

TRABAJO FIN DE MÁSTER

Máster de Abogacía

Facultad de Derecho

Universidad de La Laguna

Curso 2022/2023

Convocatoria: Marzo

**EL MÍNIMO POR DESCENDIENTES Y ASCENDIENTES**

**The minimum for descendants and ascendants**

Realizado por INÉS LÓPEZ ACOSTA

Tutorizado por MIGUEL CABRERA PÉREZ-CAMACHO

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario



#### ABSTRACT

This report analyzes the legislative treatment of the main elements of the Personal Income Tax from a family perspective, and the reforms after the entry into force of the new law regulating the tax. The relevance of the subject to be dealt with derives from the fact that the family circumstances of the taxpayer modulate the tax burden of the aforementioned tax, by means of deductions in the quota or reductions in the taxable base, and for this reason, the legislator excludes from taxation that part of the taxable base known as the "personal and family minimum". This family minimum will depend, among others, on whether the taxpayer has dependent descendants or ascendants, or if they have a disability, provided that they meet a series of requirements. Throughout the report, emphasis is placed on the requirement of cohabitation for the application of the minimum for descendants and ascendants, due to the transcendence of the ruling of the Constitutional Court resolving this issue.

**Key Words:** Personal income tax, individual taxation, personal and family minimum, minimum for descendants and ascendants, minimum for disability, cohabitation requirement.

#### RESUMEN

En este trabajo se analiza el tratamiento legislativo dispensado a los principales elementos del Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas desde una perspectiva de familia, y las reformas tras la entrada en vigor de la nueva ley reguladora del impuesto. La relevancia del tema a tratar deriva en que las circunstancias familiares del obligado tributario modulan la carga impositiva del mencionado impuesto, mediante deducciones en la cuota o reducciones en la base imponible, y por ello, el legislador excluye de tributación a aquella parte de la base liquidable conocida como el "mínimo personal y familiar". Este mínimo familiar dependerá, entre otros, de que el contribuyente tenga descendientes o ascendientes a su cargo, o de que estos presenten alguna discapacidad, siempre que cumplan una serie de requisitos. A lo largo del trabajo, se hace hincapié en el requisito de la convivencia para la aplicación del mínimo por descendientes y ascendientes, a causa de la transcendencia del fallo de una sentencia del Tribunal Constitucional resolviendo esta cuestión.

**Palabras clave:** Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, tributación individual, mínimo personal y familiar, mínimo por descendientes y ascendientes, mínimo por discapacidad, requisito de convivencia.

## ÍNDICE

---

<b>I.</b>	<b>Introducción</b> .....	p. 5
<b>II.</b>	<b>Consideraciones generales del IRPF y la influencia de la familia en su configuración</b>	
	II.1. Naturaleza y régimen jurídico.....	p. 6 – 7
	II.2. Sujeción al impuesto: aspectos materiales, personales y temporales.....	p. 7 – 10
<b>III.</b>	<b>El mínimo personal y familiar</b> .....	p. 10 – 11
	III.1. <i>Mínimo del contribuyente</i> .....	p. 11 – 12
	III.2. <i>Mínimo por descendientes</i> .....	p. 12 – 13
	III.2.1. Cuantía del mínimo por descendientes.....	p. 13 – 15
	III.2.2. Ámbito subjetivo de la aplicación del mínimo por descendientes.....	p. 15 – 17
	III.2.3. El requisito de la convivencia: Comentario de la Sentencia 19/2012 del Tribunal Constitucional.....	p. 17 – 21
	III.2.4. El límite de la renta excluyente del derecho al mínimo por descendientes.....	p. 21 – 24
	III.3. <i>Mínimo por ascendientes</i> .....	p. 24 – 25
	III.3.1. La edad de los ascendientes .....	p. 25
	III.3.2. El requisito de la convivencia .....	p. 25 – 26
	III.3.3. El límite de las rentas obtenidas o declaradas por el ascendiente .....	p. 26



III.4.	<i>Mínimo por discapacidad de descendientes y ascendientes</i> .....	p. 26 – 30
<b>IV.</b>	<b>Mínimo personal y familiar para residentes en la Isla de la Palma tras la erupción volcánica</b> .....	p. 30 – 32
<b>V.</b>	<b>Conclusión</b> .....	p. 32 – 36
<b>VI.</b>	<b>Bibliografía</b> .....	p. 36 – 40

## I. Introducción

El deber de contribuir al sostenimiento del gasto público es una necesidad tan evidente para el mantenimiento del Estado que, realmente lo que genera discusión no es su constitucionalización, sino las condiciones en las que, de acuerdo con la Constitución, debe cumplirse dicho deber. En este sentido, el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas (en adelante, IRPF) debe atender al mandato constitucional instaurado en el artículo 31.1 de la Constitución española de 1978 (a continuación, CE)<sup>1</sup>, según el 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»*. Por consiguiente, se consagra constitucionalmente una serie de principios que marcan las condiciones esenciales para cumplir con los deberes tributarios, entre otros, principios de universalidad, individualidad, igualdad y progresividad, no confiscatoriedad y capacidad económica.

En este sentido, las circunstancias familiares del contribuyente modulan la carga impositiva del IRPF, mediante deducciones en la cuota o reducciones en la base imponible del impuesto. Por lo tanto, la mecánica impositiva del impuesto permite aplicar estos principios constitucionales, y a su vez, justificar la existencia del llamado *“mínimo personal y familiar”*, tema sobre el que versa el presente trabajo.

---

<sup>1</sup> Constitución española, de 29 de diciembre de 1978, BOE nº 311 de 29 de diciembre de 1978.

## II. Consideraciones generales del IRPF y la influencia de la familia en su configuración.

### II.1. Naturaleza y régimen jurídico

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encuentra regulado en la Ley 35/2006 (a continuación, LIRPF)<sup>2</sup>. En su primer artículo esta ley determina la naturaleza jurídica del impuesto, entendiendo que: *«El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares»*.

Por consiguiente, para determinar la capacidad económica del sujeto pasivo, se tienen en cuenta, no solo a las circunstancias personales del contribuyente, sino también familiares, influyendo las mismas en el importe final del impuesto. Lo anterior implica que debe tenerse en cuenta en el análisis del tratamiento dispensado en la normativa del IRPF desde una doble perspectiva: a) Cuando su preceptor se integra en un grupo familiar. b) Las cargas familiares existentes en la fecha de devengo del impuesto, pues determinará la cuantía de la carga impositiva. Ambos aspectos de la regularización del impuesto, relativos a los criterios de individualización de la renta, la tributación conjunta y el mínimo personal y familiar.

---

<sup>2</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

En el caso concreto del IRPF español, se ha optado por la tributación individual, si bien se permite que, voluntariamente, aquellas unidades familiares que lo deseen puedan presentar la declaración conjunta. En este caso la opción por la declaración conjunta debe ser efectuada por todos los miembros que integren la unidad familiar, por lo que, si alguno de ellos decide presentar la declaración individual, el resto también deberá hacerlo.

## **II.2. Sujeción al impuesto: aspectos materiales, personales y temporales.**

El hecho imponible del IRPF se configura, desde una primera aproximación, como la obtención de renta por el contribuyente<sup>3</sup>. La propia ley delimita lo que se entiende por renta y conforme a su tenor literal, se define como el conjunto de los rendimientos procedentes del trabajo, el capital y las actividades económicas, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta establecidas por la Ley<sup>4</sup>. Además, la ley enumera algunas de las rentas que se encuentran exentas de tributación<sup>5</sup>.

Por lo tanto, es un impuesto con carácter directo que grava la manifestación inmediata de la capacidad económica del individuo, pues grava de manera directa la generación de riqueza –ingresos– o la posesión de un determinado patrimonio, y, por consiguiente, tiene una incidencia directa sobre la renta disponible de las familias<sup>6</sup>.

