



Universidad
de La Laguna
Facultad de Derecho



Grado en: Derecho
Facultad de Derecho
Universidad de La Laguna
Curso: 2017/2018
Convocatoria: Julio

LA INFLUENCIA DE LA CONDICIÓN FAMILIAR EN LA CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

The influence of the family in the configuration of the income tax on
natural persons

Realizado por la alumna: Alejandra Rodríguez Calero

Tutorizado por la Profesora: Adriana Fabiola Martín Cáceres

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

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

ABSTRACT

The Personal Income Tax is a tax levied on obtaining natural persons. To determine the amount thereof, according to its regulatory law, the personal and family circumstances of each individual are met.

The objective of this paper is to analyze the incidence of the taxpayer's family condition on the Tax configuration.

therefore, each of the phases necessary to determine the amount of the tax will be analyzed, emphasizing that the aspects influenced by the family circle.

RESUMEN

El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto que grava la obtención de rentas de las personas físicas. Para determinar la cuantía del mismo se atiende, según su ley reguladora, a las circunstancias personales y familiares de cada individuo.

El presente trabajo tiene como objeto analizar la incidencia que tiene la condición familiar del contribuyente en la configuración del Impuesto.

por ello, se analizarán, una a una, cada una de las fases necesarias para llegar a determinar su cuantía haciendo hincapié en aquellos aspectos influenciados por el círculo familiar.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	1
2. EL HECHO IMPONIBLE. INFLUENCIA DE LA FAMILIA EN SU CONFIGURACIÓN	1
3. LA INCIDENCIA DE LA FAMILIA EN LA CONFIGURACIÓN DEL SUJETO PASIVO	3
4. INDIVIDUALIZACIÓN DE RENTAS	4
5. INFLUENCIA DE LA CONDICIÓN FAMILIAR DEL CONTRIBUYENTE EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	6
A. Rendimientos del trabajo:	6
a) Rendimientos típicos del trabajo	7
b) Rendimientos atípicos del trabajo.....	9
B. Rendimientos del capital inmobiliario	11
C. Rendimientos de las actividades económicas	14
a) Régimen especial para las operaciones vinculadas.	14
b) Bienes de titularidad compartida entre los cónyuges afectos a actividades económicas.	15
c) Excepciones a la remisión del artículo 28.1 a la Ley del Impuesto de Sociedades.	16
D. ganancias y pérdidas patrimoniales	19
a) Ganancia patrimonial por excesos de adjudicación.....	20
b) Ganancias patrimoniales por compensaciones voluntarias, dinerarias o mediante adjudicación de bienes distinta de la pensión compensatoria.	21
6. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE	22
7. MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR	26
A. Mínimo por descendientes	27
B. Mínimo por ascendiente	30
C. Mínimo por discapacidad	30
D. Normas comunes	31
8. LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA	33

A.	Unidad familiar. modalidades.....	34
B.	Régimen jurídico.....	36
9.	DEDUCCIONES EN LA CUOTA DERIVADAS DE LA CONDICIÓN FAMILIAR.	
	40	
1)	Deducción por maternidad.....	40
2)	Deducción por descendientes y ascendientes con discapacidad.....	42
3)	Deducción por familia numerosa.....	44
4)	Deducción por familia monoparental.....	45
10.	DEDUCCIONES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS.....	46
A.	Deducción por gastos de estudios.....	47
B.	Deducción por gastos de estudios en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio.....	49
C.	Deducción por donaciones para la adquisición o rehabilitación de primera vivienda habitual.....	49
D.	Deducciones por nacimiento o adopción de hijos.....	50
E.	Deducción por acogimiento de menores.....	51
F.	Deducción para familias monoparentales.....	52
G.	Deducción por gastos de guardería.....	53
H.	Deducción por familia numerosa.....	53
I.	Deducción por gasto de enfermedad.....	54
J.	Deducción por familiares dependientes con discapacidad.....	55
11.	CONCLUSIONES.....	55
12.	BIBLIOGRAFÍA.....	57

1. INTRODUCCIÓN

El impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, se introduce en España con la reforma tributaria de 1978. Se configura en su ley reguladora, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la Renta de las Personas físicas (Ley del IRPF), como un impuesto personal y directo que grava la obtención de renta de las personas físicas.

El objeto del impuesto es atender al mandato constitucional del artículo 31 de la Constitución, según el cual todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Para determinar la capacidad económica, se tienen en cuenta, no solo a las circunstancias personales del contribuyente, sino también familiares, como indica el artículo primero de la LIRPF, influyendo las mismas en el importe final del impuesto.

A continuación, se analizará la influencia de esas circunstancias familiares en cada una de las etapas del IRPF.

2. EL HECHO IMPONIBLE. INFLUENCIA DE LA FAMILIA EN SU CONFIGURACIÓN.

El hecho imponible del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, según el artículo 6 de la LIRPF, es la obtención de renta por el contribuyente, compuesta la misma, por rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimiento de las actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta que establezca la ley.

El artículo 7 de la LIRPF enumera algunas de las rentas que se encuentran exentas del impuesto, siendo algunas de ellas relevantes para el objeto de estudio de este trabajo al guardar relación con la condición familiar.

- a) En el apartado h) del mencionado artículo 7, se excluyen las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS) (Riesgo durante la lactancia natural); también las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas. Además, las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad. Y finalmente aquellas por maternidad percibida de las Comunidades Autónomas o entidades locales.
- b) El apartado i), excluye las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas por el acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores, incluido el acogimiento en la ejecución de la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la ley de Responsabilidad Penal del Menor.
- c) Letra k), excluye las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial.
- d) También están exentas las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, en la letra x).
- e) Finalmente, en la letra y), se excluyen las prestaciones económicas de las Comunidades autónomas y entes locales en concepto de renta mínima para la alimentación, escolarización o demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, no tengan medios suficientes.
- f) La letra z) recoge las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

3. LA INCIDENCIA DE LA FAMILIA EN LA CONFIGURACIÓN DEL SUJETO PASIVO.

El sujeto pasivo del IRPF, según el artículo 8 de la Ley del IRPF son las personas físicas y en concreto, 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 10¹ de la misma ley. En conclusión, lo relevante para ser contribuyente del IRPF es la residencia, que debe ser España.

El artículo 9 determina cuando se considera que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español. En concreto, se entenderá que reside en España quien permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español o que radiquen en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Cobra relevancia para el objeto de estudio de este trabajo la presunción que se introduce al final del primer apartado del artículo mencionado. Una presunción 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 ya mencionados tengan residencia habitual en España. Se trata de una presunción iuris tantum, ya que admite prueba en contrario.

¹Según este artículo se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de: a) miembros de misiones diplomáticas españolas; b) miembros de las oficinas consulares españolas; c) titulares de cargo o empleo oficial del Estado español; d) funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

4. INDIVIDUALIZACIÓN DE RENTAS

El IRPF grava la obtención de rentas de una persona física, de ahí la importancia de individualizar las rentas y determinar quién será el contribuyente por cada una de ellas.

El artículo 11 de la Ley del impuesto establece las reglas por las cuales se individualizan los diferentes tipos de rentas y por quién se entienden percibidos los rendimientos. Se aclara en el apartado primero que la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

Para la individualización se establece un criterio por cada componente de renta. Así, se determina que los rendimientos del trabajo se atribuyen a quien ha generado derecho a su percepción; los rendimientos del capital, a quien sea titular de los bienes o derechos que generen tales rendimientos; los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las mismas y finalmente las ganancias y pérdidas patrimoniales se consideran obtenidas por los titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de los que provengan.

En el apartado tercero, que establece la regla específica para los rendimientos del capital, se añade que en su caso serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

Los criterios de individualización citados anteriormente pueden generar dudas cuando estamos ante una sociedad de gananciales.

El artículo 1347 CC. establece qué bienes son considerados gananciales:

“Son bienes gananciales:

- 1.º *Los obtenidos por el trabajo o la industria de cualquiera de los cónyuges.*
- 2.º *Los frutos, rentas o intereses que produzcan tanto los bienes privativos como los gananciales.*
- 3.º *Los adquiridos a título oneroso a costa del caudal común, bien se haga la adquisición para la comunidad, bien para uno solo de los esposos.*
- 4.º *Los adquiridos por derecho de retracto de carácter ganancial, aun cuando lo fueran con fondos privativos, en cuyo caso la sociedad será deudora del cónyuge por el valor satisfecho.*
- 5.º *Las Empresas y establecimientos fundados durante la vigencia de la sociedad por uno cualquiera de los cónyuges a expensas de los bienes comunes. Si a la formación de la Empresa o establecimiento concurren capital privativo y capital común, se aplicará lo dispuesto en el artículo 1.354.”*

En algunos casos, como son los rendimientos del trabajo y de las actividades económicas, las reglas de la LIRPF se apartan de las establecidas en el CC.

Estos criterios diferenciados causaron un debate doctrinal que aún hoy en día no está resuelto, a pesar, de que la cuestión se encuentra ya resuelta por la jurisprudencia. En concreto, la sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, de 12 de mayo indica lo siguiente: *“Ello no significa, sin embargo, que la imputación de rentas a efectos tributarios opere mediante una remisión absoluta e incondicionada de la norma tributaria a la civil (...), puesto que el problema constitucional de la imputación de rentas no reside en comprobar si las normas tributarias concuerdan o no con la regulación de que las relaciones jurídicas subyacentes hagan las normas civiles, sino en decidir su conformidad con los principios constitucionales aplicables a la materia, al margen del grado de armonía que se consiga entre la ley civil y la tributaria que tampoco, por otro lado, puede ignorarse y dejarse de tomar en consideración de manera absoluta.”*

Con esta resolución, el Tribunal Constitucional, rechaza la inconstitucionalidad de las reglas de individualización específicas del artículo 11.

