) Como se recordará, a la luz de lo dispuesto en la antigua Ley 40/1998, el antecedente inmediato de esta reducción por edad lo constituía el mínimo personal del contribuyente. Con posterioridad, tras la reforma operada por la Ley 46/2002, de 28 de diciembre, la reducción por edad dejó de estar integrada en el mínimo personal. Ahora bien, a pesar de ello su finalidad continuaba siendo la misma: ajustar el gravamen a la capacidad económica del contribuyente, esto es, a su renta disponible. Véase a este respecto ZÁRATE MARCO, A., "Deducciones en la base versus deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el IRPF", en *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000, pág. 105 y, más recientemente, ALONSO MADRIGAL, F. J., "La protección del mínimo vital de los mayores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las reducciones en la base imponible por edad, asistencia, discapacidad de ascendientes y gastos de asistencia de los ascendientes discapacitados", *ob. cit.*, pág. 11.

³⁵) De hecho, ni siquiera sumando estas cuantías con la reducción prevista como asistencia para discapacitados (2.000 euros), a la que nos referiremos a continuación, parecen cubrirse las especiales necesidades de éstos.

³⁶) Nótese como, en relación con aquellas personas discapacitadas con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, la reducción susceptible de ser aplicada aparecía dividida en dos tramos: de una parte, 5.000 euros en concepto de discapacidad; y, de otra, 2.000 euros en concepto de asistencia. En torno a esta circunstancia afirmaba CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., "La tributación de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación", *ob. cit.*, pág. 53, que "a pesar de que la reducción por asistencia de los discapacitados beneficia a más sujetos que la reducción incrementada por discapacidad, si se reconoce que las personas con movilidad reducida o que necesitan la ayuda de terceras personas merecen gozar de una reducción especial por tener unos mayores gastos y dificultades, también en estos casos deberían tener derecho a la deducción por discapacidad incrementada".

³⁷) Dada esta situación, desde determinados sectores de la doctrina se apuntó la posibilidad de excluir esta asimilación o, en su caso, atribuir distintas cantidades para aquellos sujetos que padeciesen un grado de minusvalía superior al 65% y que no requirieran gastos de asistencia. En este sentido se pronunciaban, por ejemplo, ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M. y MARTÍN DÉGANO, I., *La protección de los discapacitados en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, *ob. cit.*, pág. 201.

¿No resultaba más lógico excluir esta asimilación o, en su caso, optar por la atribución de distintas cantidades en relación con aquellos sujetos que padecieran un grado de minusvalía del 65% y que no requiriesen de gastos de asistencia? Desde nuestro punto de vista, así es. De cualquier manera, el legislador del antiguo TRLIRPF optó por considerar que con grados de minusvalía superiores al 65% se requiere en todo caso la asistencia de tercera persona.

Finalmente, en aquellos supuestos en los que el contribuyente discapacitado resulte ser un trabajador activo, con independencia de la reducción prevista en el art. 51 del antiguo TRLIRPF³⁸ (es decir, la general para rendimientos del trabajo, actualmente recogida en el art. 20 de la Ley 35/2006), o de las contenidas en los arts. 52 (relativa a la prolongación de la vida laboral para aquellos trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral³⁹) y 53 (referente a la movilidad geográfica⁴⁰) del citado texto para los perceptores de rendimientos del trabajo (actualmente suprimidas), el art. 58.3 del RDLeg. 3/2004 reconocía una minoración genérica en la base imponible de 2.800 euros para los minusválidos que percibieran rendimientos del trabajo como “trabajadores activos”.

³⁸) Como se recordará, esta reducción oscilaba entre los 2.400 y los 3.500 euros, en función de los rendimientos netos del trabajo obtenidos durante el período impositivo y de otras rentas distintas de la citada fuente.

³⁹) La aplicación de esta reducción determinaba un incremento del 100% en el importe de la anterior reducción.

⁴⁰) La aplicación de esta reducción por movilidad geográfica tenía lugar cuando el contribuyente desempleado inscrito en la oficina de empleo aceptaba un puesto de trabajo que exigía el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, incrementándose igualmente en un 100% la reducción por rendimientos del trabajo recogida en el art. 51 del TRLIRPF, y siendo aplicable únicamente en el período impositivo en el que se produjera el cambio de residencia y en el siguiente.

La citada cuantía era susceptible de incrementarse además hasta 6.200 euros cuando dicho trabajador minusválido acreditase necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65%. En efecto, dichos contribuyentes debían acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o bien la existencia de una movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante el oportuno certificado o resolución del IMSERSO o del órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose al efecto en el dictamen emitido por los equipos de valoración y orientación dependientes de las mismas.

No obstante hemos de precisar que, al amparo de la anterior normativa, dicha reducción únicamente podían aplicarla los trabajadores por cuenta ajena perceptores de rendimientos del trabajo, y no en cambio los trabajadores por cuenta propia perceptores de rendimientos de actividades económicas. Estos últimos podían deducirse de sus rendimientos íntegros los gastos asociados a las dificultades de desplazamientos por motivos de trabajo. Esta circunstancia fue objeto de crítica, entre otros autores, por GOROSPE OVIEDO⁴¹, para quien la reducción había de extenderse igualmente a los empresarios o profesionales discapacitados, ya que la minusvalía de estas personas, al igual que sucede en el caso de los trabajadores activos, también les supone una merma en la posibilidad de obtener ingresos.

⁴¹) GOROSPE OVIEDO, J. I., “Medidas que afectan a las rentas del trabajo en la reforma del IRPF”, en *Quincena Fiscal*, n° 16, 2002, pág. 21. En esta misma línea pueden consultarse los trabajos de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y RUIZ HIDALGO, C., *La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2004, pág. 36 y MORIES JIMÉNEZ, M°. T., “Beneficios fiscales de las personas con discapacidad”, en *Información Tributaria*, n° 57, 2003, pág. 27.

Estamos de acuerdo con esta apreciación. Es más, dicha minusvalía les provoca además un elevado coste derivado de la adquisición de medios con los que poder integrarse en el mercado de trabajo. En un sentido contrario se pronunciaron ALONSO-OLEA GARCÍA, LUCAS DURÁN y MARTÍN DÉGANO⁴², para quienes, en relación con aquellas personas que obtienen rendimientos procedentes del desarrollo de las actividades económicas, dichas circunstancias han sido ya contempladas a través de la deducibilidad de tales gastos.

En todo caso, la nueva Ley 35/2006 ha optado por proyectar la reducción prevista en el ámbito de los rendimientos del trabajo sobre los rendimientos netos de las actividades económicas, en idénticos términos cuantitativos. Se introduce así una reducción de los rendimientos de las actividades económicas respecto de aquellos trabajadores autónomos que padezcan algún tipo de discapacidad.

Señala a este respecto el art. 32.2 de la nueva Ley que "(...) Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de actividades económicas podrán minorar el rendimiento neto de las mismas en 3.200 euros anuales. Dicha reducción será de 7.100 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva una actividad económica y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento. 2.º Para la aplicación de la reducción prevista en este apartado será necesario el cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, y en particular los siguientes: a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinar-

se con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con lo previsto en la regla 4.º del artículo 30.2 de esta Ley; b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados; d) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen; e) Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo; f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta. 3.º Como consecuencia de la aplicación de esta reducción, el saldo resultante no podrá ser negativo".