De este modo, se trata de un impuesto con naturaleza personal porque la persona física es el centro de imputación de la renta gravada, ya que el hecho

---

<sup>3</sup> Artículo 6.1 LIRPF.

<sup>4</sup> Artículo 6.2 LIRPF.

<sup>5</sup> Artículo 7 LIRPF.

<sup>6</sup> ÁLAMO CERRILLO, R.: «Inflación, familia e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Crónica Tributaria* núm. 185/2022 (13-33), p. 19.



imponible va, indisolublemente, relacionado a una persona determinada. Por lo tanto, en la delimitación del hecho imponible, juega un papel esencial la referencia a la persona, pues se trata del índice más fiable de todos los que pueden adoptarse para apreciar la capacidad de pago de un sujeto<sup>7</sup>. La ley concreta a quien considera contribuyente, como obligado tributario del IRPF, y establece que son aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español o aquellas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero debido a alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de la misma ley<sup>8</sup>. Así pues, lo relevante para ser contribuyente del IRPF es la residencia, que debe ser España<sup>9</sup>.

Así pues, el IRPF tiene naturaleza subjetiva porque tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo a la hora de estructurar y cuantificar la deuda tributaria, es decir, se atiende a la situación personal y familiar de cada persona física. Esto último hace referencia a la edad y, en su caso, grado de discapacidad del contribuyente, así como número de personas a su cargo y, si procede, grado de discapacidad de estas.

Además, es un impuesto progresivo ya que el tipo impositivo aumenta progresivamente a la vez que lo hace la cuantía de la base imponible, de manera más que proporcional al importe de la riqueza, es decir, cuanto mayor

---

<sup>7</sup> GARCÍA BERRO, F: GARCIA BERRO, F., «Los anteproyectos para la reforma tributaria. Más sombras que luces», *Revista española de Derecho Financiero* núm. 163/2014, pág. 80.

<sup>8</sup> Artículo 8 LIRPF.

<sup>9</sup> En relación con el artículo 8 LIRPF, existe una presunción “*iuris tantum*” (admite prueba en contrario) de residencia en territorio español de aquel cuyo cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que dependan de este, conforme a los criterios del artículo 9 LIRPF, tengan residencia habitual en España.

sea el nivel de renta de un contribuyente, mayor será también el porcentaje de esa renta que habrá que satisfacer en concepto de tributo a la Hacienda Pública<sup>10</sup>.

También se caracteriza por ser un impuesto periódico, pues tiene un carácter sucesivo, tendiendo a producirse de manera continuada, coincidiendo su periodo impositivo con el año natural. En este caso, el devengo coincidirá con el último día del período impositivo, que, salvo los supuestos contenidos en la ley, coincidirán con el año natural<sup>11</sup>.

Cabe destacar que es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas<sup>12</sup>. Así pues, las Comunidades Autónomas tienen reconocida competencia normativa para regular el mínimo personal, con arreglo al régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas contenido en la Ley 22/2009<sup>13</sup>, se establece que para calcular el gravamen autonómico las Comunidades Autónomas tendrán la facultad de establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al

---

<sup>10</sup> GARCÍA BERRO, F., op. cit., pág. 82.

<sup>11</sup> Artículo 12 LIRPF.

<sup>12</sup> GALÁN SÁNCHEZ, R., «*Impuesto sobre la renta de las personas física*, Ed. Tirant lo Blach», Valencia, 2007, pág.17.

<sup>13</sup> Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad, con el límite del 10% para cada una de las cuantías<sup>14</sup>.

También es relevante hacer mención a que, con efectos para los periodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2015, estos mínimos se aplicaran según las modificaciones que establece la Ley 26/2014<sup>15</sup>, de modificación parcial del IRPF. No obstante, se trata de modificaciones no sustanciales, que afectan principalmente a la cuantía de los mínimos computables en cada caso. La reforma fiscal del 2015, por la se modifica la Ley del IRPF, supuso principalmente: a) El incremento general en un 30% de los mínimos personales y familiares. b) La creación de nuevas deducciones: por ascendientes con discapacidad y por familia numerosa.

### III. El mínimo personal y familiar

La LIRPF, en sus artículos 56 a 61, dentro del Título V: “*Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente*”, regula el mínimo del contribuyente, por descendientes, por ascendientes y por discapacidad.

A este respecto, la propia ley define el mínimo personal y familiar: «*El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del*

---

<sup>14</sup> Artículo 46.1.a) Ley 22/2009.

<sup>15</sup> Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

*contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto»<sup>16</sup>. Por consiguiente, se deduce la exclusión de tributación de aquella parte de la renta que el contribuyente destina a la satisfacción de sus necesidades vitales personales y familiares, es decir, lo que se denomina un “mínimo de subsistencia o mínimo vital”. Así pues, se constituye como la parte de la base liquidable que no se somete a tributación.*

Para calcular el mínimo personal y familiar se tiene que sumar los mínimos por contribuyente, descendientes, ascendientes y discapacidad<sup>17</sup>. Y, por último, se tiene que restar a la cuota íntegra resultante, la cuota íntegra del mínimo personal y familiar. Actualmente, para aplicar el mínimo personal y familiar es necesario aplicar los tipos de gravamen a la base liquidable, y también al importe del mínimo personal y familiar.

En este sentido, será objeto principal del presente trabajo el estudio del tratamiento legislativo dispensado a las cargas familiares del contribuyente como mecanismo para moderar la carga tributaria derivada del impuesto.

### ***III.1. Mínimo del contribuyente***

El mínimo del contribuyente es una circunstancia personal que influye en la cuantificación del impuesto con independencia de la adscripción familiar del contribuyente. Sin embargo, sí que debe tenerse en consideración en el régimen jurídico de la tributación conjunta.

---

<sup>16</sup> Artículo 56.1 LIRPF. El artículo 15.4 LIRPF reitera lo expresado anteriormente: «no se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe del mínimo personal y familiar que resulte de aplicación».

<sup>17</sup> Artículo 56.3 LIRPF.

Con carácter general, el mínimo del contribuyente se cifra en 5.550 euros anuales, tanto en tributación individual como en la conjunta, siendo en este aspecto indiferente el régimen de tributación elegido. También es independiente de la modalidad de unidad familiar y del número de miembros que la integren, hablamos de ambos cónyuges y en su caso, los hijos que formen parte de la misma, o el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro.

Cabe destacar que en la tributación conjunta el mínimo se incrementa en función de la edad de la madre, del padre o de los cónyuges según la modalidad de unidad familiar.

### ***III.2. Mínimo por descendentes***

Es preciso recordar que el artículo 39.3 CE impone a todos los padres el deber de «*prestar asistencia de todo orden a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio, durante su minoría de edad y en los demás casos en que legalmente proceda*» en aras de garantizar la protección de la familia por los poderes públicos desde una triple perspectiva: social, económica y jurídica.

De este modo, el artículo 58 LIRPF<sup>18</sup> y las normas comunes del artículo 61, establecen los requisitos que condicionan el derecho del contribuyente a computar en su declaración el mínimo por descendientes, así como su extensión, prevista en el artículo 60 de la misma ley. En este sentido, las circunstancias determinantes del derecho al mínimo por descendientes son las

---

<sup>18</sup> Tras la modificación operada por la Ley 26/2014, con efectos a partir de 1 de enero de 2015.

existentes a la fecha del devengo del impuesto<sup>19</sup>, es decir, a 31 de diciembre de cada año.