Respecto a los rendimientos derivados de actividades económicas, el Tribunal Supremo, en sentencias como la de 20 de noviembre de 2000, resolvió la cuestión siguiendo la línea del Tribunal Constitucional, imputando los rendimientos únicamente a

quien realiza la actividad y distanciándose así de la regla del CC. que considera gananciales esos rendimientos.

5. INFLUENCIA DE LA CONDICIÓN FAMILIAR DEL CONTRIBUYENTE EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

La base imponible del impuesto, estará constituida por el importe de la renta de contribuyente y se determinará aplicando los métodos previstos en el artículo 16 de la LIRPF, tal como indica el propio artículo 15.1 de la misma ley. Para la cuantificación de la base imponible se seguirá lo establecido en el artículo 15.2: las rentas se clasifican y cuantifican con arreglo a su origen; a continuación, se aplicarán las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta; hecho esto, se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen y su clasificación como renta general o del ahorro para obtener tras esto, la base imponible general y del ahorro.

La ley del IRPF establece una regulación individual para cada componente de la renta, los cuales han de ser calificados y cuantificados para proceder a la determinación de la base imponible, tarea en la cual influyen las circunstancias familiares del contribuyente, por lo que es necesario examinar cada uno de los componentes de la renta.

A. Rendimientos del trabajo:

Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (artículo 17.1 LIRPF).

Los rendimientos del trabajo son divididos doctrinalmente por el autor Florián García Berro² en rendimientos del trabajo típicos y rendimientos del trabajo atípicos.

a) Rendimientos típicos del trabajo

De una parte, los rendimientos típicos del trabajo, son aquellos que derivan directamente de una relación laboral. Existen algunos rendimientos típicos del trabajo que pueden resultar problemáticos por la estrecha vinculación con la unidad familiar, entre otros, las retribuciones laborales entre familiares, o aquellas percibidas por una empresa familiar.

I. Retribuciones laborales entre familiares

Puede darse la circunstancia de que existan relaciones laborales en una misma familia, en la que alguno de los miembros trabaje, en régimen de ajenidad, para otro. En este caso se plantea un problema y es determinar si esos rendimientos obtenidos pueden ser considerados rendimientos del trabajo, o si deben ser considerados rendimientos de las actividades económicas.

Según el artículo 1.1 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (LET), serán trabajadores asalariados aquellos que presten sus servicios de manera voluntaria, por cuenta ajena, y sean retribuidos. Además, el artículo 8.1 incluye una presunción por la cual se entenderá que existe contrato de trabajo si se presta un servicio por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de otro y a cambio se recibe una retribución; sin embargo, el apartado 3. e) del artículo 1 establece que el cónyuge, los descendientes y ascendientes y demás parientes por consanguinidad o afinidad, si conviven con el empresario, no se considerarán asalariados salvo prueba en contrario.

² GARCÍA BERRO, F. “Curso de Derecho Tributario: parte especial” (2017)

A efectos del IRPF, prevalecerá la presunción del artículo 8.1 LET si se cumplen con los requisitos del artículo 1.1 LET, es decir, voluntariedad, ajenidad, retribución y dependencia. No obstante, puede ser problemático determinar si existe o no ajenidad.

La jurisprudencia ha mantenido que no existe ajenidad cuando se trata de un matrimonio en régimen de gananciales (STSJ Madrid, 15 de abril de 2014), sin embargo, esto no guarda concordancia con las normas de individualización que hemos analizado anteriormente, para las cuales el cónyuge que realiza el trabajo es quien obtiene el derecho a la percepción de tales rendimientos, y por tanto es a quien se deben imputar los mismos.

Esto implica que, si únicamente se le imputan los rendimientos obtenido a uno de los cónyuges, aunque existe un régimen de gananciales, sí que existe la ajenidad y, por tanto, esos rendimientos deben considerarse rendimientos del trabajo y no de las actividades económicas, como ocurriría si se descartase la existencia de ajenidad.

II. Retribuciones percibidas de una empresa familiar.

Cuando el contribuyente presta servicios a una empresa de la cual es socio junto con otros miembros de su unidad familiar, puede surgir la duda de si esos rendimientos pueden ser calificados como rendimientos del trabajo por darse todos los requisitos del artículo 1.1 de la LET.

En este caso, no puede rechazarse la existencia de una relación laboral entre un socio de una empresa y la propia empresa, criterio el cual ha seguido la doctrina del Tribunal Supremo, como en la STS de 30 de abril de 2001: *“hay que señalar que, de conformidad con la doctrina de esta Sala, en el marco de las sociedades mercantiles capitalistas hay en principio una plena compatibilidad entre la condición de socio y la de trabajador al servicio de la sociedad, porque, en términos de la sentencia de 18 de marzo de 1991, las dos relaciones tienen sustantividad propia y la aportación a la sociedad, que es necesariamente una aportación de capital y no de trabajo (artículos 36 de la Ley de Sociedades Anónimas y 18LSRL), queda al margen del trabajo prestado*

para la misma, con lo que "el trabajo se presta por cuenta ajena, ya que se ceden anticipadamente los frutos del mismo a una persona jurídica que no pierde aquí su posición de ajenidad en virtud de la participación (significativa, pero minoritaria) que, por título distinto al trabajo, tiene el demandante en su gestión y en los resultados de la actividad social".

Tal relación laboral, una vez constatada su existencia, se registrará por el régimen de las operaciones vinculadas del artículo 18 de la LIS, que nos remite el artículo 41 de la LIRPF.

Según el artículo 18.1 de la LIS, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado, y se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

El apartado 11 del artículo 18 determina que en aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto al valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

b) Rendimientos atípicos del trabajo.

Como regla general, los rendimientos del trabajo y de las actividades económicas se imputan a aquellas personas que hayan adquirido el derecho a percibirlos, sin embargo, existen algunos rendimientos del trabajo en los cuales dichas rentas se imputan a una persona diferente de aquel que obtuvo el derecho a su percepción. Este es el caso de algunos rendimientos como son como son las prestaciones por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares ya sean percibidas por el régimen público de la Seguridad Social, por planes de pensiones, por contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, de planes de previsión social

empresarial, de planes de previsión asegurados y de seguros de dependencia (artículo 17.2 1º, 2º, 3º, 4º y 5º respectivamente). También son rendimientos del trabajo atípicos las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos (apartado 7º. f).

En el caso de la pensión de viudedad, quien ha generado el derecho a su percepción ha sido el contribuyente fallecido, y la cuantía de dicha pensión se basa en la cotización realizada por el mismo durante su vida laboral, no obstante, el sujeto que recibirá tal renta será, según el TRLGSS, el cónyuge superviviente (art. 219); quien haya sido cónyuge legítimo siempre que no hubiera contraído nuevas nupcias o hubiera constituido una pareja de hecho siempre que sean acreedoras de la pensión compensatoria regulada en el artículo 97³ del Código Civil, o que no siendo acreedoras de pensión compensatoria, pudieran acreditar que eran víctimas de violencia de género mediante sentencia firme (art. 220); en caso de nulidad matrimonial, al superviviente al que se le haya reconocido el derecho a la indemnización a la que se refiere el artículo 98⁴ del Código Civil si no hubiera contraído nuevas nupcias o constituido en una pareja de hecho (art. 220) y finalmente quien se encontrase unido al causante en el momento de su fallecimiento, formando una pareja de hecho (art. 221).

En cuanto a la pensión por orfandad, el derecho a su percepción nace del causante, pero la percibirán, según el artículo 224 del TRLGG, en régimen de igualdad, cada uno de los hijos del causante, cualquiera que sea la naturaleza de su filiación, siempre que al fallecer el causante, sean menores de veintiún años o estén incapacitados para el trabajo; también podrá serlo el hijo del causante que no efectúe un trabajo lucrativo por cuenta ajena o propia, o cuando realizándolo, los ingresos que obtenga resulten inferiores, en

³ Este artículo establece que el cónyuge al que la separación o el divorcio produzca un desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en la situación anterior en el matrimonio, tendrá derecho a una compensación que podrá consistir en una prestación temporal o por tiempo indefinido, o en una prestación única, según se determine en el convenio regulador o en la sentencia.

⁴ El cónyuge de buena fe cuyo matrimonio haya sido declarado nulo tendrá derecho a una indemnización si ha existido convivencia conyugal, atendidas las circunstancias previstas en el artículo 97.

cómputo anual, a la cuantía vigente para el salario mínimo interprofesional⁵, también en cómputo anual, siempre que en la fecha del fallecimiento del causante fuera menor de veinticinco años. Estas rentas, no obstante, están exentas de tributación en virtud del artículo 7. h) LIRPF.

La pensión compensatoria recibida del cónyuge hace referencia aquellas recogidas en el artículo 97 del Código Civil, mediante el cual se establece que tiene derecho a percibir las el cónyuge al que la separación o divorcio le suponga un empeoramiento de su situación anterior en el matrimonio.

Las anualidades por alimento en este caso se pueden percibir por otros familiares o asimilados que, reúnan las condiciones establecidas para ello el TRLGSS. En todo caso se reconocerá este derecho a los hijos o hermanos beneficiarios de pensiones contributivas de jubilación e incapacidad permanente si se dan los requisitos que recoge la misma ley (artículo 226). No obstante, hay que tener en cuenta, que las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de una decisión judicial están exentas en el artículo 7.k) de la LIRPF.

B. Rendimientos del capital inmobiliario

Según el artículo 21.1 de la LIRPF, tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a las actividades económicas realizadas por este.

En este trabajo nos centraremos en los rendimientos del capital inmobiliario.