Nótese por tanto que, para poder aplicar esta nueva reducción, se exige la observancia de diversos requisitos. En primer lugar, el rendimiento neto de la actividad ha de determinarse con arreglo al método de estimación directa. Si se determinase en el régimen de estimación directa simplificada, esta reducción sería incompatible con el porcentaje de gastos de difícil justificación del 5%. La totalidad de las ventas o prestaciones de servicios de la actividad económica deben realizarse a personas físicas o jurídicas no vinculadas, en los términos previstos en el art. 16 del TRLIS, de acuerdo con su actual redacción por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal.

El total de gastos deducibles de todas las actividades económicas realizadas no puede superar el 30% del rendimiento íntegro declarado. El empresa-

⁴² ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M. y MARTÍN DÉGANO, I., *La protección de los discapacitados en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 202.

rio o profesional no puede obtener rendimientos de trabajo objeto de imputación. Y el 70% de los ingresos obtenidos en su actividad durante el período impositivo ha de quedar sujeto a retención a cuenta.

Volvemos a insistir en que la cuantía de esta reducción, susceptible de ser practicada sobre el rendimiento neto de las actividades económicas, pasa a ser idéntica a la que resulta de aplicación a las personas que obtienen rendimientos del trabajo, lográndose así la consecución de un trato igualitario.

¿Qué debemos entender a este respecto por “trabajador activo”? Tal y como ya hemos tenido oportunidad de precisar, la citada expresión tiene su origen en el art. 18 de la antigua Ley 40/1998, reguladora del IRPF. A nuestro juicio, a través de la utilización del referido término lo que persigue el legislador tributario no es sino discriminar aquellas rentas percibidas por razón del desempeño de una actividad laboral frente a aquellas otras que, a pesar de haber sido calificadas como rendimientos del trabajo, no retribuyen relación laboral alguna vigente en el período impositivo de percepción (caso por ejemplo de las pensiones y de los haberes pasivos). Se origina así una desigualdad de trato que queda justificada sobre la base de que al trabajador discapacitado se le suponen unos gastos mayores que a la persona con discapacidad que no desempeña actividad laboral alguna.

Señala la DGT en contestación a Consulta de 24 de enero de 2002 que no tiene la consideración de trabajador activo el contribuyente que se halle en situación legal de desempleo, a no ser que hubiere estado en activo durante algún día del período impositivo considerado antes de pasar a la respectiva situación legal de que se trate (prejubilación o desempleo). De este modo se busca simplificar la aplicación de la reducción, frente a otras alternativas posibles tales como el prorrateo de la reducción

aplicable entre el número de días trabajados en el período impositivo. Este mismo criterio había sido ya defendido con anterioridad por el citado Centro Directivo en contestaciones a Consultas de 15 de marzo y de 17 de julio de 2001.

Asimismo rechaza la DGT en contestaciones a Consultas de 25 de noviembre de 2002 y de 24 de mayo de 2001 que pueda considerarse como trabajador activo a quien ha pasado a situación de prejubilación, a pesar de que continúe cotizando en el Régimen Especial de la Seguridad Social⁴³. Y en contestación a Consulta de 10 de diciembre de 2003 precisa el citado Centro Directivo que “*la expresión ‘trabajador activo’ debe entenderse como la prestación de servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario*”.

¿Resulta en consecuencia necesaria la existencia de una relación laboral de cara a la aplicación de esta reducción? Desde nuestro punto de vista, la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. En efecto, creemos que la reducción podrá aplicarse a situaciones asimiladas, con independencia de que dicha relación laboral haya sido o no declarada por juez o tribunal alguno. Y es que siempre que el dinero se perciba por el desarrollo de un trabajo efectivo, controlable y a consecuencia del cual deban rendirse cuentas, quienes perciban tales cantidades deben ser considerados como trabajadores activos a este respecto.

Mayores dudas podrían suscitarse al hilo de determinadas situaciones en las que la citada relación sinalagmática no se presenta tan clara. Este sería el

⁴³ Más recientemente, en contestación a Consulta de 10 de febrero de 2004, la DGT ha vuelto a confirmar que la situación de jubilación no da derecho a la aplicación de esta reducción.

caso, por ejemplo, de aquellas becas o ayudas financieras concedidas por el Sector público o privado para la dedicación al desarrollo de una actividad concreta, fundamentalmente de investigación. En nuestra opinión, siempre que el dinero se perciba por el desarrollo de un trabajo efectivo, controlable y que requiera una rendición de cuentas, quienes perciban tales cantidades podrán ser considerados como trabajadores activos.

Como ya hemos tenido oportunidad de señalar, durante la vigencia del antiguo TRLIRPF el importe de la reducción se incrementó de 2.800 euros a 6.200 en aquellos supuestos en los que el grado de minusvalía resultaba igual o superior al 65%, así como cuando el discapacitado acreditaba tener una movilidad reducida o necesitaba de la ayuda de terceras personas. En la actualidad, la Ley 35/2006 cifra el importe de la reducción en 7.100 euros anuales.

Pues bien, en el caso de que un sujeto con tal grado de discapacidad pudiera seguir trabajando (dado que ese es el grado que, en las pensiones no contributivas, resulta asimilado a la incapacidad permanente absoluta), estaremos ante una reducción que entraña una cierta complejidad, al utilizar diversos conceptos jurídicos indeterminados no previstos expresamente en la norma.

Así, por ejemplo, ¿qué sucede si el contribuyente, sin llegar a padecer una minusvalía del 65% (que representa el límite objetivamente determinado), pretende acreditar una movilidad reducida o la necesidad de ayuda por parte de terceras personas? Con anterioridad a la reforma operada por la Ley 46/2002, el art. 18 de la antigua Ley del IRPF de 1998 preveía un incremento de las reducciones en los rendimientos del trabajo para aquellos trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33% e inferior al 65%

que, para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, acreditasen necesitar ayuda de terceras personas o una movilidad reducida.⁴⁴

¿Debemos considerar esta “necesidad de ayuda de terceras personas” o la “movilidad reducida” referidas al desplazamiento del trabajador al centro de trabajo? La cuestión se suscita porque, mientras el art. 58.3 del TRLIRPF nada exigía a este respecto (al igual que sucede con el art. 20 de la vigente Ley 35/2006), el art. 70.2 del antiguo RIRPF aprobado mediante RD 1775/2004, de 30 de julio, interpretaba la “necesidad de ayuda de terceras personas” como referida al desplazamiento al puesto de trabajo o al desempeño de la actividad laboral, y la “movilidad reducida” como equivalente a la dificultad de utilización de medios públicos.

¿Nos hallábamos en el presente caso ante la existencia de un exceso reglamentario? En nuestra opinión, la solución pasa por atender al contexto de la norma. Y a luz de este, consideramos que la verdadera justificación del precepto reside en la aplicación del principio de capacidad económica, dado el incremento del gasto que pueden llegar a ocasionar las dificultades de movilidad que aquejan a un trabajador a la hora de tener que desplazarse por motivos laborales.