### **III.2.1. Cuantía del mínimo por descendientes**

Las cuantías computables en concepto de mínimo por descendientes<sup>20</sup> serán de:

- 2.400 euros anuales por el primer descendiente.
- 2.700 euros anuales por el segundo.
- 4.000 euros anuales por el tercero.
- 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

En caso de que durante el periodo impositivo fallezca un descendiente que genere el derecho al mínimo por descendiente, se computará 2.400 euros como cuantía fija<sup>21</sup>.

Y en el supuesto de que el descendiente tenga menos de tres años, el mínimo que corresponda incrementará hasta 2.800 € anuales<sup>22</sup>. A efectos del cómputo de este incremento en los supuestos de adopción o acogimiento – preadoptivo o permanente–, se aplicará con independencia de la edad del menor en el periodo en que se inscriba en el Registro Civil o en el periodo en que recaiga la resolución judicial o administrativa. Así pues, en la adopción de un menor que ha estado en régimen de acogimiento o se modifique la situación de acogimiento, no empezará a computarse de nuevo este periodo

---

<sup>19</sup> Artículo 61.3 LIPF.

<sup>20</sup> Artículo 58 LIRPF.

<sup>21</sup> Artículo 61. 4º LIRPF.

<sup>22</sup> Artículo 58.2 LIRPF.

de tres años<sup>23</sup>, sino que el incremento se realizara durante los periodos impositivos restantes hasta agotar el plazo máximo mencionado.

Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes en relación con el mismo descendiente, se prorratea su cuantía entre todos ellos por partes iguales, salvo cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el descendiente. En este último caso, la aplicación del mínimo corresponde al grado más cercano, excepto que dicho contribuyente no tenga rentas superiores a 8.000 euros anuales, pues entonces la aplicación del mínimo corresponde al contribuyente del siguiente grado<sup>24</sup>. Así pues, este prorrateo procede siempre que haya un derecho concurrente al mínimo por descendientes, con independencia de que se ejerza efectivamente<sup>25</sup>.

El orden para computar los descendientes es determinante de la cuantía, pues viene dado por la edad de los descendientes con derecho al mínimo por descendientes, comenzando por el mayor de edad. Sin embargo, no se tendrán en consideración en dicho orden los descendientes fallecidos en el periodo impositivo<sup>26</sup>. Esto cobra especial trascendencia cuando existan hijos comunes y propios, ya que el cómputo de la cuantía del mínimo por descendientes

---

<sup>23</sup> Artículo 53 LIRPF.

<sup>24</sup> Artículo 61. 1º LIRPF.

<sup>25</sup> Contestación de la consulta vinculante V0736-14, de 17 de marzo, considera que el hecho de que por razón del volumen de ingresos uno de los cónyuges no esté obligado a presentar la declaración de IRPF no permite que el otro se aplique la parte del mínimo por descendientes que no le corresponde según la normativa del impuesto. En este sentido, también resultan relevantes las contestaciones a las consultas vinculantes V0376-08, de 20 de febrero, V1146-11, de 9 de mayo, y V1811-14, de 9 de julio.

<sup>26</sup> Agencia Tributaria Informa 126707 y 126711.

puede variar para cada uno de los contribuyentes progenitores dependiendo del lugar que ocupe su descendiente propio respecto del común.

### **III.2.2.Ámbito subjetivo de la aplicación del mínimo por descendientes**

Las personas que dan derecho al mínimo por descendientes son los descendientes en sentido estricto y las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela o acogimiento<sup>27</sup>. Por lo tanto, son descendientes los unidos con el contribuyente en grado de parentesco por consanguinidad en línea recta, con exclusión de los colaterales y afines<sup>28</sup>, salvo que se encuentren en régimen de tutela o acogimiento. En este sentido, el contribuyente no puede aplicar el mínimo por descendiente respecto de los hijos de su cónyuge con los que convive<sup>29</sup>.

En referencia a la edad, las personas con derecho al mínimo por descendientes son las menores de 25 años<sup>30</sup> o discapacitadas, cualquiera sea su edad, siempre que convivan con el contribuyente. De este modo, se considera persona con discapacidad<sup>31</sup> a aquella que acredite un grado de discapacidad igual o superior al 33%; y, se entiende acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65% cuando se trate de personas cuya

---

<sup>27</sup> En los términos de la legislación civil aplicable, tal y como establece el artículo 173.1 del Código Civil (en adelante CC) sobre el acogimiento familiar y artículo 215 CC sobre la tutela. Cabe destacar que la contestación a la consulta 1829-99, de 7 de octubre, ha entendido que los menores acogidos no forman parte de la unidad familiar.

<sup>28</sup> Contestación a la consulta 0655-03, de 14 de mayo.

<sup>29</sup> AEAT Informa 126708.

<sup>30</sup> Diferente límite de edad respecto al exigido en el artículo 81 LIRPF para integrar la unidad familiar, que es de 18 años. Los descendientes entre 18 y 25 años no formaran parte de la unidad familiar, pero sí generan el derecho al mínimo por descendientes si reúnen los demás requisitos legales.

<sup>31</sup> Artículo 60.3 LIRPF.



incapacidad sea declarada judicialmente<sup>32</sup>, aunque no se alcance dicho grado. Este requisito de la edad debe darse en la fecha del devengo del impuesto<sup>33</sup>. Por lo tanto, no generan el derecho al mínimo por descendientes aquellos que cumplan 25 años<sup>34</sup> en cualquier día del periodo impositivo. No obstante, si durante el periodo impositivo fallece el descendiente que genera el derecho al mínimo por descendiente (sin prorrateo y con independencia del orden que ocupe<sup>35</sup>), supone que, para determinar el orden del resto de los descendientes, no se computará el fallecido.

Para la aplicación de la regla de prorrateo por el mínimo por descendientes<sup>36</sup> es necesario de delimitar de forma previa los contribuyentes que tienen derecho a la aplicación de este mínimo, pues la norma distingue entre concurrencia de contribuyentes con derecho a la aplicación del mínimo unidos al descendiente por un mismo grado de parentesco y por distinto grado de parentesco. Para ello, hay que analizar el requisito de la convivencia, que cobra importancia en las situaciones de separación o divorcio. De este modo, la regla del prorrateo será a partes iguales entre los cónyuges no separados legalmente, siempre que no opten por la declaración conjunta. En caso de las parejas de hecho, la regla del prorrateo opera según la casuística: La Dirección

---

<sup>32</sup> La nueva Ley 8/2021 Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica, establece que la incapacitación judicial ya no existe como tal en el CC español ha sido sustituida por las medidas de apoyo para las personas con discapacidad.

<sup>33</sup> Artículo 61. 3ª LIRPF.

<sup>34</sup> CORDÓN EZQUERRO, T. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A., «El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», 2009, p. 709; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar», *Revista de Contabilidad y Tributación* número 291/2007, p. 27; y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «El mínimo por descendientes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los Principios de Justicia Tributaria», *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 18/2012, parte estudio, p. 6.

<sup>35</sup> Agencia Tributaria Informa 126711.

<sup>36</sup> Art. 61. 1º LIRPF.

General de Tributos establece que si uno de los progenitores presenta la declaración conjunta con un descendiente, y este tenga rentas superiores a 1.800 euros anuales, únicamente será dicho contribuyente quien disfrute de manera exclusiva del mínimo por descendientes; pero si el descendiente no tiene rentas, ambos progenitores tendrán derecho a prorratearse por mitad el mínimo por descendiente, aunque uno de ellos presenta la declaración conjunta<sup>37</sup>. En el supuesto de declaración conjunta por parte de uno de los progenitores con descendientes comunes de la pareja de hecho, donde unos descendientes tengan rentas superiores al mencionado importe y otros no, la aplicación de la regla del prorrateo supondría que el otro progenitor tiene derecho a ella respecto de la cuantía del mínimo que corresponda a los descendientes que no han obtenido rentas.