⁵ Según el Real Decreto 1077/2017, de 29 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2018, el SMI para 2018 es de 24,53 euros si está fijado por días o 735,9 euros si está fijado por meses.

Los rendimientos del capital inmobiliario son todas las utilidades que provengan de la titularidad de la propiedad de bienes inmuebles rústicos o urbanos, pero también de los derechos reales de uso y disfrute constituidos sobre los mismos (artículo 22 LIRPF).

El artículo 24 de la Ley del Impuesto, establece una regla especial sobre el rendimiento en caso de parentesco: “cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley”.

El artículo 85 establece una imputación de rentas inmobiliarias de la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento del valor catastral para aquellos bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 de texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, los inmuebles rústicos con construcciones no indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado. La imputación será del 1,1 por ciento en caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados y hayan entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los diez periodos impositivos anteriores. Si en la fecha de devengo del impuesto el impuesto careciera de valor catastral o este no se hubiera notificado a su titular, también se aplicará un porcentaje del 1,1 por ciento, pero en este caso sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, o valor de adquisición.

Inicialmente el rendimiento del capital inmobiliario será aquel que haya sido libremente pactado por las partes, no obstante, si el mismo es inferior del que resulte del cálculo establecido en el artículo 85, se aplicará el importe que resulte de este último.

Aunque el artículo 85 establezca unos supuestos para su aplicación, en este caso no se dan esos supuestos, ya que la remisión que se hace a este artículo es únicamente

para calcular a través de sus reglas el importe mínimo, pero el hecho imponible que gravamos cantúa estando en el artículo 24.

La función de esta regla especial, es evitar el fraude fiscal dentro del círculo familiar, ya que es más probable que tales prácticas se realicen en el mismo, pudiendo obtener un ahorro impositivo ilegítimo por la deducción indebida de gastos, aprovechando la amplitud del artículo 13 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RLIRPF), según el cual, tendrán consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para la obtención de un ingreso y con esto llegar a obtener un rendimiento inmobiliario muy bajo o incluso negativo.

Finalmente, es preciso delimitar el artículo 24, con otra regla especial que es la contenida en el artículo 30.2.3ª el cual establece que *“cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquella, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimiento del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios”*.

De lo anterior se deduce que en caso de que la cesión realizada por el cónyuge o hijos mejores, sea para la realización de una actividad económica y además exista una contraprestación que no supere el valor de mercado, los rendimientos se calificarán para el cedente como rendimientos de las actividades económicas por lo que no cabe aplicar el rendimiento mínimo del artículo 24; por otra parte, si tal cesión es gratuita y el cesionario decide computar como gasto deducible el valor de mercado, ese rendimiento se calificaría como rendimiento del capital inmobiliario para el cedente, con lo cual, en

este caso tampoco es preciso aplicar la regla del artículo 24, ya que el propio artículo 30.2.3º establece como límite el valor de mercado en caso de cesión gratuita.

C. Rendimientos de las actividades económicas.

Según el artículo 27 de la LIRPF, *“se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

La influencia de la condición familiar en los rendimientos de las actividades económicas puede apreciarse, entre otros en el régimen especial para las operaciones vinculadas y las singularidades de los bienes de titularidad compartida afectos a actividades económicas, además de las excepciones a la regla general del artículo 28.1 LIRPF, según la cual se hace una remisión a la Ley del Impuesto de Sociedades para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas.

a) Régimen especial para las operaciones vinculadas.

El artículo 28.1, impone una remisión a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), para calcular el rendimiento neto de las actividades económicas.

El artículo 18.2 de la LIS, establece, entre otros supuestos, que se considerarán personas o entidades vinculadas:

- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administraciones (art. 18.2.c)

- Dos entidades de las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios (art. 18.2.g)

la clasificación de los anteriores supuestos como operaciones vinculadas es relevante a la hora de calcular el rendimiento neto, ya que, según el apartado primero del artículo 18 de la LIS, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, se valorarán por su valor de mercado⁶. Esto afecta al rendimiento neto obtenido por las correspondientes actividades económicas, ya que el mismo puede aumentar o disminuir en base a su correspondencia con el valor de mercado, aumentando si es inferior o disminuyendo si es superior.

b) Bienes de titularidad compartida entre los cónyuges afectos a actividades económicas.

El artículo 29 de la LIRPF, dispone qué elementos patrimoniales se considerarán afectos a una actividad económica. En el apartado tercero de dicho artículo, se aclara que la consideración de elementos patrimoniales afectos lo será independientemente de que, en caso de matrimonio, dicho bien pertenezca a ambos cónyuges. Al no especificar se entiende que no se refiere únicamente a aquellos bienes que sean gananciales, sino también a los que, aun no siendo gananciales, sean de titularidad compartida entre ambos.

Los bienes afectos a las actividades económicas, únicamente producirán rendimientos de las actividades económicas, es decir, no puede producir a la vez rendimientos del capital, ya que lo prohíbe el artículo 21.1 de la LIRPF, por lo tanto, al considerarse afectos aquellos bienes que pertenecen a ambos cónyuges, aunque solo uno

⁶ Según el propio artículo 18.1 de la LIS, se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

de ellos realice la actividad económica, dicho bien no producirá rendimientos del capital para el cónyuge no ejerciente, incluso aunque se hubiera pactado un arrendamiento entre ellos, no siendo este gasto deducible y siendo, sin embargo, deducibles, aquellos gastos en el inmueble derivados de la propia actividad económica.

No obstante, el artículo 22.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En caso de hallarse un inmueble parcialmente afectado, solamente se podrán deducir aquellos gastos que pueda probarse en qué medida derivan de la actividad económica.

Mientras, la parte no afecta a la actividad económica, producirá los rendimientos del capital que correspondan para ambos cónyuges.

c) Excepciones a la remisión del artículo 28.1 a la Ley del Impuesto de Sociedades.

Como ya he mencionado, el artículo 28.1 de la LIRPF establece una remisión a las reglas de la LIS para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas, no obstante, el mismo artículo excepciona de tal remisión los artículos 30, relativo a la estimación directa, y 31, referente a la estimación objetiva.

I. Artículo 30. Estimación directa

Este artículo: “normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa”, contiene tres supuestos en los que los lazos familiares afectan a dicho cálculo.

El artículo 30.2. 2º establece que cuando, estando acreditado mediante contrato laboral y afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajen habitualmente en las

actividades económicas que el mismo desarrolla, se deducirán las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos siempre que no sean superiores a las de mercado.

Este artículo da la posibilidad al contribuyente de deducir las retribuciones que realice a su cónyuge e hijos de igual manera que lo haría con un trabajador cualquiera, no obstante, establece el límite del valor de mercado, para evitar fraudes fiscales.

Para la aplicación de esta medida se exigen dos requisitos, el primer requisito es la existencia de un contrato laboral. La existencia de tal contrato está aceptada por el Tribunal Constitucional, el cual en la sentencia 146/1994, de 12 de mayo, establece que *“se posibilita de esta manera la celebración de toda clase de contratos entre los cónyuges, únicamente limitada por las normas generales”*. El segundo requisito es la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social. Esto último puede llegar a suponer un problema si la Seguridad Social no da de alta al cónyuge o hijos como trabajadores por cuenta ajena, ya que según el artículo 12.1 del TRLGSS el cónyuge y los descendientes no tendrán consideración de trabajadores por cuenta ajena salvo prueba en contrario, sino que serán considerados colaboradores de un trabajador autónomo tal como indica el artículo 1.1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, lo que podría impedir deducir tales gastos. No obstante, para sobrepasar esto, la Dirección General de Tributos ha aceptado que esas retribuciones se consideren gasto deducible aun no habiéndose producido el alta correspondiente en la seguridad social, si resulta probado que la retribución obedece a una relación laboral, tal como indica la resolución de la DGT 582/2003 de 28 de abril.

Por otra parte, el artículo 30.2. 3º, establece que *“cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de la que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquella, podrá deducirse la correspondiente a este último.”*

Este apartado también da la posibilidad de deducir la contraprestación que se haya estipulado para una cesión de bienes o derechos privativos del cónyuge o hijos menores con objeto de su utilización directamente en la actividad económica, e incluso, permite deducir el valor de mercado en caso de no haberse determinado ninguna contraprestación.

Finalmente, el artículo 30.2. 5º, da consideración de gasto deducible a las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él, estableciendo un máximo de deducción de 500 euros por persona señalada o 1500 si estas sufrieran alguna discapacidad.

II. Artículo 31. Estimación objetiva

La estimación objetiva se aplicará según lo establecido en el artículo 31 de la LIRPF.

El apartado 3º del citado artículo establece una serie de supuestos en los que no cabe la misma, estableciendo en el punto d) que la estimación objetiva no podrá aplicarse cuando el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:

- 250.000 euros para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
- 150.000 euros anuales en compras de bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado.

En ambos supuestos, no solo computan las operaciones desarrolladas por el propio contribuyente, sino también las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

- Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares

- Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Para la exclusión de la estimación objetiva es necesario, como vemos que se den ambas circunstancias simultáneamente, es decir, que los límites económicos marcados serán, inicialmente individuales para cada contribuyente salvo que el cónyuge, los descendientes y ascendientes, o entidades en las que participen cualquiera de los anteriores realicen actividades económicas idénticas o similares o que exista una dirección común de tales actividades, en cuyo caso, el límite operará para el conjunto de los rendimientos obtenidos todos ellos en esa actividad económica.

La estimación objetiva es un método beneficioso para el contribuyente al ser menos gravoso, por tanto, esta medida trata de evitar que los cónyuges consigan su aplicación fraudulentamente dividiendo los rendimientos entre ellos, sin llegar así al límite máximo que impide su aplicación, cuando realmente provienen de una misma actividad.