En consecuencia, creemos que tanto la asistencia de terceras personas como la movilidad reducida deben ponerse en conexión con el trabajo desarrollado por el sujeto pasivo, máxime si tenemos en cuenta que se trata de un beneficio fiscal concedido a trabajadores activos, como ya hemos indicado.

No estimamos que resulte necesaria a este res-

⁴⁴⁾ Un supuesto parecido se recogía también en el art. 28.2 de la antigua Ley 18/1991, reguladora del IRPF, y modificada en este punto por la Ley 31/1994.

pecto la prueba de un desplazamiento efectivo al centro de trabajo. Dicho desplazamiento se sobreentiende por el mero hecho de hallarse el trabajador en su puesto de trabajo. Ello no obsta sin embargo para que, en el curso de una determinada inspección, pueda plantearse la necesidad de la prueba de la realidad del desplazamiento, o bien la necesidad de asistencia de una persona para el desarrollo de la actividad de que se trate, siempre y cuando existiesen indicios de que dicha asistencia no estuviese relacionada con el trabajo realizado por el sujeto pasivo.

Dos son las posibilidades que se plantean al contribuyente al objeto de poder beneficiarse de la presente reducción, siendo suficiente con el cumplimiento de una sola de ellas. En primer lugar, probar a través de certificado o resolución del órgano competente (ya sea el IMSERSO o el correspondiente órgano autonómico) la movilidad reducida a efectos de la utilización de medios de transporte. Para este primer caso la norma no requiere la acreditación adicional de la efectividad del desplazamiento al trabajo, si bien su propio contexto parece poner en relación la movilidad reducida con la actividad laboral realizada por el sujeto pasivo.

En cuanto a la segunda posibilidad antes apuntada, consiste en acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas por motivos laborales, siendo éstas las que suplen la minusvalía del trabajador. En este segundo supuesto, la exigencia de que la ayuda de terceras personas se requiera por el ejercicio de un trabajo ha de considerarse deducida del propio espíritu de la norma.⁴⁵

De cualquier manera, queda claro que la incon-

⁴⁵ Así, por ejemplo, la asistencia de una persona al discapacitado por razón de la minusvalía pero por motivos que no guarden relación alguna con el ejercicio de la actividad profesional, no posibilitaría la aplicación de la presente reducción.

creción de la que adolece la norma puede dar lugar, en la práctica, a una considerable litigiosidad entre la Administración y el contribuyente, ya que resulta extraordinariamente difícil acreditar en qué medida los servicios prestados por una persona se deben o no a motivos laborales.

El citado art. 70.2 del antiguo RIRPF se limitaba a interpretar que la asistencia por parte de una tercera persona debía estar relacionada con el desplazamiento al lugar de trabajo o con el desempeño del mismo, quedando así mínimamente centrado el contexto del beneficio fiscal. Y, desde nuestro punto de vista, este criterio interpretativo resulta adecuado, al no requerirse que la ayuda en cuestión sea remunerada, siendo suficiente con probar la necesidad de la misma por medio del oportuno certificado o resolución del IMSERSO o del órgano autonómico que resulte competente. Tampoco es preciso acreditar la realidad de esta asistencia personal.

Por otra parte, en ambos supuestos planteados, el citado art. 70 del antiguo RIRPF se mostraba taxativo al enumerar los medios de prueba que permiten acreditar las anteriores circunstancias. No se permite otra prueba que los certificados o resoluciones de los órganos oficiales anteriormente señalados lo que, a nuestro juicio, no supone una restricción al derecho de prueba contemplado en el art. 24 de la Constitución, ya que dicho derecho podrá ser ejercitado debidamente ante el órgano competente para efectuar las referidas declaraciones administrativas.

En conclusión, bien puede considerarse que la dificultad a la que venimos aludiendo planteada a la hora de interpretar la oportunidad de la reducción en aquellos supuestos en los que existe un grado de minusvalía situado entre el 33 y el 65%, constituye un problema más aparente que real. Tanto la movilidad reducida como la necesidad de ayu-

da de terceras personas deben interpretarse en el sentido de que resulten tan graves que impidan al contribuyente desarrollar una vida normal, asimilándose así a la situación legal de gran invalidez en la que, como consecuencia de una pérdida anatómica o funcional, la persona no pueda desarrollar trabajo alguno, necesitando la asistencia de otras personas para los actos más esenciales de la vida tales como vestirse, desplazarse, comer u otros análogos. En estos supuestos parece lógico pensar que el contribuyente deba tener reconocida una minusvalía de, al menos, el 65%.

Téngase presente por último que, en la actualidad, el art. 20.4 de la Ley 35/2006 se encarga de precisar que *“como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo”*.⁴⁶

En suma, a la luz de todas estas apreciaciones cabe constatar que el legislador tributario ha ido teniendo cada vez más presente la discapacidad del contribuyente o de quienes dependan de él, así como las implicaciones que, como sujeto pasivo, dicha circunstancia origina en su capacidad económica. Debido precisamente a ello fueron establecidas las reducciones examinadas, las cuales deben saldarse de manera positiva. Ahora bien, con independencia de lo anterior hemos de reconocer que, desde una perspectiva de técnica legislativa, nos hallamos ante una regulación sumamente dispersa,

⁴⁶⁾ Ya con anterioridad establecía el art. 58.3.in fine del TRLIRPF un límite de cara a la aplicación de la presente reducción, de conformidad con el cual la misma no podía determinar que los rendimientos netos del trabajo, minorados por las reducciones relativas dichos rendimientos, a la prolongación de la actividad laboral y a la movilidad geográfica, se concretasen en una cuantía negativa. De hecho, en caso de que las referidas reducciones reguladas en los arts. 51, 52 y 53 del antiguo TRLIRPF, respectivamente, junto con aquella otra objeto de nuestro análisis, superasen el importe de los rendimientos netos del trabajo, ésta quedaba disminuida por la diferencia entre los rendimientos del trabajo y la suma de dichas reducciones.

lo que perjudica claramente a la seguridad jurídica.

Procedemos a continuación a estudiar aquellas reducciones susceptibles de ser aplicadas en relación con los **descendientes discapacitados**. Como ya sabemos junto a las anteriores reducciones, que toman en consideración las circunstancias personales del contribuyente, existen otro tipo de reducciones que, partiendo de las circunstancias familiares del mismo, pueden ser aplicadas en función de los ascendientes y/o descendientes que forman parte del núcleo familiar. En este sentido, cabe aludir a la existencia de un primer grupo de reducciones comunes a la totalidad de los contribuyentes que tengan descendencia (sean o no discapacitados) y que, junto con el mínimo familiar, reducen la base imponible en 1.400 euros por el cuidado de cada hijo menor de tres años.⁴⁷

Sin perjuicio de lo anterior, en aquellos casos en los que el contribuyente contase con descendientes discapacitados, al amparo de lo dispuesto en el antiguo TRLIRPF, el contribuyente disfrutaba de la posibilidad de aplicar dos reducciones específicas que habían de añadirse al mínimo familiar del art. 43 del TRLIRPF y a la citada reducción por cuidado de hijos menores de tres años anteriormente regulada en el art. 54 del mencionado texto legal.