### **III.2.3.El requisito de la convivencia: Comentario de la Sentencia 19/2012 del Tribunal Constitucional.**

El contexto que ha determinado la normativa actual relativa al requisito de la convivencia para el cómputo del mínimo por descendientes es el siguiente: 1) En primer lugar, la doctrina administrativa dictada en la aplicación de la norma precedente. 2) En segundo lugar, la STC 19/2012<sup>38</sup> que declaró inconstitucional el requisito de la convivencia. 3) Y, en tercer lugar, la más reciente doctrina del TEAC dictada en unificación de criterio sobre la regulación anterior a la modificación de la LIRPF a través la Ley 26/2014.

---

<sup>37</sup> Contestación a la consulta vinculante V0920-09, de 30 de abril, y V146-11, de 9 de mayo.

<sup>38</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero (RTC 2012,19), y publicada en el BOE el 12 de marzo de 2012.

En cuanto el primer punto, el requisito de la convivencia, en sentido estricto –residir en el mismo domicilio– era contrario a la finalidad de la norma<sup>39</sup>. Por lo tanto, la Dirección General de Tributos lo aplicaba, en su redacción precedente, de manera flexible. Así pues, se admite su aplicación respecto del que depende –económicamente– del contribuyente y se encuentra internado en un centro especializado<sup>40</sup>; del que reside fuera del domicilio del contribuyente por otras razones, por ejemplo, porque estudia fuera; y del que depende económicamente del contribuyente<sup>41</sup>.

No obstante, se aplica el requisito de la convivencia de forma estricta en los casos de separación y divorcio, pues se reconoce el derecho aplicar el importe en su totalidad a quien tenga asignada la guardia y custodia<sup>42</sup>, mediante convenio regulador, a la fecha del devengo<sup>43</sup>. También se aplica estrictamente el criterio de la convivencia en las parejas de hecho, pero en este caso, además será necesario que el otro progenitor no presente declaración conjunta con los descendientes cuando estos perciban rentas superiores a 1.800 €.

En la custodia compartida, se reconoce el derecho a prorratear su cuantía entre ambos progenitores, con independencia del progenitor con quien convive a la fecha del devengo del impuesto<sup>44</sup>. Sin embargo, en este supuesto,

---

<sup>39</sup> Artículo 58 LIRPF.

<sup>40</sup> Artículo 59.1 LIRPF.

<sup>41</sup> Contestación a la consulta vinculante V1136-09, de 19 de mayo.

<sup>42</sup> Si la convivencia no viene definida por la asignación de la guardia y custodia, o una vez alcanzada la mayoría de edad, se considera una cuestión de hecho que debe acreditar el contribuyente.

<sup>43</sup> Contestación a la consulta vinculante V1289-07, de 18 de junio, y V1412-07, de 29 de junio. Cabe destacar que las modificaciones del convenio no homologadas judicialmente no se tendrán en consideración en cuanto al mínimo por descendientes.

<sup>44</sup> Contestación a la consulta vinculante V1682-06, de 10 de agosto, y V2039-06, de 13 de octubre.

cuando uno de los progenitores satisface pensión de alimentos a sus hijos por decisión judicial, la aplicación prorrateada entre ambos cónyuges y la aplicación especial de la tarifa de la base liquidable general<sup>45</sup> son incompatibles<sup>46</sup>. Y en la separación de hecho, se aplica el criterio de la convivencia al margen de cualquier consideración sobre la dependencia económica respecto de uno de ellos<sup>47</sup>.

En lo referente al segundo punto, cobra notoria relevancia la STC 19/2012 en relación con el tema abordado en el presente trabajo. En la sentencia el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) respondió a las críticas sobre criterio de convivencia que realizaba la doctrina, ya que esta entendía que el más adecuado a la finalidad de la norma es el de la dependencia económica<sup>48</sup>: *«si el legislador opta por garantizar la protección económica de la familia permitiendo la deducción de una parte de los gastos que aquella asistencia provoca, debe hacerlo «sin establecer discriminaciones injustificadas entre sus potenciales destinatarios, al tratarse a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas–»<sup>49</sup>, por lo que la reducción así establecida debe beneficiar a todos los*

---

<sup>45</sup> Artículos 64 y 75 LIRPF, sobre la aplicación especial de la tarifa de la base liquidable general.

<sup>46</sup> Contestación a la consulta vinculante V0971-13, de 26 de marzo.

<sup>47</sup> Contestación a la consulta vinculante V0116-11, de 22 de febrero.

<sup>48</sup> ALONSO MURILLO, F., *«La Base liquidable»*, op. cit., p. 508; CORDÓN EZQUERRO, T. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., J., *«El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»*, op. cit., p. 772; ARGENTE ALONSO, J., *«Mínimo Personal y Familiar»*, op. cit., p. 841; ALONSO ALONSO, R., *«Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»*, op. cit., p. 875.

<sup>49</sup> STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 4.

*progenitores que –por imperativo constitucional<sup>50</sup> y legal<sup>51</sup>– han de prestar asistencia de todo orden a sus hijos».*

De este modo, la sentencia declara la inconstitucionalidad del artículo 40.3.1º b) LIRPF de 1998<sup>52</sup>, que establecía el mismo requisito de convivencia. Sin embargo, no declara su nulidad, por el siguiente razonamiento: *«no solo porque la norma impugnada ya ha sido derogada, sino porque suprimido el requisito de la convivencia sin poderlo sustituir por ningún otro, la norma resultante provocaría un derecho automático a la aplicación del mínimo familiar por todo descendiente soltero menor de veinticinco años con independencia de las circunstancias concurrentes, lo que ciertamente no se compadecería de la finalidad de la reducción prevista»*. Pese a la relevancia de la Sentencia, esta no ha supuesto ningún cambio legislativo ni en la doctrina administrativa dictada en su aplicación<sup>53</sup>. Pero su incidencia sobre la regulación vigente es plena, aunque recaiga sobre los preceptos de una ley ya derogada<sup>54</sup> y no lo incluya de manera explícita el fallo de la Sentencia.

Cabe destacar que la inconstitucionalidad sin nulidad no puede interpretarse como justificación para el mantenimiento de la norma<sup>55</sup>, ya que es diferente limitar los efectos “*ex tunc*” y limitarlos de cara al futuro. Por consiguiente, la inconstitucionalidad implica *«la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados»*<sup>56</sup> e impide su

---

<sup>50</sup> Artículo 39.3 CE.

<sup>51</sup> Artículos 110, 111 y 143 CC.

<sup>52</sup> El artículo 58 y los artículos 64 y 75 LIRPF reproducen el mismo esquema que el artículo 40.4. 1º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

<sup>53</sup> Contestación a la consulta vinculante V0489-14, de 12 de febrero, y V1367-14, de 21 de mayo. En ambas se mantiene el criterio de la convivencia.

<sup>54</sup> Sentencia 194/2000, de 19 de julio.

<sup>55</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *«El mínimo por descendientes...»*, op. cit. p.20.

<sup>56</sup> STC 19/1987, de 17 de febrero (RTC 1987, 19).

aplicación desde la publicación de la sentencia, incluso a situaciones pendientes, iniciados bajo su vigencia, ya que es vinculante para el legislador, la Administración y los órganos judiciales<sup>57</sup>.

En cuanto al tercer punto, de acuerdo con la nueva normativa se confirma que siempre que no se satisfagan anualidades por alimentos por decisión judicial<sup>58</sup>, el contribuyente podrá computarse el mínimo por descendientes<sup>59</sup> prorrateado, ya sea por convivencia como por dependencia económica sin convivencia. También se aplicará el mínimo por descendientes en la custodia compartida, siempre que no satisfaga anualidades por alimentos por decisión judicial. En este sentido, sigue vigente la doctrina administrativa dictada en unificación de criterio por el TEAC, pues entiende que es conforme a derecho la aplicación simultánea de los artículos 64 y 75 LIRPF junto al artículo 58 LIRPF cuando el contribuyente que satisface las anualidades por alimentos a favor de sus hijos por decisión judicial tiene atribuida la guardia y custodia compartida.