D. ganancias y pérdidas patrimoniales

Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél (art. 33 LIRPF). Por lo referido en este artículo, se puede entender que para que exista una ganancia o pérdida patrimonial son necesarios dos requisitos: en primer lugar, que exista una variación en el valor del patrimonio del contribuyente y, en segundo lugar, que tal variación se manifieste en una alteración en la composición del mismo.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales pueden también tener relación con la adscripción familiar del contribuyente, en primer lugar, en los casos de excesos de adjudicación a la hora de disolver la sociedad de gananciales o dividir un bien común que es propiedad de varios familiares; en segundo lugar, en los casos de compensaciones

voluntarias, dinerarias o mediante adjudicación de bienes distinta de la pensión compensatoria, los cuales se analizarán a continuación.

a) **Ganancia patrimonial por excesos de adjudicación.**

El apartado 2 del artículo 33 establece una serie de supuestos en los cuales no puede entenderse que exista una alteración del patrimonio y, por tanto, una ganancia o pérdida patrimonial. Esos supuestos son la división de la cosa común, la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros y, finalmente en la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación. El tratamiento en la ley de los tres supuestos es el mismo.

Aunque estos supuestos inicialmente se entiende que no suponen una ganancia o pérdida patrimonial ya que no alteran el patrimonio de los copropietarios, sino que simplemente está concretando un derecho, sí se produciría una ganancia o pérdida patrimonial en casos de excesos de adjudicación, ya que estaríamos ante una transmisión patrimonial, tal como indica el artículo 7.2 b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Los excesos de adjudicación se producen cuando en la división de la cosa común a alguno de los copropietarios se le otorga una porción de la misma que excede de la cuota de participación en abstracto que el mismo poseía.

La propia ITPAJD añade una excepción y puntualiza una serie supuestos en los que los excesos de adjudicación no son considerados transmisiones patrimoniales. En concreto los supuestos de los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil. Los anteriores hacen referencia a situaciones en los que una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división o que no admita cómoda división. El Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto

sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados amplía lo anterior en el artículo 32.3 añadiendo la vivienda habitual.

Sin embargo, el IRPF ha seguido un criterio diferente al mencionado, considerando que, efectivamente para quien recibe el bien en su totalidad por no poderse dividir el mismo no está obteniendo una ganancia patrimonial, pero sí quien recibe una compensación por haberlo cedido. Este es el criterio que ha establecido el Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de noviembre de 2010.

De otro lado, es preciso indicar que, aunque el valor del bien común varíe con el paso del tiempo, si en su división cada copropietario recibe la cuota que en abstracto le corresponde, no existe ganancia ni pérdida patrimonial; No obstante, la variación de valor no se omite totalmente, ya que el valor actualizado es aquel que se debe tener en cuenta para determinar la porción que en abstracto corresponde a cada comunero y por tanto la posible existencia de excesos de adjudicación

El valor del bien en el momento de la división será el valor de mercado, sin perjuicio de que los cónyuges puedan establecer otro diferente.

b) Ganancias patrimoniales por compensaciones voluntarias, dinerarias o mediante adjudicación de bienes distinta de la pensión compensatoria.

El artículo 33.3 menciona una serie de supuestos que no están sujetos al IRPF como ganancia o pérdida patrimonial.

Entre tales supuestos, se encuentra el del apartado d), que establece que se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial “en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.”

A tenor literal de lo anterior, no hay ganancia ni pérdida patrimonial cuando se produzcan compensaciones o adjudicaciones de bienes por imposición legal o resolución judicial, no ocurriendo lo mismo si no se da tal circunstancia, es decir, si fueran voluntarias.

6. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

Según el artículo 50 LIRPF, “la base liquidable general está constituida por el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente y por este orden, las reducciones a que se refieren los artículos 51, 53, 54 y 55 y disposición adicional undécima de esta Ley, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dichas disminuciones” y “la base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción prevista en el artículo 55, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución”.

Entre las reducciones de los artículos anteriormente mencionados, existen algunas relacionadas con la condición familiar del contribuyente que veremos a continuación.

1. Aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social (artículo 52.2. a) LIRPF).

Permite reducir las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, trabajadores de mutuas, profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social y también por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado de aquellos.

2. Primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y de atención a las personas en situación de dependencia (artículo. 51.5 LIRPF).

No solamente se permite realizar tales reducciones al propio contribuyente, sino también a quienes tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, por su cónyuge o por quienes tuviesen al contribuyente a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

El propio artículo establece más adelante que el contrato de seguro deberá cumplir lo dispuesto en las letras a) y c) del apartado 3 anterior. El requisito del apartado a) establece que el contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario del seguro para que opere la reducción. Estos tres requisitos deben darse en caso de que sea el propio contribuyente quien contrate un seguro para cubrir una dependencia propia, debiendo ser él también el asegurado y beneficiario. No obstante, el artículo 51.5 da la posibilidad, de que un familiar, el cónyuge o quienes tuvieran en régimen de tutela o acogimiento a una persona dependiente sean quienes, tras contratar en favor de este último un seguro, reduzcan las primas satisfechas. En esta situación, el asegurado y beneficiario sería una persona diferente al tomador del seguro, que es quien realizaría la reducción.

3. Aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en el artículo 51.7 de los que sea partícipe, mutualista o titular el cónyuge del contribuyente cuando aquel no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de las actividades económicas o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales.

El límite máximo de esta reducción es de 2.500 euros anuales.

Para aplicar esta reducción lo relevante son los rendimientos del trabajo o de las actividades económicas del cónyuge, los cuales no pueden superar los 8.000 euros, pudiendo operar la reducción con independencia de los rendimientos que obtenga el contribuyente.

4. Aportaciones a sistemas de previsión social a favor de personas con discapacidad con las que exista relación de parentesco o tutoría (art. 53.1)

Los citados sistemas de previsión social a los que se refiere son aquellos regulados en el artículo 51, es decir, aportaciones y contribuciones a planes de pensiones, a mutualidades de previsión social, primas satisfechas a planes de previsión

asegurados y primas satisfechas a seguros que cubran riesgo de dependencia severa o de gran dependencia.

En cuanto a la consideración de pariente, la DGT en la consulta vinculante 1173 de 3 de mayo de 2004 estableció que tal como anteriormente había expresado el Tribunal Supremo en la STS de 20 de junio de 1905, cuando se habla de parentesco sin especificación, debe entenderse únicamente al parentesco por consanguinidad, con lo cual, solo caben aportaciones de los familiares por consanguinidad.

El límite de estas aportaciones es de 10.000 euros por aportante y un límite total por beneficiario de 24.250 euros, incluyendo las aportaciones del propio beneficiado.

5. Aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

La ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, pretende, tal como indica la exposición de motivos “la regulación de una masa patrimonial, el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad, la cual queda inmediata y directamente vinculada a la satisfacción de las necesidades vitales de una persona con discapacidad, favoreciendo la constitución de este patrimonio y la aportación a título gratuito de bienes y derechos a la misma”; pueden ser beneficiarios de un patrimonio protegido, según el artículo 2 de la misma ley los afectados por una minusvalía psíquica igual o superior al 33 por ciento y los afectados por una minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por ciento.

El artículo 54 de la LIRPF, establece una reducción por las aportaciones al patrimonio protegido de una persona con discapacidad realizadas por un pariente en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, el cónyuge o aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, con un límite máximo de 10.000 euros anuales y un límite máximo por cada patrimonio protegido de 24.250 euros anuales.

6. Reducciones por pensiones compensatorias.

El artículo 55 LIRPF permite reducir las pensiones compensatorias a favor del cónyuge satisfechas por decisión judicial.

En concreto se refiere a las pensiones compensatorias reguladas en el artículo 97 del Código Civil, es decir, aquellas satisfechas al cónyuge al que la separación o divorcio produzca un desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio.

A tenor de lo expresamente establecido en el artículo 55, solamente se permite reducir aquellas pensiones satisfechas en caso de matrimonio, excluyéndose las pensiones por el mismo concepto que puedan realizarse entre parejas de hecho.

Es indispensable también que se encuentren fijadas en una resolución judicial. Este requisito trata de impedir, que los cónyuges establezcan pensiones entre sí con objeto de obtener un beneficio económico, ya que las mismas se deben interponer por un motivo real, es decir, un desequilibrio tangible, no por una decisión arbitraria.

7. Anualidades por alimentos

El artículo 55 de la LIRPF también permite reducir las anualidades por alimentos⁷, excepto las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, con el requisito, al igual que las anteriores, de que estén fijadas por una resolución judicial.

Estas últimas están excluidas ya que, según el Tribunal Constitucional, vulneraría de no estarlo el principio de igualdad.

Más concretamente la STC 57/2005, de 14 de marzo dice que: *“el art. 71.2 de la Ley 18/1991 no hace otra cosa que equiparar la situación de los padres que satisfacen esos alimentos por resolución judicial a la de todos los padres que han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga”*

⁷ El artículo 142 CC establece “se entiende por alimentos todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica. Los alimentos comprenden también la educación e instrucción e alimentista mientras sea menor de edad aun después cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable.

Entre los alimentos se incluirán los gastos de embarazo y parto, en cuanto no estén cubiertos de otro modo.

Las anualidades por alimentos a las que hace referencia el artículo 143 CC, es decir, entre cónyuges, ascendientes y descendientes y hermanos solo en los auxilios necesarios para la vida, cuando los necesiten por cualquier causa que no les sea imputable.

7. MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR

El mínimo personal y familiar, a tenor literal de lo establecido en el artículo 56 LIPRF “constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto (IRPF)”

También indica el mismo artículo que “el mínimo personal y familiar será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, incrementados o disminuidos a efectos de cálculo del gravamen autonómico en los importes que, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la comunidad Autónoma.”