La primera de estas reducciones a que nos referimos era la relativa a la reducción por descendientes discapacitados, con independencia de su edad, que generasen el derecho a aplicarse la reducción por mínimo familiar. Dicha reducción quedaba regulada en el art. 58.2 del antiguo texto legal, concretándose en un importe de 2.000 euros anuales si el

⁴⁷⁾ Esta reducción no debe confundirse con el beneficio fiscal susceptible de ser aplicado en la cuota diferencial del Impuesto, la llamada deducción por maternidad, a la que tienen derecho las mujeres trabajadoras por cada hijo menor de tres años (con independencia de que sea discapacitado o no).

grado de minusvalía resultaba superior al 33% e inferior al 65%, y de 5.000 euros anuales cuando el grado de discapacidad fuese igual o superior al 65%.

Acerca del alcance que presenta el concepto de “descendientes” y los requisitos que deben ser observados de cara a la aplicación de la presente reducción, nos remitimos a lo indicado en su momento al analizar el mínimo familiar. Sí queremos poner de manifiesto, sin embargo, la falta de equiparación a los descendientes discapacitados de otros parientes colaterales o afines. Téngase presente que en otros preceptos del antiguo TRLIRPF (caso por ejemplo del art. 59.1, al tratar de las aportaciones realizadas a patrimonios protegidos, o del art. 61 y la Disp. Adic. 10ª, relativos a las aportaciones efectuadas a planes de pensiones constituidos a favor de discapacitados), se concedían diversos beneficios fiscales a los parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, produciéndose en consecuencia una falta de uniformidad en el tratamiento otorgado.

La segunda reducción susceptible de ser destacada, a la que se refería el art. 58.4 del antiguo TRLIRPF, se concretaba en una minoración adicional de 2.000 euros anuales por cada descendiente que acreditase necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.⁴⁸

A pesar de que nada establecía el legislador al respecto (y lo mismo sucede con el art. 60 de la vi-

gente Ley 35/2006, al regular el mínimo por discapacidad), parece lógico pensar que tanto la “movilidad reducida” como la “ayuda de terceras personas” han de ser acreditadas por el IMSERSO u órgano autonómico competente, de acuerdo con una aplicación analógica y sistemática del art. 70.2 del antiguo RIRPF. No obstante, y en tanto en cuanto en este supuesto no resultan excluidos otros medios de prueba, cabe estar a lo dispuesto en el art. 80 de la LGT, resultando de aplicación el criterio de libertad de prueba. Así las cosas, podría constituir prueba suficiente el reconocimiento de una pensión de gran invalidez por el INSS, ya que para alcanzar este grado de incapacidad se requiere la ayuda de una tercera persona que deba asistir al discapacitado para llevar a cabo los actos más esenciales de la vida. En todo caso, la discapacidad ha de padecerse a la fecha del devengo del Impuesto, aún cuando no haya sido acreditada por el órgano pertinente.

A la hora de proceder a la aplicación de ambas reducciones, y por expresa remisión del art. 58.5 al art. 57 del antiguo TRLIRPF, establecía el legislador la aplicación de un conjunto de reglas comunes, actualmente contenidas en el art. 61 de la Ley 35/2006, precepto encargado de regular diversas normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad.

Así, por ejemplo, en aquellos casos en los que dos o más contribuyentes tuviesen derecho a la aplicación de las citadas reducciones respecto de los mismos descendientes (o ascendientes), su importe se prorratearía entre ellos por partes iguales. En cambio, si los contribuyentes tuviesen distinto grado de parentesco con el descendiente, la aplicación de la reducción correspondería al de grado más cercano, salvo que éstos careciesen de rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 eu-

⁴⁸ Acerca de la naturaleza de los conceptos de “movilidad reducida” y “necesidad de ayuda por terceras personas” nos remitimos a lo anteriormente indicado en relación con los trabajadores discapacitados, teniendo presente que para el segundo de los supuestos enunciados no resulta necesaria la vinculación a la actividad laboral (desplazamiento al trabajo o asistencia en el mismo). En el presente caso la “ayuda” ha de interpretarse en el sentido de cuidado asistencial del descendiente discapacitado.

ros, en cuyo caso correspondería a los del siguiente grado⁴⁹. A este respecto, la determinación de las circunstancias personales y familiares ha de realizarse atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto, requiriéndose la convivencia con el sujeto pasivo en, al menos, la mitad del período impositivo.

Cabe precisar finalmente que, en el presente caso, la remisión efectuada a la fecha del devengo podía llegar a plantear un problema al que no se refería el legislador, a diferencia de lo que sucedía en la regulación del mínimo familiar. Nos referimos concretamente a aquellos supuestos en los que el fallecimiento del descendiente tuviese lugar antes de la fecha del devengo del Impuesto. Como es sabido, en relación con el mínimo familiar disponía el art. 43.5 del antiguo TRLIRPF que, cuando así ocurriese, el ascendiente podría deducirse la suma de 1.400 euros, si bien en la reducción por descendiente se perdería. A la luz de esta regulación estimamos que, en aras de salvaguardar la aplicación del principio de capacidad económica, debiera contemplarse la posibilidad de prorratear la cuantía prevista por el art. 58 del antiguo TRLIRPF o, al menos, de establecer una cantidad fija, tal y como sucede con el mínimo familiar.

Al igual que hemos visto en relación con los descendientes discapacitados, también respecto de los **ascendientes discapacitados a cargo del contribuyente** cabía aludir a la existencia de dos reducciones específicas. Previamente, todo contribuyente podía aplicarse unas reducciones por cada ascendiente, fuese o no discapacitado, siempre y

cuando concurrieran determinados requisitos. Así sucedía con la llamada reducción por edad, objeto de regulación en el art. 55.2 del antiguo TRLIRPF. Aquellos ascendientes que generasen el derecho a la reducción por edad a que se refería el citado precepto tenían derecho a la práctica de una reducción de 2.000 euros anuales. No obstante, dicha minoración ascendía de 5.000 euros en aquellos supuestos en los que el grado de minusvalía resultase ser igual o superior al 65%.

Esta primera reducción se remitía a los requisitos previstos en el citado art. 55.2 del TRLIRPF precepto que reconocía, como ya sabemos, el derecho a practicar una minoración en la base imponible de 800 euros por ascendientes a cargo del contribuyente, siempre que el referido ascendiente contase con más de 65 años, no percibiera renta superiores a 8.000 euros anuales (excluidas las exentas) y conviviese con el contribuyente al menos durante la mitad del período impositivo. Asimismo era necesario que el ascendiente no hubiese presentado la declaración del IRPF ni hubiese solicitado su devolución como contribuyente no obligado a declarar.