#### **III.2.4.El límite de la renta excluyente del derecho al mínimo por descendientes**

De acuerdo con lo establecido en la LIRPF, no se tendrá derecho al mínimo por descendiente cuando el descendiente que lo genere: a) Obtenga

---

<sup>57</sup> Artículo 38.1 LOTC.

<sup>58</sup> Artículo 64 y 75 LIRPF.

<sup>59</sup> Artículo 58 LIRPF.

rentas anuales (excluidas las rentas exentas) superiores a 8.000 euros<sup>60</sup>. b) Presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros<sup>61</sup>.

En cuanto al primer límite, la renta que computa a tales efectos son las sujetas y no las exentas, ya que se considera renta a efectos de tributación solo la renta sometida a gravamen<sup>62</sup>. Sin embargo, la norma no precisa si se computan las rentas brutas o netas. En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó una resolución<sup>63</sup> en el recurso extraordinario para la unificación de criterio donde establece que las rentas anuales<sup>64</sup> que computan: *«serán el resultado de la suma aritmética de las rentas positivas y negativas del periodo impositivo, sin tener en consideración, a estos efectos, las reglas de integración y compensación de rentas, y que, a estos efectos, los rendimientos deberán computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin la aplicación de reducciones por la obtención de rentas irregulares, salvo en el caso de los rendimientos del trabajo»*.

Esto se debe a que la ley no hace referencia a la base imponible (que si obligaría a entenderlas como el resultado de la integración y compensación de las diferentes rentas), ni a ingresos anuales (concepto asimilable a los rendimientos netos). Además, se excluyen las reducciones a causa de la diferencia conceptual con respecto a los gastos, ya que estos están estrechamente relacionados con los ingresos, por ser necesarios para su obtención; mientras que las reducciones obedecen a diferentes finalidades. Por

---

<sup>60</sup> Artículo 58 LIRPF. Se mantiene el límite cuantitativo de las rentas cuya obtención excluye el derecho a aplicar el mínimo por descendientes en la nueva redacción en la Ley 26/2014.

<sup>61</sup> Artículo 61.2 LIRPF.

<sup>62</sup> CORDÓN EZQUERRO, T. y RODRÍGEUZ ONDARZA, J.A., *«El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...»* op. cit., p. 777.

<sup>63</sup> Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de 27 de junio de 2013.

<sup>64</sup> Artículo 59 LIRPF. Este concepto de rentas anuales es utilizado con idéntico sentido en los artículos 58 y 61 LIRPF.

consiguiente, como el límite lo constituyen las rentas anuales, en caso de fallecimiento del contribuyente en fecha anterior al devengo del impuesto, el límite debe mantenerse, ya que hace referencia a los descendientes que genera el mínimo<sup>65</sup>.

En lo referente al segundo límite, se pretende articular técnicamente la incompatibilidad simultánea entre el mínimo del contribuyente –mínimo personal– y el mínimo por descendientes a favor de sus progenitores<sup>66</sup>, para evitar que una misma persona en su declaración de la renta pueda computarse al mismo tiempo ambos mínimos. De acuerdo con la finalidad de la norma, interpretamos que la ley hace referencia a los descendientes con obligación de declarar<sup>67</sup>.

De este modo, no se tendrá derecho al mínimo por descendientes si se declaran rentas superiores a 1.800 euros, aunque el resultado de la declaración sea a devolver o una cuota diferencial 0. Esto supone la exclusión injusta al derecho al mínimo por descendientes cuando estos no hayan obtenido rentas por importe superior a 8.000 euros, provocando una desigualdad injustificada en el tratamiento de las cargas familiares<sup>68</sup>.

---

<sup>65</sup> ARGENTE ÁLVAREZ, J., «Mínimo personal y familiar», en la obra colectiva *Guía Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3ª ed., CISS, Valencia, 2006, p. 852.

<sup>66</sup> GARCIA BERRO, F., «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», op. cit., p. 263.

<sup>67</sup> Contestación a la Consulta vinculante V0325-04, de 29 de diciembre, que entiende que el incumplimiento de la obligación de presentar declaración no debe suponer un beneficio económico. La obligación de declarar no se condiciona el efectivo ejercicio del derecho, sino a que exista el derecho, de acuerdo con el artículo 96.4 LIRPF.

<sup>68</sup> Cuestionan este límite adicional MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «El mínimo por descendientes en el Impuesto...», op. cit., p. 7.; ALONSO MURILLO, F., «La base liquidable», en la obra colectiva *Los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de No residentes*, Lex Nova, Valladolid, 2008, p. 503; CORDÓN EZQUERRO, T. y RODRIGUEZ ONDARZA, J. A., «El impuesto sobre la Renta...», op. cit., p. 778.



Cabe destacar que, en cuanto la doctrina administrativa, se excluye la posibilidad de que el contribuyente que presenta la declaración, sin estar obligado a ello, solicite la rectificación o anulación de la autoliquidación<sup>69</sup>, con devolución de las cantidades para que sus progenitores puedan aplicar o no tengan que devolver le mínimo por descendientes que se hubieran aplicado, ya que esta solo puede ser solicitada cuando la misma perjudique intereses legítimos del contribuyente<sup>70</sup>, no de terceros –en este caso, sus ascendientes–.

Además, se reconoce el derecho de prorrateo del mínimo por descendientes en el caso de parejas de hecho<sup>71</sup> y de progenitores separados legalmente que tienen asignada la custodia compartida de los descendientes<sup>72</sup>, salvo que uno de los progenitores presente declaración conjunta con el descendiente y este obtiene rentas superiores a 1.800 euros.

### ***III.3. Mínimo por ascendientes***

El mínimo por ascendientes encuentra su regulación en el artículo 59 LIRPF, artículo que se modificó con la Ley 26/2014, ya que el legislador decidió incrementar el mínimo por ascendientes:

- Para ascendientes mayores de 65 años a 1.150 euros anuales
- Para mayores de 75 años a 1.400 euros anuales.

---

<sup>69</sup> Artículo 120.3 LIRPF.

<sup>70</sup> Contestación a la consulta vinculante V1646-05, de 29 de julio; criterio rechazado por la Resolución del TEAC, de 8 de mayo de 2014, dictada en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, aplicando la doctrina del TS sobre el concepto de interés legítimo: «y todo ello considerando las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente».

<sup>71</sup> Contestación a la consulta vinculante V1500, de 29 de junio.

<sup>72</sup> Contestación a la consulta vinculante V0376-08, de 20 de febrero.

También son de aplicación las reglas comunes recogidas en el artículo 61 LIRPF.

### **III.3.1.La edad de los ascendientes**

Para la aplicación de este mínimo se exige la concurrencia del requisito de la edad de los ascendientes estipulada legalmente. De este modo, generan el derecho al mínimo los ascendientes del contribuyente siempre que sean mayores de 65 años. Sin embargo, si estos fueran personas con discapacidad, generan el derecho al mínimo con independencia de su edad.

Se entiende por ascendientes<sup>73</sup> aquellas personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea recta por consanguineidad o adopción –padres, abuelos, bisabuelos–<sup>74</sup>. En este sentido, se excluye a los parientes por afinidad –suegros– o en línea colateral –tíos, tíos abuelos–<sup>75</sup>.