Ese mínimo personal y familiar, estará exento de tributación en base al artículo 15.4 de la LIRPF, según el cual “no se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe del mínimo personal y familiar que resulte de aplicación”.

Antes de la ley 35/2006 el mínimo personal y familiar se aplicaba reduciendo el importe del mismo directamente de la base imponible, sin embargo, 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. A continuación, se restará a la cuota íntegra resultante la cuota íntegra del mínimo personal y familiar.

Se trata de una renta excluida de gravamen para permitir que el contribuyente pueda cubrir sus necesidades básicas, que no solo lo incluyen a él, sino también a sus familiares.

A. Mínimo por descendientes.

El artículo 58 de la LIRPF dice lo siguiente:

“1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad 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:

2.400 euros anuales por el primero.

2.700 euros anuales por el segundo.

4.000 euros anuales por el tercero.

4.500 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. Asimismo, se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley.

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.800 euros anuales.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto pre adoptivo 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.”

En esta circunstancia, se tienen en cuenta los descendientes por consanguinidad o bien en régimen de tutela o acogimiento en los términos de la legislación civil aplicable⁸.

En cuanto a la aplicación, se hará siguiendo la regla del prorrateo entre los cónyuges, salvo en casos de declaración conjunta. En situaciones de divorcio o parejas de hecho,

⁸ El artículo 172 CC regula la tutela, el cual es un mecanismo, como indica el artículo 215 CC para la guarda y protección de una persona y sus bienes o solamente de la persona o de los bienes de los menores o incapacitados; Por otra parte, el acogimiento se regula en el artículo 173.1 que establece lo siguiente: *“el acogimiento familiar produce la plena participación del menor en la vida de familia e impone a quien lo recibe las obligaciones de velar por él, tenerlo en su compañía, alimentarlo, educarlo y procurarle una formación integral en un entorno afectivo. En el caso de menor con discapacidad, deberá continuar con los apoyos especializados que viniera recibiendo o adoptar otros más adecuados a sus necesidades”*.

también se dividirá a prorrata, salvo que alguno de los progenitores presente declaración conjunta con el descendiente y este haya obtenido unos ingresos superiores a 1.800 euros.

El artículo 58 establece que el mínimo por descendiente lo podrá aplicar el contribuyente siempre que el descendiente conviva con él. Este actual concepto de convivencia es equiparado en el propio artículo a la dependencia económica. No obstante, en la redacción de la antigua LIRPF, se exigía la convivencia en sentido estricto, es decir, residir en el mismo lugar. Sin embargo, la DGT daba una aplicación flexible a tal requisito, asimilándolo en sus resoluciones a la dependencia económica en determinadas circunstancias, como podría ser la residencia en otra vivienda diferente por estar estudiando en otro lugar, tal como indica la consulta vinculante v1136-09. Sin embargo, en caso de separación o divorcio o en el de parejas de hecho, sí que se daba la aplicación estricta del requisito de la convivencia, según otras resoluciones de la DGT:

En caso de separación o divorcio podía aplicar el mínimo por descendiente únicamente quien tuviera la guardia y custodia, según la consulta vinculante de la DGT V1682-006, y en caso de custodia compartida se aplicaba a prorrata: DGT V1682-06.

Por otra parte, en caso de que la custodia fuese compartida y además existiera la obligación de abonar una pensión por alimentos para alguno de los padres, la DGT estableció lo siguiente: *“Ahora bien, dicho lo anterior, debe señalarse que el tratamiento previsto por la ley del Impuesto para las anualidades por alimentos a favor de los hijos (arts. 64 y 75) sólo es aplicable cuando los progenitores no tengan derecho a aplicar el mínimo por descendientes por ellos.*

El reconocimiento genérico de las circunstancias familiares correspondientes a “hijos a cargo” a través del mínimo familiar hace que prevalezca el mínimo por descendientes sobre la aplicación de la escala de gravamen a las anualidades, aplicación esta que cabe entenderla como una respuesta del legislador a la inexistencia del mínimo por descendientes.”. Lo anterior implica que no pueden aplicarse ambas reducciones al

mismo tiempo, con lo cual se aplicará prioritariamente el mínimo por descendiente y de no existir esta se podrá aplicar la minoración por satisfacer anualidades por alimentos.

Tras estas resoluciones flexibles de la DGT, el artículo 58 de la LIRPF se modificó para anular el requisito de la convivencia, no obstante, muchas de las resoluciones de la DGT seguían omitiendo esta modificación y resolvían requiriendo la convivencia en sentido estricto. Por este motivo se pronunció el Tribunal Constitucional en la sentencia 19/2012, de 15 de febrero, considerando en la misma, que el requisito de la convivencia no era constitucional por no garantizar la igualdad: *“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–» (STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 4), por lo que la reducción así establecida debe beneficiar a todos los progenitores que –por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC)– han de prestar asistencia de todo orden a sus hijos”*.

A pesar de esto, no se eliminó de la ley el requisito de la convivencia, incluido en el artículo 39 de la anterior legislación, ya que el propio TC determinó que no existía una alternativa al mismo, con lo cual, las consultas vinculantes de la DGT futuras siguieron dando respuestas en el mismo sentido.

Con todo esto, la nueva redacción de la LIRPF, en su artículo 58 incluyó el requisito de la convivencia, pero para tratar de salvar estas cuestiones asimiló está a la situación de dependencia económica.

Con esto se solucionan algunos problemas, pero no todos. Sigue sin estar claro si es compatible o no la aplicación del mínimo por descendiente y la reducción por las anualidades por alimentos satisfechas por resolución judicial del artículo 64 y 75 de la LIRPF cuando el contribuyente vive con el descendiente. De ser compatibles, la aplicación de ambas al mismo tiempo seguiría permitiendo que sigan existiendo

desigualdades entre ambos progenitores, obteniendo una reducción mayor de su cuota aquel que debe abonar tales anualidades por alimentos.

B. Mínimo por ascendiente

Según el artículo 59 de la LIRPF, mínimo por ascendiente:

“1. El mínimo por ascendientes será de 1.150 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 con discapacidad 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 1.400 euros anuales.”

Podrán por tanto aplicar el mínimo por ascendiente por consanguinidad en línea directa, es decir, se podrá aplicar no solamente por padres, si no también abuelos, bisabuelos, y tatarabuelos, quedando excluidos aquellos ascendientes por afinidad, como son los suegros. Esto último fue aclaro en la consulta vinculante de la DGT V0062-12, de 17 de enero.

Por otro lado, también se exige como requisito la convivencia del ascendiente con el contribuyente, únicamente equiparándose a tal convivencia el internamiento en un centro especializado si el ascendiente continúa dependiendo de su sucesor.

C. Mínimo por discapacidad.

El artículo 60 de la LIRPF establece un mínimo por discapacidad. El mínimo por discapacidad, que puede ser tanto del contribuyente como de los descendientes y ascendientes basa su existencia en la necesidad de cubrir las necesidades especiales que puedan surgir a causa de la misma.

Según el apartado segundo del artículo 60, el mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes será de 3.000 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo a que se refieren los artículos 58 y 59 de la LIRPF (el mínimo por descendiente y mínimo por ascendiente respectivamente). Si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 por ciento, el mínimo aplicable ascenderá a 9.000 euros.

Además, tal como indica el artículo, aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Para determinar la consideración de discapacitado, el artículo 60 remite al reglamento de la LIRPF, según el cual, en su artículo 72, a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

D. Normas comunes.

El artículo 61 de la LIRPF establece unas normas comunes para la aplicación del mínimo, tanto del contribuyente como de los descendientes, ascendientes y discapacidad.

En este artículo se aclara que cuando dos o más contribuyentes tienen derecho a la aplicación del mínimo, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. Este prorrateo se dará cuando exista el mismo grado de parentesco entre los contribuyentes que tienen derecho a su aplicación, de ser de distinto grado, lo podrá aplicar preferentemente el de grado más cercano, salvo que estos no tengan rentas anuales o sean inferiores a los 8.000 euros, en cuyo caso el derecho pasará al familiar del siguiente grado.

Esta medida permite que el derecho siga existiendo y pueda ser aplicado, aunque no sea por el pariente correspondiente de grado más cercano.

Por otra parte, se establece que 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 y hayan obtenido rentas superiores a los 1.800 euros. Este límite se establece con la finalidad de evitar que tales descendientes o ascendientes puedan aplicar el mínimo del contribuyente en su propia declaración y a su vez generar el derecho al mínimo por ascendiente o descendiente.

Además, el apartado tercero de este artículo establece que las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de la LIPRF, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto. Esas circunstancias hacen referencia a la edad que deben tener tanto el descendiente como el ascendiente para generar el derecho, a los ingresos que éste haya podido obtener en el periodo impositivo, a la situación de posible discapacidad, y a la convivencia con el contribuyente.

No obstante, se aclara que el fallecimiento de un descendiente o ascendiente que genere derecho al mínimo que corresponda no anula totalmente el derecho a su percepción, sino que la ley establece unas cantidades alternativas para esta circunstancia, que será de 2.400 euros en caso de ser un descendiente o 1.150 en caso de un ascendente.

Finalmente, el artículo 61. 5º establece que será necesario para la aplicación de los mínimos analizados que el ascendiente o descendiente que genere derecho a su percepción conviva con el contribuyente, al menos, la mitad del periodo impositivo o, en el caso que fallezca antes de la finalización de este, la mitad del periodo transcurrido entre el inicio del periodo impositivo y la fecha del fallecimiento.

E. LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA

La ya derogada Ley 44/1978, de 8 de septiembre, por la que se regulaba el impuesto sobre la renta de las personas físicas, obligaba en su artículo séptimo a la acumulación de rendimientos de todos los miembros de una unidad familiar, cualquiera que fuera el régimen económico del matrimonio.

El problema que surgía de esta obligatoria acumulación es el aumento del gravamen que podía llegar a producirse por la progresividad del impuesto y por tanto la cuota a pagar pudiera ser superior de la que tendrían que pagar de realizar la declaración de manera individual. La obligación de declarar conjuntamente se daba fuera cual fuera la fecha en la que se hubiese contraído el matrimonio, como ocurre en el supuesto resuelto por la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, en el cual, la pareja recurrente contrajo matrimonio el 27 de diciembre, y pese a realizar declaración separada, la Inspección Auxiliar de la Delegación de Hacienda de Tarragona levantó acta en la que se practicó liquidación conjunta, aumentando considerablemente el importe de la cuota íntegra que resultaba de su declaración separada.

Por este motivo, el Tribunal Constitucional declaró, en esa sentencia, la inconstitucionalidad de esta obligatoriedad considerando que la convivencia de un matrimonio no interfiere con su capacidad económica produciendo un incremento de la misma, siendo esto último un requisito necesario para que haya un aumento de la cuota, ya que ambas deben ser proporcionales.

Con esto el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional ese aumento de gravamen que puede darse en la declaración conjunta obligatoria ya que el mismo vulnera los artículos 14⁹ y 31¹⁰ de la Constitución. Por este motivo, tras esta sentencia dejó de

⁹ “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra contradicción o circunstancia personal o social.”

¹⁰ “1. 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

2. el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y económica.

aplicarse con carácter obligatorio la acumulación de rentas para tener un carácter potestativo.

Tras esto, la ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas establece el carácter opcional de la tributación conjunta.

La tributación conjunta sigue vigente actualmente y se regula en el Título IX de la LIRPF, concretamente en los artículos 82, 83 y 84.

A. Unidad familiar. modalidades

A efectos del IRPF, se consideran unidades familiares según el artículo 82 de la LIRPF:

1. Las integradas por los cónyuges no separados legalmente y los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres vivan independientes de éstos, y los hijos mayores de edad que estén incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.
2. Aquellas en las que no exista vínculo matrimonial, formadas por alguno de los progenitores y todos los hijos que convivan con uno u otro y que cumplan con los requisitos del apartado anterior.

De lo anterior se deduce que a efectos del IRPF las parejas de hecho no son consideradas una unidad familiar.

El artículo 39.1 de la Constitución establece que los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia, pero no da una definición de familia.

3. *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.*"

La cuestión será determinar si las parejas de hecho se encuentran incluidas en el concepto constitucional de familia.

Según la sentencia 222/1992, de del Tribunal Constitucional, debe realizarse una interpretación amplia del término familia: *“Ningún problema de constitucionalidad existiría si el concepto de familia presente en el art. 39.1 de la Constitución hubiera de entenderse referido, en término exclusivos y excluyentes, a la familia fundada en el matrimonio. No es así, sin embargo.”*

Lo anterior nos lleva a pensar que a efectos del IRPF también deberían entenderse las parejas de hecho como unidades familiares y, por tanto, igualmente protegidas.

Algunos autores como Palao Taboada, recogen algunos problemas que pueden suponer la consideración de la pareja de hecho como unidad familiar, como la dificultad de determinar la existencia de una comunidad doméstica y económica y, por tanto, la disminución que eso supondría de la seguridad jurídica.

No obstante, algunas Comunidades Autónomas, ya regulan las parejas de hecho, estableciendo notas definitorias para las mismas, como Cataluña o Aragón., habiendo además jurisprudencia al respecto como la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 1992. Con todo esto es posible obtener los requisitos habitualmente tenidos en cuenta para considerar la existencia de una pareja de hecho. Por tanto, existen criterios que permiten presumir la efectividad de una unión de hecho, como es la convivencia.

Por otra parte, el contenido de la reforma del Código Civil introducida por la Ley 13/2005, de 1 de julio, por la se aprueba el derecho a contraer matrimonio entre personas del mismo sexo, sí que ha sido completamente aceptado también a efectos del IRPF.

En el artículo 82 LIRPF se aclara además que nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo. Esto implica, en el caso de familias monoparentales, que los hijos no pueden estar dentro de la declaración conjunta de cada uno de sus progenitores, sino que solamente pueden estar incluidos en una. Tal

circunstancia puede ocasionar problemas en caso de que los progenitores no se pongan de acuerdo y que ambos presenten declaración conjunta con sus hijos comunes.

En ese caso, según la profesora Martín Cáceres¹¹, se utilizaría el principio de la temporalidad, prevaleciendo la declaración de aquel que la haya realizado en primer lugar.

Por otra parte, es posible que de haber varios hijos, teniendo uno de los progenitores la guarda y custodia de algunos de ellos y el otro la guarda y custodia del resto, que se formen dos unidades familiares diferentes, presentando declaración conjunta cada uno de los progenitores con los hijos que tengan a su cargo, tal como indica la DGT en la consulta vinculante V2233-09.

Finalmente, precisar que la determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año.

B. Régimen jurídico.

El artículo 83 de la LIRPF regula algunas cuestiones a tener en cuenta a la hora de optar por la tributación conjunta:

1. En primer lugar, para que las personas físicas integradas en una unidad familiar puedan optar por tributar conjuntamente, es necesario que todos los miembros sean contribuyentes por el IRPF.
2. En cada periodo impositivo los contribuyentes pueden elegir entre declaración individual o conjunta, sin que, el haber escogido uno de ellos les impida cambiar al año siguiente, es decir, no están vinculados a elegir siempre la misma opción.

¹¹ MARTÍN CÁCERES, A. “La Familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Aranzadi, Navarra (2015), p. 422.

3. Si un miembro de la unidad familiar presenta declaración individual, ya no es posible para el resto utilizar la declaración conjunta, sino que todos deben presentar declaración individual.
4. La declaración realizada, sea individual o conjunta, no puede ser modificada una vez finalice el plazo establecido para su realización. Sin embargo, en caso de que no se hubiera realizado declaración en dicho plazo, los contribuyentes tributarán individualmente salvo que expresamente, en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria, manifiesten que desean realizar declaración conjunta (artículo 83.2 LIRPF).

Algunas sentencias, como la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 6 de noviembre aplicaban este criterio de manera estricta, no permitiendo la modificación de la declaración presentada, una vez finalizado el plazo, por ningún motivo, aunque la opción escogida finalmente les resultara más perjudicial que la otra.

Otras resoluciones sin embargo se han mostrado flexibles y han permitido la modificación cuando se realiza una modalidad u otra por causas concretas, como por ejemplo un error de la propia administración. En este sentido ha ido la Sentencia del TSJ de Cataluña de 16 de mayo de 2012.

Esta prohibición puede ser cuestionada si tenemos en cuenta que lo que pretende el legislador es beneficiar a las familias e incluso la propia Constitución insta a tal protección en el artículo 39.1. Además, esto está en disonancia con el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), según el cual cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Finalmente, el artículo 84 regula el contenido del régimen de la tributación conjunta.

Como regla general según el 84.1, en la tributación conjunta serán aplicables las reglas generales del impuesto sobre determinación de la renta de los contribuyentes, determinación de las bases imponible y liquidable y determinación de la deuda tributaria. Tampoco se modifican los importes y límites cuantitativos ya establecidos para la tributación individual, como, por ejemplo, los límites del artículo 96 LIRPF sobre la obligación de declarar o las escalas de gravamen del artículo 63. Sin embargo, el artículo 84.2, 3, 4, 5 y 6 establecen algunas especialidades frente a la regla anterior:

1. En primer lugar, los límites máximos de reducción en la base imponible previstos en los artículos 52, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de la LIRPF, serán aplicados individualmente por cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar, es decir, que estos límites operarán como si cada uno de ellos hubiera realizado declaración individual.

El artículo 52 establece el límite máximo para las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social; por otra parte, el artículo 53 las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social de personas con discapacidad y finalmente el artículo 54 las reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

2. Para calcular el mínimo personal y familiar, en cualquiera de las modalidades de unidad familiar, y con independencia del número de miembros que la integren, se aplicará el mínimo previsto en el artículo 57.1, es decir, el mínimo personal, de 5.550 euros, incrementado o disminuido en su caso para el cálculo del gravamen autonómico, según lo establecido en el artículo 56.3. Sin embargo, para calcular el mínimo del contribuyente cuando este supere los 65 años o el mínimo por discapacidad (artículos 57.2 y 60.1 respectivamente) se atenderá a las circunstancias de los cónyuges. En cuanto a los hijos, se podrá aplicar el mínimo por descendiente y discapacidad por cada uno de ellos.

3. En la modalidad de unidad familiar integrada por los cónyuges no separados legalmente, previamente a las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, a sistemas de previsión social a favor de personas con discapacidad y por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad (artículos 51,53 y 54), se reducirá en 3.400 euros la base imponible general sin que esta pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. Y el remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá ser negativa.
4. En la modalidad familia monoparental, en casos de separación legal o no existencia de vínculo familiar, compuesta por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro, con carácter previo a las ya mencionadas reducciones recogidas en los artículos 51, 53 y 54, se aplicará una reducción en la base imponible general que igualmente no podrá llegar a ser negativa, de 2.150 euros, y el remanente, de haberlo, minorará la base imponible del ahorro sin que tampoco pueda resultar negativa.
No se aplicará esta reducción cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar, precisamente por tratarse de una reducción para las familias monoparentales.
5. Las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas, realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en periodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente, serán compensables con arreglo a las normas generales del impuesto cuando opten por la tributación conjunta. Por otra parte, las bases liquidables generales negativas realizadas y no compensadas por los contribuyentes que componen una unidad familiar en periodos anteriores que hayan tributado acumulativamente, serán compensables, en caso de tributación individual posterior, por aquellos a quienes corresponda según las reglas sobre individualización de rentas del artículo 11 de la LIRPF.