Téngase presente no obstante que, en el supuesto de que el ascendiente fuese discapacitado, no sería necesario el cumplimiento del requisito relativo a la edad, bastando con verificar el cumplimiento de los otros dos (convivencia y nivel de rentas). En todo caso, la minusvalía debía padecerse en la fecha del devengo del Impuesto, al margen de que no hubiese sido declarada aún por el organismo pertinente a tales efectos.

A juicio de la Administración Tributaria, el parentesco debe estimarse por consanguinidad y no por afinidad. De este modo, no resultaría posible la aplicación de la reducción, por ejemplo, con motivo del mantenimiento de los suegros, tal y como

⁴⁹ Téngase presente además que, de acuerdo con lo que disponía el art. 100 del antiguo TRLIRPF, no resultaba posible la aplicación de la reducción cuando los descendientes presentasen declaración por el IRPF o hubiesen solicitado la devolución de retenciones prevista al efecto.

tuvo oportunidad de precisar la DGT en contestación a Consulta de 19 de junio de 2001⁵⁰. Como se recordará, en el caso específico de los suegros, durante la vigencia de la antigua Ley 18/1991, la Administración admitía la reducción por ascendientes por afinidad, previendo expresamente el prorrateo entre ambos cónyuges de la deducción por ascendientes. Esta circunstancia condujo a la Administración a extender la aplicación de la deducción a aquellos supuestos en los que el contribuyente viudo convivía con sus suegros. Sin embargo, a raíz de la aprobación de la Ley 40/1998, la Administración dejó de permitir la aplicación del mínimo familiar por ascendientes en los supuestos de parentesco por afinidad, excepto en la modalidad de declaración conjunta. Esta situación se mantuvo posteriormente con el TRLIRPF, disponiendo su art. 86.2.2º que, en la tributación conjunta, se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar. E idéntico criterio se adopta en el art. 84 de la nueva Ley 35/2006.

Volvemos a insistir una vez más en que, desde nuestro punto de vista, la adopción de este criterio entra en contradicción, en primer lugar, con el principio de capacidad económica; a la luz de una interpretación finalista del citado precepto habría que incluir también dentro del término "parentesco" a los parientes por afinidad.

Pero es que, además, esta aplicación estricta

del concepto de ascendiente que realiza la Administración, reduciéndolo tan sólo a quien lo es en línea recta (por nacimiento o adopción), con la consiguiente exclusión de los parientes por afinidad o por línea colateral (a pesar de tratarse de parientes próximos, en términos afectivos), resulta incompatible con la justicia.

A mayor abundamiento, consideramos que la inclusión de los parientes por afinidad resultaría incongruente con la política legislativa seguida por el propio texto legal, que concede en ocasiones beneficios a determinadas actuaciones destinadas a favorecer a los parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado (caso, por ejemplo, de las aportaciones a los patrimonios protegidos o de aquellas otras efectuadas a los planes de pensiones constituidos a favor de los discapacitados) y que, en otras ocasiones opta por la denegación de los citados beneficios. ⁵¹

Por lo que respecta al alcance del término "convivencia", conviene recordar que la Administración ha venido manteniendo una línea interpretativa restrictiva en torno a dicha expresión, identificando la misma con la "cohabitación física y diaria en la misma vivienda habitual"⁵². Significa ello que si el ascendiente reside en su propia vivienda, a pesar de que el descendiente le asista en todo tipo de tareas domésticas, sufragando sus gastos e incluso pernoctando más del 50% de las noches en el domicilio del ascendiente, no podrá

⁵⁰) Y lo mismo sucedería con un hermano o hermana que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales distintas de las exentas superiores a 8.000 euros (a pesar de padecer, por ejemplo, una minusvalía psíquica del 65%), con un tío o una tía que padezca una minusvalía igual o superior al 65% (se trataría de un pariente colateral del tercer grado que no da derecho a la práctica de ninguna reducción en concepto de ascendiente), o de la madrastra o el padrastro que conviva con el contribuyente durante un período prolongado de tiempo.

⁵¹) En otras palabras, si lo que se persigue mediante la aplicación de estas reducciones es aproximarnos a cifrar la capacidad económica del contribuyente, esta queda igualmente disminuida tanto cuando el pariente a su cargo lo es el padre como cuando se ha hecho cargo de un tío o del suegro, por ejemplo.

⁵²) Declara, por ejemplo, la DGT en contestación a Consulta de 2 de febrero de 2000 que "convivencia" significa cohabitación, es decir, "vivir, cohabitar, morar en compañía del contribuyente".

practicarse la citada reducción⁵³.

En nuestra opinión se vuelve a plantear aquí una eventual vulneración del principio de capacidad económica. Nótese además que el legislador no contempla como requisito la necesidad de que las cuotas de los centros especializados en que residen sus ascendientes resulten abonadas, aunque sea en parte, por sus descendientes. Dada esta falta de previsión, la aplicación de la reducción podría contrariar el citado principio.

Como se recordará, a través de la modificación operada en la antigua Ley 40/1998, reguladora del IRPF, por la Ley 46/2002, tuvo lugar el traslado del requisito contenido en el art. 40.4. *in fine* de la antigua Ley, relativo a la convivencia con el ascendiente al menos durante la mitad del período impositivo al art. 57.4 del TRIRPF, produciéndose la eliminación de la exigencia de “dependencia” vigente en aquél momento⁵⁴.

⁵³) Esta circunstancia podría plantearse, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que exista imposibilidad de trasladar al ascendiente discapacitado al domicilio del sujeto pasivo por no encontrarse este adecuado a la minusvalía de aquél o por la inexistencia de espacio suficiente. La DGT ha negado la aplicación de la reducción en estos supuestos a través de numerosas Consultas, entre otras, las de 2 de febrero de 2001, 12 de septiembre y 25 de noviembre de 2002 y 25 de noviembre de 2003. En esta última la DGT deniega la aplicación de la reducción a un contribuyente que se desplaza expresamente la mayoría de las noches a cuidar a su madre.

⁵⁴) Pensemos por ejemplo en el caso de un ascendiente que cumpla los requisitos exigidos para generar la reducción con respecto al descendiente con el que convive, aunque dependa económicamente de otro u otros descendientes que le sufragan la totalidad o parte de los gastos derivados de su asistencia. Estos últimos, al no convivir con aquél, no tendrían derecho a la reducción. Coincidimos con MARTÍN GÁLVEZ, P., “El mínimo exento en la nueva regulación del IRPF”, en *Impuestos*, tomo I, 1999, pág. 281, en que sería deseable una aplicación más flexible de este requisito ya que, en definitiva, lo importante no es otra cosa que la dependencia económica. En palabras del citado autor “la convivencia, como dato fáctico, no es imprescindible ni necesaria para permitir el sujeto reducir la base imponible en el mínimo familiar. En este sentido, debemos preguntarnos si tal reducción no podrá ser practicada por un sujeto pasivo del que dependa su padre, pero que viva en un asilo de ancianos y no obtiene ningún tipo de rentas o que viva en su propio domicilio, sin rentas o con rentas inferiores al salario mínimo interprofesional. Evidentemente, a nuestro juicio, la ratio legis no puede ser ésta”.