### **III.3.2.El requisito de la convivencia**

La LIRPF condiciona la aplicación de este mínimo a la convivencia del ascendiente con el contribuyente. No obstante, si el ascendiente se encuentra internado en un centro especializado no supone la pérdida del derecho, siempre que el ascendiente sea dependiente económicamente del contribuyente. Sin embargo, no se reconoce este derecho en caso de permanencia de los ascendientes en su propio domicilio, a pesar de ser dependientes económicamente del contribuyente.

---

<sup>73</sup> Artículo 916 y 917 CC.

<sup>74</sup> Contestación a la consulta vinculante V0062-12, de 17 de enero.

<sup>75</sup> Contestación a la consulta vinculante V2366-11, de 6 de octubre, que impide que genere el derecho al mínimo por ascendientes las personas que se encuentran bajo la tutela del contribuyente, ya que no existe una previsión similar a la del artículo 58 LIRPF.

Además, para la aplicación del mínimo es necesario que convivan al menos la mitad del periodo impositivo<sup>76</sup>. Por lo tanto, si son dos los contribuyentes con derecho al mínimo por ascendientes cada año, se permite el prorrateo de su cuantía por partes iguales<sup>77</sup>, mientras el grado del parentesco con el ascendiente sea el mismo. A estos efectos, es indiferente que los ascendientes se encuentren internados en centros especializados, siempre que la dependencia económica derive de ambos contribuyentes<sup>78</sup>. De este modo, cuando los contribuyentes con los que conviven los ascendientes por periodo de 6 meses alternativos tengan un grado de parentesco distinto solo se generará el derecho por ascendientes, en la totalidad de la cuantía, a favor del contribuyente con grado de parentesco más próximo, excepto que este obtenga rentas anuales (excluidas las rentas exentas) superiores a 8.000 euros.

### **III.3.3.El límite de las rentas obtenidas o declaradas por el ascendiente**

No se tendrá derecho al mínimo por ascendientes cuando el ascendiente que genere este derecho: a) Perciba rentas anuales (excluidas las rentas exentas) superiores a 8.000 euros. b) Presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

Hacemos alusión al análisis realizado en el punto III.2.4, al tratarse de los mismos límites referidos en el mínimo por descendientes.

### ***III.4. Mínimo por discapacidad de descendientes y ascendientes***

---

<sup>76</sup> Artículo 61. 5º LIRPF.

<sup>77</sup> Artículo 61. 1º LIRPF.

<sup>78</sup> Contestación a la consulta vinculante V2878-11, de 13 de diciembre.

La discapacidad se trata de una circunstancia que, en la medida que en la medida en que afecta a las personas computables en el mínimo por descendientes y ascendientes, también incidirá en la modulación de la carga tributaria para el contribuyente. Esto se debe a que constituye una situación determinante que implica un nivel de necesidades básicas más intenso, y por consiguiente, supone un incremento en el importe de la renta para una cobertura eficaz.

Se encuentra regulado en el artículo 60 LIRPF, y también son de aplicación las reglas comunes contenidas en el artículo 61 de la misma ley. La Ley 26/2014 ha aumentado las sumas adicionales por esta circunstancia de la discapacidad sobre los mínimos del contribuyente, descendientes y ascendientes:

- Por cada descendiente y ascendiente (que genere el mínimo correspondiente<sup>79</sup>) con discapacidad corresponden 3.000 euros anuales.
- Si el grado de discapacidad es igual o superior al 65% dicha cuantía aumenta a 9.000 euros anuales.
- En concepto de gastos de asistencia, es decir, si existe necesidad de ayuda a terceras personas, movilidad reducida o grado de discapacidad superior al 65% las cantidades anteriores se incrementan en 3.000 euros anuales.

De acuerdo con lo establecido en la LIRPF, se entiende por persona con discapacidad aquella que acrediten<sup>80</sup> un grado de discapacidad igual o

---

<sup>79</sup> Resulta irrelevante mencionar el artículo 61. 2º LIRPF sobre la exclusión del mínimo por discapacidad si el descendiente o ascendiente presenta declaración IRPF por rentas que ascienden los 1.800 euros porque el mínimo por discapacidad solo computa cuando el descendiente genera el derecho al mínimo por descendiente.

<sup>80</sup> En las condiciones reglamentariamente establecidas.

superior al 33%<sup>81</sup>. Antes la Ley 8/2021<sup>82</sup>, se entendían causas de incapacidad declarada judicialmente<sup>83</sup> aquellas enfermedades o deficiencias persistentes de carácter físico o psíquico que impidan a las personas gobernarse por sí mismas<sup>84</sup>; y los menores de edad<sup>85</sup> podían ser incapacitados siempre que concurrieran en ellos causas de incapacitación y se previese razonablemente que esta persistirá después de la mayoría de edad. Sin embargo, actualmente, tras la entrada en vigor de la mencionada ley, la figura de la incapacitación desaparece y se sustituye por la idea central del nuevo sistema que es la del apoyo a la persona que lo necesite. Por consiguiente, ya no hablaremos de “*personas con la capacidad modificada judicialmente*” sino de “*personas con discapacidad con medidas de apoyo para el ejercicio de su capacidad jurídica*”.

Para acreditar el grado de discapacidad<sup>86</sup> se requiere resolución del Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IM-SERSSO<sup>87</sup>) o el órgano competente en la Comunidad Autónoma<sup>88</sup>. Para la aplicación del incremento por gastos de asistencia también se requiere de esta resolución para acreditar la necesidad de ayuda a terceras personas y la movilidad reducida, basándose en el dictamen de los equipos de valoración y orientación dependientes de

---

<sup>81</sup> Artículo 60. 3º LIRPF.

<sup>82</sup> Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica. El 3 de junio de 2021 se publicaba en el BOE y su entrada en vigor se fijaba para el 3 de septiembre de 2021.

<sup>83</sup> Contestación a la consulta vinculante V1398-08, de 4 de julio, en relación con los artículos 199 y 200 CC.

<sup>84</sup> Contestación a la consulta vinculante V0637-13, de 1 de marzo.

<sup>85</sup> En relación con el artículo 201 CC.

<sup>86</sup> Artículo 72 RIRPF.

<sup>87</sup> Real Decreto 1600/2004, de 2 de julio. En la Actualidad está adscrito al Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad mediante la Secretaría del Estado de Servicios Sociales e Igualdad (RD 200/2012, de 23 de enero).

<sup>88</sup> Resolución de 17 de febrero de 2005 del TEAC dictado en el recurso de unificación de criterio.

ellos<sup>89</sup>; pero no se requiere acreditación alguna cuando ya tiene acreditada una discapacidad igual o superior al 65%. Se entiende acreditada la discapacidad<sup>90</sup> en los siguientes colectivos de personas: a) pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez (35%); b) pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad (35%); c) personas con incapacidad declarada judicialmente, a las que se le considera acreditado un grado de discapacidad igual o superior a 65%, aunque no alcancen dicho grado.

En lo referente al periodo impositivo en que surte efectos el reconocimiento del grado de minusvalía, se entenderá producido desde el la fecha de la solicitud<sup>91</sup>. En este sentido, las circunstancias determinantes para la aplicación de los mínimos son las existentes a la fecha del devengo del IRPF<sup>92</sup>. De esta manera, el contribuyente podrá instar la devolución de ingresos indebidos por el reconocimiento de la discapacidad de sus descendientes por los periodos impositivos no prescritos<sup>93</sup>. Incluso en caso de reconocimiento de la discapacidad con posterioridad al fallecimiento de la persona que haya generado el derecho al mínimo por discapacidad, el contribuyente podrá instar la devolución de ingresos indebidos por este concepto correspondientes al periodo impositivo de la fecha de

---

<sup>89</sup> Agencia Tributaria informa 127889; RANCAÑO MARTÍN, M.A. «*La tributación de la familia en el IRPF*», Tirant lo Blanc, 2014, p. 143.