6. Las rentas, de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta serán gravadas acumuladamente.
7. Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto y podrán prorratear entre ellos la deuda tributaria según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno, lo cual implica que la deuda tributaria puede ser exigida en su totalidad a cualquiera de ellos.

F. DEDUCCIONES EN LA CUOTA DERIVADAS DE LA CONDICIÓN FAMILIAR.

Una vez calculada la cuota diferencial del IRPF, la cual, tal como dispone el artículo 79, será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica en los importes correspondientes, existen algunas deducciones, basadas en la condición familiar que pueden ser aplicadas a la misma.

Como regla general, las devoluciones tributarias se producen cuando las cantidades satisfechas mediante pagos a cuenta superan la cuantía de la cuota, sin embargo, estas deducciones presentan una particularidad en su naturaleza ya que dan lugar a una devolución previa e incluso superior a la que correspondería. Se trata del denominado impuesto negativo o inverso, configurándose, según García Berro¹² como un subsidio.

1) Deducción por maternidad

La deducción por maternidad está regulada en el artículo 81 de la LIRPF y desarrollada en el artículo 60 del RIRPF.

Esta deducción fue introducida por la ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las

¹² GARCÍA BERRO, F. “Curso de Derecho Tributario: parte especial” (2017), Pp.298 y 299.

Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de los no Residentes, la cual, en su exposición de motivos manifiesta que el objeto de su creación es “compensar los costes sociales y laborales derivados de la maternidad”.

Podrán practicar tal reducción, según el artículo 81.1, las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendiente previsto en el artículo 58, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.

Inicialmente esta deducción fue creada para las madres, no obstante, podrá aplicarlas el padre en caso de fallecimiento de la madre o cuando la guarda y custodia se le atribuya de forma exclusiva.

Además, según la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, por la que se establece la deducción por nacimiento o adopción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción (ley 35/2007), en los casos de adopción por personas de distinto sexo, la aplicará exclusivamente la mujer, salvo que fallezca, en cuyo caso será beneficiario el otro adoptante; por otra parte, si fuesen personas del mismo sexo la aplicará aquel que acuerden las partes de común acuerdo y si la adopción se hubiera realizado por una única persona, será esta la beneficiaria.

En estos casos de adopción o acogimiento, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

Al requerirse para poder aplicar esta deducción que se tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendiente, también deberán cumplirse los requisitos necesarios para acceder al mínimo por descendiente que se encuentran en los artículos 58 y 61 LIRPF. El cumplimiento de los requisitos se revisará mes a mes y la deducción se calculará proporcionalmente al número de meses en que se hayan cumplido todos ellos simultáneamente.

En cuanto al requerimiento de realizar una actividad por cuenta propia o ajena se han planteado una serie de dudas. En primer lugar, se plantea si la baja por maternidad excluye la aplicación de la deducción por considerarse que ya no realiza ninguna actividad, la DGT, en la consulta vinculante V2992-11, indica que la baja por maternidad no implica que se haya dejado de realizar una actividad por cuenta ajena.

No obstante, sí se considera que ha dejado de realizar una actividad por cuenta propia o ajena en caso de desempleo o excedencia para el cuidado de un hijo, como establece la DGT en la consulta vinculante V1552-14 que *“durante la excedencia deja de realizarse una actividad por cuenta ajena”* y en la consulta vinculante V2692-09 que en situación de desempleo *“aunque mantuviera la cotización a la Seguridad Social, no realizaba una actividad ni por cuenta propia, ni por cuenta ajena”*.

El importe en el cual podrán minorar la cuota diferencial será de un máximo 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años.

Finalmente, es posible aplicar esta deducción minorando la cuota diferencial del impuesto, o bien, solicitando ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de la deducción de forma anticipada, en cuyo caso no se minorará la cuota diferencial del impuesto (artículo 83.3 LIRPF).

El artículo 80.4 establece que reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de esta deducción y los supuestos en los que se pueda solicitar de forma anticipada su abono, regulándose esto último en el artículo 60 del RLIRPF.

2) Deducción por descendientes y ascendientes con discapacidad

Las deducciones por descendientes y ascendientes con discapacidad se regulan, en el artículo 81 bis y la disposición adicional cuadragésima segunda de la LIRPF y en el artículo 60 bis del RLIRPF.

Podrán aplicar estas deducciones los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la seguridad social o mutualidad por descendientes o ascendientes con derecho a la aplicación del mínimo por descendiente o ascendientes respectivamente, por tanto, tienen que cumplir con los requisitos necesarios para tener derecho a esos mínimos.

Esos ascendientes o descendientes además deben tener alguna discapacidad siguiendo lo dispuesto en el artículo 60 LIRPF.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la deducción, su importe, se prorrateará entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de la posibilidad de cesión del derecho del apartado 4 del artículo 81 bis.

En caso de cesión, la cual no se considerará una transmisión lucrativa a efectos fiscales (art. 81 bis.4), el importe de la deducción no se prorrateará, sino que se aplicará íntegramente por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido (art. 60 bis. 5 a). Esto permitirá que no se pierda un porcentaje de deducción por no cumplir con todos los requisitos alguno de los otros posibles beneficiarios de la deducción.

El importe de la deducción será de hasta 1.200 euros anuales, no obstante, las deducciones se calcularán de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos necesarios. Además, establece como límite las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada periodo impositivo (art. 81 bis. 2), que además el artículo 60 bis.1 RLIRPF especifica que serán las devengadas con posteridad al momento en que se cumplan todos los requisitos.

Los contribuyentes, igual que en el caso anterior, pueden optar por la minoración de la cuota diferencial o por el abono anticipado de la deducción solicitándolo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (art. 81 bis.3 y disposición adicional cuadragésimo segunda LIRPF).

El artículo 60 bis.3 del RLIRPF establece qué contribuyentes pueden solicitar el abono anticipado y el procedimiento a seguir para su solicitud, que además puede ser individual o colectiva.

En caso de aprobarse, el abono será de 100 euros mensuales por cada descendiente o ascendiente por el que corresponda. Si se trata de familia numerosa especial serán 200 euros. Si la solicitud fuera individual, el importe será el resultado de dividir los 100 o 200 euros según corresponda entre los contribuyentes con derecho a la deducción.

3) Deducción por familia numerosa

En primer lugar, es necesario determinar el concepto de familia numerosa, el cual se encuentra en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas (LPFN).

Esta ley establece en su artículo 2.1 que se entiende por familia numerosa la integrada por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes. Además, el apartado segundo¹³ dispone varios supuestos que se equiparan a familia numerosa.

¹³ “2. Se equiparan a familia numerosa, a los efectos de esta ley, las familias constituidas por:

a) Uno o dos ascendientes con dos hijos, sean o no comunes, siempre que al menos uno de éstos sea discapacitado o esté incapacitado para trabajar.

b) Dos ascendientes, cuando ambos fueran discapacitados, o, al menos, uno de ellos tuviera un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, o estuvieran incapacitados para trabajar, con dos hijos, sean o no comunes.

c) El padre o la madre separados o divorciados, con tres o más hijos, sean o no comunes, aunque estén en distintas unidades familiares, siempre que se encuentren bajo su dependencia económica, aunque no vivan en el domicilio conyugal.

En este supuesto, el progenitor que opte por solicitar el reconocimiento de la condición de familia numerosa, proponiendo a estos efectos que se tengan en cuenta hijos que no convivan con él, deberá presentar la resolución judicial en la que se declare su obligación de prestarles alimentos.

En el caso de que no hubiera acuerdo de los padres sobre los hijos que deban considerarse en la unidad familiar, operará el criterio de convivencia.

d) Dos o más hermanos huérfanos de padre y madre sometidos a tutela, acogimiento o guarda que convivan con el tutor, acogedor o guardador, pero no se hallen a sus expensas.

e) Tres o más hermanos huérfanos de padre y madre, mayores de 18 años, o dos, si uno de ellos es discapacitado, que convivan y tengan una dependencia económica entre ellos.”

También, en el mismo artículo, la LPFN dispone que se considerarán ascendientes al padre, la madre o ambos conjuntamente cuando exista vínculo conyugal y, en su caso, al cónyuge de uno de ellos; además, se asimilará a los ascendientes aquellas personas que tuvieran bajo tutela o acogimiento permanente o preadoptivo de los hijos, siempre que convivan con estos y a sus expensas. (art. 2.3 LPFN).

Lo anterior nos permite deducir que no se considerarán ascendientes el padre y la madre conjuntamente cuando sean una pareja de hecho. En ese caso, no podrán aplicar ambos la deducción a prorrata, sino que únicamente podrá aplicarla uno de ellos.

Según el artículo 3.3 de la LPFN, nadie podrá ser computado en dos unidades familiares al mismo tiempo, esto plantea el problema de los hijos sobre los cuales exista la guarda y custodia compartida, ya que solamente uno de los padres podrá incluirlo en su unidad familiar y eso podría suponer que uno de ellos pierda la consideración de familia numerosa o la consideración de familia numerosa especial, pasando a ser general. Actualmente no existe una regulación legal para este supuesto por lo que deberá resolverse siguiendo un criterio temporal, dando prioridad al primero que haya realizado la declaración según la profesora Martín Cáceres¹⁴.

El importe de la deducción y la forma de aplicación coincide con la deducción por ascendiente o descendiente con discapacidad.