Señala la DGT en contestación a Consulta de 25 de noviembre de 2002 que el hecho de que el contribuyente sufrague los gastos de alquiler del ascendiente y de la persona que lo atienda ha de ser tomado como índice de que no se cumple el requisito de convivencia, “[...] a pesar de que el contribuyente se desplace más del 75% de las noches al domicilio del ascendiente y sufrague las atenciones que el mismo requiere”.⁵⁵

En cuanto al requisito de que la convivencia se prolongue, al menos, durante la mitad del período impositivo, se trata de una previsión pensada específicamente para aquellos casos en los que los ascendientes mayores conviven por temporadas con varios descendientes lo que determina que, como mucho, puedan aplicarse el beneficio fiscal dos descendientes. Así las cosas, cabe considerar que dicho período de tiempo podrá transcurrir de forma continua o discontinua a lo largo del año.

Por otra parte, en el caso de que el ascendiente conviva a lo largo de un período impositivo con más de dos descendientes, cada uno de los cuales disponga a su vez de vivienda propia, podrá suceder que, o bien ninguno de ellos pueda aplicarse el beneficio fiscal, al no darse en ningún caso una convivencia de, al menos, seis meses, o bien que sólo uno de ellos pueda beneficiarse de la reducción por haber convivido seis o más meses, en cuyo caso de la literalidad de la norma cabría deducir que el sujeto en cuestión podrá aplicarse el íntegro del beneficio fiscal⁵⁶. A nuestro juicio, una correcta aplicación del principio de capacidad económica exigiría que el legislador permitiera de manera expresa el prorrateo de la reducción, incluso en aquellos supuestos en los que el número de beneficiarios

⁵⁵) En esta misma línea se sitúa la contestación a Consulta de 25 de noviembre de 2002, que analiza un supuesto de imposibilidad material de cohabitación, ya que el consultante tiene que atender las necesidades más elementales, tanto de su madre, aquejada de graves problemas de salud, como de su hermano, con minusvalía psíquica de más del 65%.

resultase superior a dos, ya que todos ellos colaboran con sus rentas al sostenimiento del ascendiente.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 57.4. *in fine* del antiguo TRLIRPF (circunstancia que se mantiene en la regulación que ofrece la nueva Ley), el requisito relativo a la convivencia ha de ser cumplido aún cuando el ascendiente discapacitado resulte internado en "centros especializados", entendiéndose por tales las instituciones sanitarias o asistenciales, de salud mental, así como las residencias de ancianos. Se trata de una novedad incorporada a raíz de la modificación operada en esta materia por la ya citada Ley 46/2002 que, sin embargo, obvia toda referencia al hecho de que el descendiente deba sufragar los gastos que origine el internamiento en el correspondiente centro especializado, como quizás hubiese resultado lógico desde la perspectiva que ofrece una adecuada aplicación del principio de capacidad económica⁵⁷.

Es esta una importante deficiencia de la norma que, en nuestra opinión, habría de ser corregida a la luz de una interpretación finalista del precepto. Y lo mismo cabe indicar respecto de la posibilidad de que, existiendo varios contribuyentes descendientes

⁵⁶⁾ La exigencia de este requisito relativo a que la convivencia se prolongue durante, al menos, la mitad del período impositivo, permitiría además que dos descendientes pudieran practicar la reducción completa por un mismo ascendiente, siempre que convivan exactamente la mitad del año con cada uno de ellos. En cambio, impide el prorrateo de la misma en aquellos casos en los que la convivencia durante el año resulta inferior a seis meses, a diferencia de lo que sucedía bajo la vigencia de la Ley 18/1991. De cualquier manera, y tal y como tuvimos oportunidad de precisar en su momento, se trata de una prueba muy complicada, produciéndose de hecho en la práctica "arreglos" entre los propios descendientes destinados a prorratearse el importe de la reducción por mitades y en turnos, al objeto de poder hacer frente al rigor de la norma.

⁵⁷⁾ Téngase presente que en aquellos supuestos en los que el propio discapacitado (ya sea directamente o de forma indirecta, a través del previo pago de unas primas de seguro de vida que haga frente a esta posibilidad) o bien una determinada institución pública se hagan cargo de la financiación del centro especial, carece de toda razón de ser, al menos desde un punto de vista de justicia tributaria, que el descendiente tenga derecho a la aplicación de la reducción

que puedan beneficiarse de la reducción, siendo únicamente uno de ellos el que satisface los gastos que origine el centro especializado en el que se halle ingresado el ascendiente, proceda prorratear su aplicación entre quienes verdaderamente hayan procedido a sufragar tales gastos.

¿Resultaba compatible la presente reducción con la establecida en el art. 55.2 del antiguo TRLIRPF? Así es, por mención expresa además del art. 58 del citado texto legal. En consecuencia, siendo de aplicación ambas reducciones a un mismo supuesto, procedía aplicar en primer término la de 800 euros del citado art. 55.2 del TRLIRPF para, con posterioridad, entrar a minorar los 2.000 euros o, en su caso, los 5.000 euros anuales a los que se refiere el art. 58 del antiguo texto legal.

La justificación de dicha compatibilidad parece clara: aún cuando ambas reducciones se aplicaban en base a la misma circunstancia, la finalidad no era otra que otorgar un trato de favor a la discapacidad. Y ello a pesar de que, al amparo de la adopción de una adecuada técnica normativa, parecía lógico proceder a la unificación de ambas, al menos en la parte a la que se refieren a circunstancias idénticas.

Por lo que respecta a la segunda de las reducciones susceptibles de aplicarse por ascendientes discapacitados, esta se refería a los gastos de asistencia. Su regulación quedaba recogida en el art. 58.4 del antiguo TRLIRPF, que fijaba una reducción adicional de 2.000 euros anuales en los supuestos en los que aquellos acreditasen necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.⁵⁸

⁵⁸⁾ Acerca de la especial naturaleza que presentan estos conceptos, nos remitimos a lo anteriormente indicado al estudiar las reducciones susceptibles de ser aplicadas respecto de los descendientes que requieran de estas ayudas.

Era esta una reducción dirigida al contribuyente en virtud de su propia discapacidad o por la discapacidad de sus ascendientes o descendientes. Los descendientes debían reunir los requisitos establecidos para el mínimo familiar, mientras que los ascendientes habían de cumplir los requisitos diseñados para la reducción por edad de ascendientes. Y por lo que respecta al alcance de los conceptos de descendiente y ascendiente, volvemos a insistir en que la doctrina administrativa ha venido considerando que el parentesco debe entenderse por consanguinidad y no por afinidad.⁵⁹

En todo caso, y al igual que sucede respecto de las reducciones por descendientes discapacitados,

⁵⁹ Así, por ejemplo, declara la DGT en contestación a Consulta de 12 de septiembre de 2002 que la citada reducción no puede ser practicada por el cuidado de un hermano discapacitado. Y tampoco resulta posible su aplicación por el cuidado del hermano discapacitado del padre del contribuyente (Consulta de 21 de enero de 2003), por los suegros o padres políticos (Consulta de 9 de mayo de 2001), por la tía (Consulta de 23 de abril de 2001) o por la madrastra (Consulta de 19 de noviembre de 2001).