<sup>90</sup> Artículo 60. 3º LIRPF.

<sup>91</sup> Artículo 10 Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía.

<sup>92</sup> Artículo 61. 3º LIRPF.

<sup>93</sup> Contestación a la consulta vinculante V1506-09, de 22 de junio. Agencia Tributaria Informa 127891 y 126733.

reconocimiento y siguientes<sup>94</sup>. Además, el reconocimiento de la discapacidad genera el derecho al mínimo por descendientes sin prorrateo, de acuerdo con la fecha del reconocimiento, en el periodo impositivo con respecto al que se reconozca.

#### **IV. Mínimo personal, familiar y por discapacidad para residentes en la Isla de la Palma tras la erupción volcánica.**

Como consecuencia de la situación de emergencia producida por la erupción volcánica el día 19 de septiembre de 2021 en la isla de la Palma, las administraciones públicas han ofrecido diferentes ayudas a las personas afectadas por el volcán, entre las que destacamos la deducción por mínimo personal familiar y por discapacidad, a causa de su especial transcendencia en el presente trabajo. La normativa de aplicación es la Disposición adicional primera y el artículo 2 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril, ya que, como hemos visto anteriormente, el IRPF se trata de un impuesto cedido parcialmente a las CCAA, por lo que Canarias tiene competencia para modificar el mínimo personal y familiar.

Para la aplicación de esta deducción se requiere que concurra alguna de las siguientes situaciones en los contribuyentes, siempre que estos tuvieran residencia habitual en la isla de La Palma durante el año 2021: a) Que hayan sido desalojados de forma definitiva de sus viviendas, por haber quedado destruidos, inhabitables o inaccesibles como consecuencia de la erupción

---

<sup>94</sup> Contestación a la consulta vinculante V0944-12, de 3 de mayo, de acuerdo con el Informe de la Dirección General de Tributos de 20 de diciembre de 2004.

volcánica. b) Que los inmuebles donde se ubicaban sus lugares de trabajo o sus medios de subsistencia hayan sido destruidos, inhabitables o inaccesibles como consecuencia de la erupción volcánica<sup>95</sup>.

Será necesario que, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, se acredite que, el día 19 de septiembre de 2021, los contribuyentes desalojados tenían su residencia en dichos inmuebles o que esos inmuebles constituían el lugar de trabajo del contribuyente o su medio de subsistencia, con independencia del tiempo anterior a dicha fecha.

El importe de esta deducción en la cuota íntegra del impuesto de una cantidad equivalente al resultado de aplicar el tipo de gravamen del primer tramo de la escala autonómica (9%), sobre una base constituida por el 10% de cada una de las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad<sup>96</sup> contemplados en la normativa estatal. De acuerdo con el artículo 2.3. del texto refundido cuando las personas, integradas en una unidad familiar, opten por tributar conjuntamente en los términos de la normativa estatal reguladora del IRPF, las deducciones autonómicas previstas en este texto refundido que se imputarán a la unidad familiar serán aquellas que le hubieran correspondido a cada contribuyente si hubieran optado por la tributación individual, si bien

---

<sup>95</sup> Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2021/c17-deducciones-autonomicas-cuota/comunidad-autonoma-canarias/minimo-personal-familiar-discapacidad-residentes-palma.html> (fecha última consulta: 2 de marzo de 2023).

<sup>96</sup> Artículos 57, 58, 59 y 60 LIRPF.



los límites que en las mismas se contemplan se referirán a la cuota íntegra autonómica correspondiente a la tributación conjunta<sup>97</sup>.

En cuanto al ámbito temporal para la aplicación de la deducción, esta deducción será aplicable exclusivamente en los ejercicios 2021 y 2022. Cabe destacar que esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 19 de septiembre de 2021.

## V. Conclusión

Tras el estudio exhaustivo de esta materia, se evidencia que, pese a las numerosas reformas en la LIRPF, algunos elementos esenciales de la estructura actual del impuesto afectan negativamente, a la luz de los principios de equidad y eficiencia, a aquellos contribuyentes que, de acuerdo con la normativa civil, deciden formar una familia.

En cuanto a la cuantía del mínimo por descendientes, podría considerarse desacertado pensar que, desde el punto de vista de la capacidad económica y de igualdad, el hecho de que uno de los cónyuges no se encuentre obligado a presentar declaración por el volumen de ingresos no determina un menor volumen de cargas familiares reales, más bien lo contrario: pues estas deberán afrontarse con un menor volumen de rentas.

---

<sup>97</sup> La deducción calcula tomando en cuenta, respecto de los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad, las cuantías resultantes de la autoliquidación conjunta; y respecto de la cuantía por el mínimo del contribuyente, habrá que diferenciar si la unidad familiar es monoparental o biparental: en el primer caso, la cuantía a tener en cuenta por el artículo 57.1 y 2 LIRPF para la deducción, será la resultante de la autoliquidación conjunta, pero en el caso de la biparental se tomará el doble de la cuantía prevista en el artículo 57.1 LIRPF, (5.550 euros X 2 contribuyentes = 11.100 euros) y respecto de las cuantías del artículo 57.2 las que deriven de la autoliquidación conjunta.

Tampoco cabe interpretar que el legislador quiere preservar el cómputo del mínimo por descendientes cuando el ascendiente de grado más próximo no puede aplicarlo por carecer de rentas, y permita que lo aplique el de grado menos próximo, mientras excluye esta posibilidad cuando la imposibilidad se produzca respecto de un descendiente con el mismo grado de parentesco. El sentido de la norma es garantizar la aplicación prorrateada del mínimo por descendientes cuando son varios los que tienen derecho a considerar las cargas familiares soportadas en la modulación de su impuesto y pueden ejercerlo efectivamente. La norma no pretende limitar en su cuantía el ejercicio de este cuando, a pesar de su titularidad compartida, uno de los titulares no puede hacerlo efectivo básicamente por la falta de rentas<sup>98</sup>.

Y en lo referente al ámbito subjetivo de la aplicación del mínimo por descendientes, la limitación de la edad de 25 años podría ser un cuestionable<sup>99</sup>, ya que la actual crisis económica que vivimos a nivel mundial, a causa de la Guerra ruso-ucraniana, afecta negativamente a muchos ciudadanos españoles, y la familia constituye el refugio de muchas personas que, habiendo superado esa edad, no disponen de los recursos mínimos para subsistir. Así pues, los contribuyentes que acogen en el seno de la familia a sus descendientes en dichas circunstancias merecen una medida que al menos, coyunturalmente, refleje la disminución de capacidad económica derivada de

---

<sup>98</sup> La AEAT ha venido interpretando esta norma en el sentido de que la reducción del 60% procede tanto cuando el rendimiento es positivo como si es negativo (AEATA Informa, núm. 126461, enlace: <https://www.agenciatributaria.gob.es/es13/s/iafriafr05f/>), que determina que un efecto desfavorable para el contribuyente, al disminuir el importe del rendimiento neto negativo computable. Esta concebida para dispensar un trato favorable al contribuyente.

<sup>99</sup> CORDÓN EZQUERRO, T. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., «*El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», op. cit., p. 709; ALONSO MURILLO, F., *Los Impuestos sobre la Renta*, op. cit., p. 506; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «*La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar*», *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 291/2007, p. 27; y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «*El mínimo por descendientes*», op. cit. p. 6.

dichas cargas. Por consiguiente, “*de lege ferenda*”, podríamos considerar que la ampliación de dicho mínimo es conveniente, por ejemplo, se podría ampliar a la edad de 30 años, o bien se podría articular otro mecanismo más práctico que permita extender el derecho a aquellas personas en situación de dependencia económica con respecto a su familia, siempre que esté debidamente acreditada, con independencia de su edad.