⁶⁰ A priori, el prorrateo forzoso por partes iguales podría conducir a la inaplicación parcial de la reducción por un ascendiente cuando alguno de los contribuyentes careciese de base imponible suficiente para hacer efectiva su parte de la reducción. No obstante, esta restricción podría salvarse interpretando que, realmente, sólo tienen derecho a la aplicación de la reducción aquellos contribuyentes cuya base imponible presenta una cuantía suficiente como para permitirles efectuar la reducción. De este modo quedarían resueltas todas aquellas situaciones en las que alguno de los contribuyentes no puede practicar la reducción en absoluto. ¿Y que sucedería en aquellos casos en los que un contribuyente no pudiese practicar parcialmente su parte correspondiente de la reducción? En principio, el tenor de la norma parece exigir el prorrateo por partes iguales, quedando en consecuencia excluido un reparto desigual. Ahora bien, a nuestro juicio cabría la posibilidad de interpretar que sólo tienen derecho a la aplicación de la reducción aquellos contribuyentes cuya base imponible presenta una cuantía suficiente para permitir efectuar completamente la misma, posibilitándose así que practiquen la reducción únicamente aquellos contribuyentes que cuenten con una base imponible suficiente para reducir completamente la parte de la base imponible que les corresponda, íntegra si es sólo uno o prorrateada por partes iguales si son varios. De hecho, la propia norma contempla la posibilidad de que sean los descendientes del siguiente grado (caso por ejemplo de los nietos en lugar de los hijos), quienes apliquen la reducción en aquellos supuestos en los que los de grado más cercano no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros. Con ello parece querer excluirse el prorrateo de la reducción respecto de quienes carecen de renta suficiente para practicarla.

la aplicación de ambas reducciones exigía tener presente un conjunto de reglas, recogidas en los arts. 58.5 y 57 del antiguo TRLIRPF, y a las que actualmente se refiere el art. 61 de la nueva Ley 35/2006, referidas a la aplicación del mínimo del contribuyente y de los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad.

En primer lugar, si existiesen dos más contribuyentes con derecho a la aplicación de la reducción, ésta se prorratearía por partes iguales⁶⁰ si bien, cuando los contribuyentes tuviesen distinto grado de parentesco con el ascendiente, la aplicación de la reducción correspondería a los de grado más cercano, salvo que estos carezcan de rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso correspondería a los del siguiente grado.⁶¹

En segundo término, no resulta posible la aplicación de la reducción cuando los ascendientes presenten declaración por el IRPF o solicitud de devolución de retenciones⁶². Cabe precisar a este

⁶¹ Nótese por tanto como la regla parece prever el supuesto en el que todos los descendientes de grado más cercano carezcan de rentas anuales superiores a 8.000 euros, debiendo estimarse en dicho caso que la reducción se prorrateará por partes iguales entre los descendientes de grado más lejano. Sin embargo, nada dispone el legislador para aquellos casos en los que no son todos los de grado más cercano los que se encuentran en dicha situación. En este último supuesto, son múltiples las alternativas que cabría adoptar: prorrateo por partes iguales entre los descendientes de grado más cercano con rentas anuales superiores a 8.000 euros; prorrateo por partes iguales entre los descendientes de grado más cercano con rentas anuales superiores a 8.000 euros y aquellos del siguiente grado descendientes de quien carece de rentas anuales superiores a 8.000 euros; reparto de la parte de la reducción del ascendiente que carece de rentas superiores a 8.000 euros entre sus descendientes del siguiente grado que sí las tengan o incluso reparto por partes iguales entre todos los descendientes con rentas anuales superiores a 8.000 euros con independencia del grado de parentesco con el ascendiente que da derecho a la reducción.

⁶² Esta exclusión fue introducida por la antigua Ley 40/1998, que excluía directamente de la posibilidad de acogerse a la reducción por todos aquellos ascendientes que, más allá de la mayor o menor cuantía de su renta y de la consiguiente mayor o menor disminución de la capacidad económica del descendiente que asume la carga familiar correspondiente al mismo, se encuentran obligados a declarar en función de cuál sea la fuente de la misma.

respecto que la obligación de declarar del ascendiente comporta a su vez, de manera inexcusable, la presentación de declaración por el IRPF. Así lo puso de manifiesto la DGT en contestación a Consulta de 29 de noviembre de 2004, señalando que *“la obligación de declarar (...) comporta inexorablemente la obligación, a su vez, de presentar la declaración por el impuesto sobre la renta. Y la no presentación de la declaración cuando se esté obligado a ello, es decir, el incumplimiento de una obligación tributaria, no puede reportar ningún tipo de beneficio fiscal como la aplicación de la reducción por ascendiente del art. 55.2 del TRLIRPF”*.

Por otra parte conviene no olvidar que el ascendiente que renunciara a presentar tanto la declaración como la antigua comunicación de datos (suprimida por la nueva Ley 35/2006) y la solicitud de devolución (al no estar obligado a ello) con la finalidad de no privar a su descendiente del derecho a practicar la reducción, estaría renunciando también a la devolución de la cuota diferencial que, eventualmente, pudiera corresponderle de acuerdo con su autoliquidación, debido a la existencia de un exceso de las retenciones e ingresos a cuenta soportados y de los pagos fraccionados efectuados sobre la cuota líquida total del impuesto minorada en el importe de las deducciones correspondientes.

Es más, el ascendiente que renunciase a realizar la declaración o a solicitar la devolución habiendo sufrido la práctica de retenciones a cuenta dejaría de aplicar, tanto su propia reducción por edad y asistencia (piénsese que, en caso contrario, se aplicarían dos veces dichas reducciones en relación con un mismo sujeto), como las restantes reducciones y bonificaciones a las que pudiera tener derecho, incluido su propio mínimo personal.

A nuestro juicio, la aplicación del presente requisito despojaba de toda razón de ser al fundamento de las reducciones por edad, asistencia, discapacidad y

gastos de asistencia correspondientes a ascendientes que, en su caso, tuvieran derecho a una devolución superior al resultado de multiplicar el importe de las respectivas reducciones por el tipo marginal aplicable por el contribuyente a una parte de la base liquidable equivalente al importe de las mismas⁶³. Dicho condicionamiento de la aplicación de la reducción, además de resultar claramente contradictorio con la finalidad proclamada por el legislador de gravar la renta disponible, originaba situaciones claramente insatisfactorias desde el punto de vista de la igualdad.⁶⁴

Por último, las circunstancias personales del ascendiente habían de tenerse en cuenta en el instante del devengo del Impuesto de manera tal que, si el ascendiente fallecía antes de ocurrir aquél, se perdía el derecho a practicar la reducción, sin posibilidad alguna de proceder a su prorrateo⁶⁵. Obsérvese por tanto que se trataba de la misma situación a la que hacíamos referencia con anterioridad al analizar las reducciones por descendientes.

⁶³) *En la práctica son los contribuyentes de rentas más altas los que, debido al efecto creciente que originan estas reducciones con el tipo marginal aplicable a la renta del contribuyente, obtienen con mayor facilidad un beneficio neto positivo (en términos familiares) derivado de la renuncia a la devolución por parte de sus ascendientes. En cambio los contribuyentes de rentas más bajas, que son los que demandan una mayor necesidad de la bonificación, tienen mayores dificultades para obtener dicho resultado neto positivo con motivo de la renuncia de su ascendiente a la devolución.*

⁶⁴) *De hecho, ya en su día la Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encargó de precisar que el citado condicionamiento crea agravios, en la medida en que “personas con ingresos reducidos, inferiores al límite reglamentariamente establecido para que el contribuyente pueda aplicarse los pertinentes mínimos familiares, tienen la posibilidad de efectuar la comunicación establecida legalmente para solicitar la devolución de las retenciones que le hayan practicado sobre los rendimientos percibidos; y, sin embargo, por el hecho formal de presentar tal comunicación para hacer efectivo su derecho, se impide que el contribuyente pueda aplicar los mínimos familiares correspondientes a esas personas a las que, en principio, tiene también derecho”.*

⁶⁵) *En efecto, en numerosas contestaciones a Consultas (caso, por ejemplo, de las de 3 de diciembre de 1999, 7 de marzo de 2000 y 28 de diciembre de 2002), la DGT deja claro que es necesaria la supervivencia del ascendiente el último día del período positivo para poder practicar la reducción.*

En nuestra opinión, sin embargo, con independencia de que la determinación de las circunstancias familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de la práctica de la reducción se realice atendiendo a la situación existente en la fecha del devengo del Impuesto, el fallecimiento del ascendiente que da derecho a aquélla no debía impedir la práctica de la misma, siempre y cuando se cumpliera el requisito de la convivencia mínima de seis meses durante el período impositivo. Como a continuación expondremos, la nueva Ley 35/2006 permite que, en caso de fallecimiento de un descendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes, la cuantía susceptible de reducir sea de 1.800 euros anuales por ese descendiente. ⁶⁶

En suma, el tratamiento que el legislador del IRPF ha venido otorgando a la protección del mínimo vital o existencial de los contribuyentes mayores de 65 o de 75 años y de los contribuyentes que conviven con ascendientes mayores de 65 o de 75 años, discapacitados o de movilidad reducida que requieren la ayuda de terceras personas, ha estado articulado, entre otras medidas, a través de la aplicación de las reducciones por asistencia, discapacidad de ascendientes y gastos de asistencia de los ascendientes discapacitados.

La principal razón de ser de este conjunto de reducciones no ha sido otra que garantizar el mínimo vital, en base a lo cual el legislador debía proceder a su integración en el mínimo personal o familiar, especificando cuál es su carácter de renta no sujeta o de renta exenta, en aras de clarificar el cómputo del límite de renta percibida por el ascendiente a partir del cual se tiene derecho a la práctica de la reducción.

⁶⁶ De manera un tanto incongruente, el legislador admitía la práctica de la reducción correspondiente a un ascendiente que vive durante los nueve primeros meses del año con un descendiente y que, con posterioridad, cambia su residencia temporal o definitivamente durante el resto del ejercicio; en cambio no se admitía su práctica, dadas las mismas condiciones, si el ascendiente fallece el 30 de diciembre.

La cuantía de la protección del mínimo vital debía ser objeto de una mejora sustancial en el caso de las reducciones por edad y asistencia por los ascendientes, en especial para los contribuyentes de rentas más bajas. Por otra parte, debía evitarse que el acceso a la protección del mínimo vital se limitara exclusivamente a los contribuyentes que contasen con cuota suficiente para practicar la deducción.

Varias son las alternativas que el legislador podía adoptar. Una de ellas es la relativa a la posibilidad de ampliar el círculo de ascendientes que dan derecho a la práctica de las reducciones en línea recta o colateral hasta el tercer grado, incluyendo a los que lo son por afinidad. E igualmente podía haberse perfeccionado la norma relativa al prorrateo de las reducciones entre parientes.

En aras de eliminar la exclusión del derecho a la reducción correspondiente a los ascendientes que presentan declaración, cabía la posibilidad de permitir que descendientes y ascendientes compartiesen las reducciones correspondientes a éste, o bien sustituir la protección del mínimo vital correspondiente al ascendiente articulada mediante la práctica de una reducción en la base por una deducción en la cuota diferencial que pueda ser objeto de abono en forma anticipada.

Por último, puesto que, como venimos subrayando, la finalidad última derivada de la aplicación de estas reducciones reside en la salvaguarda del mínimo vital, el requisito de la convivencia había de flexibilizarse, fortaleciéndose el criterio de la dependencia económica, y operando aquélla como una presunción derivada de la existencia de ésta.

Pues bien, como ya hemos precisado, la nueva Ley 35/2006 deja de contemplar la aplicación de este conjunto de reducciones como una minoración de la base imponible general a los efectos de determinar la base liquidable general, optando en cambio por eliminar algunas de ellas y proceder a su in-

tegración en el esquema liquidatorio del Impuesto. Y, por lo que respecta a las reducciones por ascendientes y descendientes discapacitados, quedan integradas en el llamado mínimo por discapacidad, al que se refiere el art. 60 de la nueva Ley.

Así, y como ya hemos tenido oportunidad de precisar, el mínimo por discapacidad del contribuyente se sitúa en 2.270 euros anuales tratándose de una persona con discapacidad, y en 6.900 euros anuales tratándose de una persona con discapacidad que acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65%. Dicho mínimo puede incrementarse además, en concepto de gastos de asistencia, en 2.270 euros anuales siempre y cuando se acredite necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

Por su parte, el mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes se fija en 2.270 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes o ascendientes, tratándose de personas con discapacidad, y cualquiera que sea su edad. Este mínimo se sitúa no obstante en 6.900 euros anuales por cada uno de los ascendientes o descendientes que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%, pudiendo incrementarse además, en concepto de gastos de asistencia, en 2.270 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

La nueva Ley se encarga de precisar que tienen la consideración de personas con discapacidad aquellos contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33% el cual, como ya hemos indicado, se considera además acreditado tratándose de pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad per-

manente total, absoluta o gran invalidez, y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente se considera acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65% cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

Tal y como precisa el art. 61 de la nueva Ley 35/2006, de cara a la determinación del mínimo del contribuyente así como de los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a su aplicación respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe ha de prorratearse entre ellos por partes iguales si bien, en el supuesto de que los contribuyentes tuviesen distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo correspondería a los de grado más cercano, salvo que éstos no tuvieran rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso correspondería a los del siguiente grado.

No procede la aplicación de los mínimos por descendientes, ascendientes o discapacidad en el supuesto de que los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por el Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

Y la determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a estos efectos habrá de realizarse, al igual que sucedía al amparo del antiguo TRLIRPF, atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto. Ahora bien, en caso de fallecimiento de un descendiente que generase el derecho al mínimo por descendientes, la cuantía sería de 1.800 euros anuales por ese descendiente. En todo caso, para la aplicación del mínimo por ascendientes será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo.