En cuanto a la STS 19/2012, donde se declara la inconstitucionalidad criterio de convivencia, el TC obliga al legislador tributario a desvincular la convivencia de la aplicación del mínimo por descendientes en aras del concepto de familia constitucionalmente protegida. Esto crea una problemática basada en la ausencia de un criterio subjetivo de la convivencia, pues el límite de la obtención de rentas de 8.000 euros anuales implica que aquellos que no lo superan son dependientes económicamente, pero no permite determinar la persona respecto de la cual se da esa dependencia para el reconocimiento del derecho a la aplicación del mínimo. Por lo tanto, esta cuestión no debería justificar la inaplicación de la declaración de inconstitucionalidad a causa de que el legislador decidió no introducir un criterio sustitutivo adecuado. Además, el TC establece que no se puede negar el derecho a aplicar el mínimo por descendientes a los progenitores respecto de los que dependen económicamente y que asumen la obligación de constitucional de cubrir las necesidades de estos. Por consiguiente, la dependencia económica se convierte de una cuestión de hecho determinante para la aplicación del mínimo, que debe valorarse según la casuística.

Además, en esta sentencia se concluye que el principio de igualdad no consagra el derecho al trato igual de situaciones desiguales<sup>100</sup> y, por tanto, el sistema de reducción de la base imponible del mínimo personal y familiar es una opción legislativa válida al no vulnerar los principios del artículo 31.1 CE, porque se trata de una medida que persigue el fin legítimo de la salvaguarda de un mínimo vital no sometido a tributación. Por consiguiente, el efecto regresivo de esta medida no es contrario al principio de progresividad del art. 31.1 CE, pues éste se proclama en relación con el sistema tributario en su conjunto, teniendo cabida tributos no progresivos, siempre y cuando no menoscaben la progresividad del sistema.

El mínimo vital de subsistencia no sometido a tributación no sólo es un elemento inescindible del principio de capacidad económica especialmente relevante en tributos que, como el IRPF, afectan a la renta integral de los sujetos, sino que es consecuencia de la justicia que como valor del Estado social y democrático que proclama el art. 1.1 CE, y como exigencia del sistema tributario impone el art. 31.1 CE, en conexión directa con la garantía de la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y junto a la obligación de aseguramiento por los poderes públicos de la protección de la familia (art. 39.1 CE). No podría considerarse justo un Estado que se denominara como "*social y democrático de Derecho*" si privase a sus ciudadanos, mediante su sistema tributario, de la renta mínima de supervivencia, con el pretexto del deber de contribuir a los gastos generales, ya que con ello no sólo perdería su

---

<sup>100</sup> «Lo que están haciendo verdaderamente los recurrentes es cuestionar el trato desigual de situaciones diferentes (la aplicación de una misma reducción sobre bases diferentes supone una deducción efectiva distinta sobre la cuota del tributo), cuando, a su juicio, debían tratarse todas las situaciones, aun reconociendo que son diferentes, de la misma forma», STC 19/2012.

legitimidad política y democrática, sino que vulneraría a la esencia misma de la dignidad humana.

Por todo ello, hay que encontrar soluciones alternativas más ajustadas al criterio de la dependencia económica, en relación con los principios de igualdad y capacidad económica. En este sentido, se debería proponer una nueva configuración del mínimo personal y familiar que guarde más concordancia con la doctrina del TC, además de una mayor simplificación y transparencia en su aplicación. Así pues, lo más conveniente sería suprimir<sup>101</sup> de una vez por todas el criterio de la convivencia y debería prevalecer el requisito de la dependencia económica como criterio determinante para la aplicación del mínimo.

En conclusión, es notoria la urgente necesidad de modificar la LIRPF vigente en España, haciendo hincapié en el tema que nos incumbe, es decir, el mínimo por descendientes y ascendientes, para alcanzar un tratamiento legislativo más justo y equitativo. Para ello, se deben realizar numerosas reformas en la LIRPF, y todas ellas deberían llevarse a cabo, una vez revisado el impuesto, desde una perspectiva familiar, enfoque imprescindible en cualquier política pública donde se prioriza la búsqueda de un verdadero equilibrio, estabilidad y cohesión social.

## **VI. Bibliografía**

Agencia Tributaria Informa y Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos:

---

<sup>101</sup> MARTINEZ MUÑOZ, Y., «*El mínimo por descendientes...*», op. cit., p. 22.

Agencia Tributaria Informa: 126461, 126707, 126708, 126711, 126733, 127889, 127891.

Contestación de la consulta vinculante: V0655-03, de 14 de mayo; V0325-04, de 29 de diciembre; V1646-05, de 29 de julio; V1682-06, de 10 de agosto; V2039-06, de 13 de octubre; V1289-07, de 18 de junio; V1412-07, de 29 de junio; V0376-08, de 20 de febrero; V1398-08, de 4 de julio; V0920-09, de 30 de abril; V1136-09, de 19 de mayo; V1506-09, de 22 de junio; V0116-11, de 22 de febrero; V1146-11, de 9 de mayo; V2366-11, de 6 de octubre; V2878-11, de 13 de diciembre; V0062-12, de 17 de enero; V0944-12, de 3 de mayo; V0637-13, de 1 de marzo; V0971-13, de 26 de marzo; V0489-14, de 12 de febrero; V0736-14, de 17 de marzo; V1367-14, de 21 de mayo; V1811-14, de 9 de julio

Informe de la Dirección General de Tributos de 20 de diciembre de 2004.

Manuales y revistas jurídicas:

ÁLAMO CERRILLO, R., «Inflación, familia e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Crónica Tributaria* núm. 185/2022 (13-33).

ALONSO ALONSO, R., «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1) *Comentarios y casos prácticos*», 3ª ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013.

ALONSO MURILLO, F., «*La base liquidable*», en la obra colectiva *Los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de No residentes*, Lex Nova, Valladolid, 2008.

ARGENTE ÁLVAREZ, J., «*Mínimo personal y familiar*», en la obra colectiva *Guía Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3ª ed., CISS, Valencia, 2006.

CORDÓN EZQUERRO, T. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A., *«El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»*, Civitas, 2009.

GALÁN SÁNCHEZ, R., *«Impuesto sobre la renta de las personas física, Ed. Tirant lo Blach»*, Valencia, 2007.

GARCIA BERRO, F., *«Los anteproyectos para la reforma tributaria. Más sombras que luces»*, *Revista española de Derecho Financiero* núm. 163/2014.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *«La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar»*, *Revista de Contabilidad y Tributación* número 291/2007.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *«El mínimo por descendientes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los Principios de Justicia Tributaria»*, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 18/2012.

RANCAÑO MARTÍN, M.A. *«La tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»*, Tirant lo Blanc, 2014.

Resoluciones y Sentencias:

Resolución del TEAC de 17 de febrero de 2005.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de 27 de junio de 2013.

Resolución del TEAC de 8 de mayo de 2014.

STC 19/1987, de 17 de febrero (RTC 1987, 19).

STC 57/2005, de 14 de marzo.

Sentencia 194/2000, de 19 de julio.

Sentencia TC 19/2012, de 15 de febrero (RTC 2012,19), y publicada en el BOE el 12 de marzo de 2012.

Textos legales y Reales Decretos:

Constitución española, de 29 de diciembre de 1978, BOE nº 311 de 29 de diciembre de 1978.

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.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica. El 3 de junio de 2021 se publicaba en el BOE y su entrada en vigor se fijaba para el 3 de septiembre de 2021.



Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

Real Decreto 1600/2004, de 2 de julio.

RD 200/2012, de 23 de enero.