4) **Deducción por familia monoparental**

También en el artículo 81 bis LIRPF, se incluye, el apartado c. la deducción por familia monoparental.

Según ese artículo podrán aplicar la deducción los ascendientes separados legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos

¹⁴ MARTÍN CÁCERES, A. “La Familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” Aranzadi, Navarra (2015), pp. 461 y 462.

y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendiente previsto en el artículo 58.

Según el artículo 2.2 de la LPFN una familia compuesta por un padre o madre con dos hijos cuando haya fallecido el otro progenitor pasa a considerarse familia numerosa, con lo cual podrá aplicar la deducción prevista para esa condición.

El hecho de que el mismo supuesto este incluido en ambas deducciones plantea la duda de si estas son compatibles y pueden aplicarse al mismo tiempo.

La Agencia Tributaria ha respondido a esta pregunta en su web, aclarando que tales deducciones no son compatibles entre sí.

G. DEDUCCIONES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS.

Las Comunidades Autónomas según el artículo 156 de la Constitución gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal.

Más concretamente, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), establece en su artículo 11. a), que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento.

Canarias, ejerciendo sus competencias en materia del IRPF ha establecido en el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos (DL 1/2009), una serie de deducciones relacionadas con la condición familiar del contribuyente.

El artículo 2 del Decreto Legislativo 1/2009 establece unas normas comunes aplicables a todas las deducciones que se citan a continuación.

Entre esas normas comunes destaca el apartado tercero, que indica que cuando los contribuyentes del IRPF, que integren una unidad familiar, opten por la tributación conjunta en los términos de la normativa estatal (ver apartado 8), las deducciones autonómicas que les serán aplicables serán las mismas que para aquellos contribuyentes que decidan tributar individualmente, aunque los límites establecidos en las mismas, en caso de declarar conjuntamente, se referirán a la cuota íntegra autonómica correspondiente a la tributación conjunta.

Además, el apartado cuarto, establece que el analizado Decreto Legislativo 1/2009, será de aplicación en caso de tributación conjunta aun cuando alguno de los miembros de la unidad familiar resida en otra comunidad autónoma distinta, siempre que el miembro residente en Canarias tenga la mayor base liquidable conforme a las normas de individualización del impuesto (ver apartado 4).

Entrando en materia, las deducciones previstas en el Decreto Legislativo 1/2009 relacionadas con la unidad familiar del contribuyente son las siguientes:

A. Deducción por gastos de estudios.

El artículo 7 del DL 1/2009, establece una deducción que el contribuyente podrá aplicar por cada descendiente o adoptado soltero mejor de 25 años, que dependa económicamente de él y que curse los estudios de educación superior previsto del apartado 5 del artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo¹⁵, de Educación, fuera de la isla en la que se encuentre la residencia habitual.

¹⁵ Según el artículo 3.5 de la Ley de Educación: “la enseñanza universitaria, las enseñanzas artísticas superiores, la formación profesional de grado superior, las enseñanzas profesionales de artes plásticas y el diseño de grado superior y las enseñanzas deportivas de grado superior constituyen la educación superior”.

La cuantía de la deducción será de 1.500 euros; 1.600 para aquellos contribuyentes cuya base liquidable es inferior a 33.007,20 euros. El límite será del 40 por ciento de la cuota íntegra autonómica.

El apartado segundo del artículo establece unos supuestos en los cuales no se podrá aplicar la deducción:

- Cuando los estudios no abarquen un curso académico completo o un mínimo de 30 créditos;
- Cuando en la isla de residencia exista oferta educativa pública para esos estudios (excluyendo la docencia virtual o a distancia);
- Cuando el contribuyente haya obtenido rentas en el periodo impositivo superiores a 39.000 euros o en el caso de tributación conjunta, 52.000 euros.
- Cuando el descendiente que origina el derecho a deducción haya obtenido rentas en el periodo impositivo por importe superior a 8.000 euros, o cualquiera que sea su importe, rentas procedentes exclusivamente de ascendientes por consanguinidad o entidades en las que los ascendientes tenga una participación de un mínimo del 5 por 100 del capital, computado individualmente, o un mínimo del 20 por 100 computado conjuntamente los ascendientes.

Lo anterior nos permite deducir que tal deducción se creó con el objeto de facilitar e incentivar los estudios de aquellos jóvenes residentes en islas menores en las cuales no hay una oferta educativa amplia y se ven obligados a trasladarse si quieren obtener determinada formación, suponiendo una importante carga económica para sus ascendientes.

Finalmente, según el apartado tercero, cuando varios contribuyentes, con distinto grado de parentesco puedan aplicar la deducción, solamente lo harán los de grado más cercano, los cuales, si son varios, lo harán a prorrata.

B. Deducción por gastos de estudios en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio.

Según el artículo 7 bis, serán deducibles por los contribuyentes las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la adquisición de material escolar, libros, transporte, uniformes escolares, comedores escolares y refuerzo educativo para descendientes que den lugar a la aplicación del mínimo por descendiente (ver apartado 7. A.) y esté escolarizado en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio.

En este caso el límite será de 100 euros, que no será por cada descendiente que, de derecho a la aplicación de la deducción, sino para el conjunto de todos ellos.

Ese gasto se deberá justificar a través de una factura que debe cumplir las condiciones establecidas en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

El límite para poder obtener la deducción es de 39.000 euros en la tributación individual o de 52.000 euros en la conjunta.

C. Deducción por donaciones para la adquisición o rehabilitación de primera vivienda habitual.

El artículo 9, establece una deducción para los contribuyentes con residencia habitual en Canarias que realicen una donación en metálico a sus descendientes menores de 35 años para la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual, equiparando a la rehabilitación la construcción y excluyendo expresamente la ampliación.

La cuantía de la deducción será del 1 por 100 del importe de la cantidad donada, con un límite de 240 euros por cada donatario; si el donatario tiene una discapacidad igual o superior al 33 por ciento, la deducción será del 2 por 100, con el límite de 480 y si la discapacidad es igual o superior al 65 por 100, se podrá deducir el 3 por 100 con un límite de 720 euros.

Por otra parte, el apartado segundo a los efectos de esta deducción equipara a las personas sujetas a un acogimiento familiar permanente o preadoptivo a los adoptados y por tanto, quienes realicen ese acogimiento se equiparan a los adoptantes. Para determinar la consideración de acogimiento familiar permanente o preadoptivo remite a la legislación aplicable¹⁶.

D. Deducciones por nacimiento o adopción de hijos.

El artículo 10 permite al contribuyente deducir por cada hijo nacido o adoptado en el periodo impositivo:

- 200 euros por el primer o segundo hijo.
- 400 euros por el tercer hijo.
- 600 euros, por el cuarto hijo.
- 700 euros, por el quinto hijo o sucesivos.

Además, el apartado 1.b) del artículo 10 añaden un extra en caso de que el hijo nacido o adoptado padezca una minusvalía igual o superior al 65 por ciento, siempre que ese hijo haya convivido con el contribuyente ininterrumpidamente desde su nacimiento o adopción hasta el final del periodo impositivo. Ese extra será de:

- 400 euros por el primer o segundo hijo con dicha discapacidad.
- 800 euros cuando se trate del tercer o posterior hijo con dicha discapacidad.

Las cantidades mencionadas son acumulativas, es decir, si un contribuyente tiene durante un periodo impositivo adopta un hijo y además tiene dos hijos biológicos más, uno de ellos con una discapacidad, la cantidad a deducir será de 200 euros por el primer

¹⁶ A tal efecto será aplicable la Ley 25/2015, de 28 de julio, de modificación del sistema de protección a la infancia y a la adolescencia.

hijo, más 200 euros por el segundo hijo, más 400 euros por el tercer hijo, más 400 euros por el primer hijo con discapacidad, es decir, un total de 1.200 euros.

Finalmente, se establece un límite para la aplicación de esta deducción en las rentas obtenidas por el contribuyente de 39.000 euros. En el caso de tributación conjunta ese límite será de 52.000 euros.

E. Deducción por acogimiento de menores.

Según el artículo 11 bis, se podrán deducir hasta 250 euros por cada menor en régimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente previsto en el artículo 173 bis del Código Civil.

Para la aplicación de la totalidad de la deducción, es necesario que el menor conviva con el contribuyente durante todo el periodo impositivo, de no ser así la cuantía de la deducción se calculará proporcionalmente a los días reales de convivencia del periodo impositivo.

Se excluye la aplicación de esta deducción si se termina produciendo la adopción del menor durante el periodo impositivo, en este caso sería de aplicación la deducción anterior.

Finalmente, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a esta deducción y no opten o no puedan optar por la tributación conjunta, la deducción se prorrateará entre ellos a partes iguales.

F. **Deducción para familias monoparentales.**

El artículo 11 ter, establece que los contribuyentes que tengan a su cargo descendientes podrán deducir la cantidad única de 100 euros, siempre que no conviva con cualquier otra persona además de los ya citados descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes.

El importe de la deducción será de 100 euros con independencia del número de descendientes que haya.

Por otra parte, el mencionado artículo aclara que se considerarán descendientes a efectos de la presente deducción los hijos menores de edad o bien mayores de edad, pero discapacitados, que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales superiores a 8.000 euros, excluidas las exentas.

Al requisito de la convivencia se equipara el internamiento en un centro especializado.

A pesar de lo anterior, el apartado segundo establece que en caso de convivencia con descendientes que no den derecho a deducción, no se perderá el derecho a la misma siempre y cuando las rentas anuales del descendiente, excluidas las exentas, no sean superiores a 8.000 euros.

Finalmente, el apartado tercero establece que si a lo largo del periodo impositivo, se produce una alteración de la situación familiar por cualquier causa, se entenderá que ha existido convivencia cuando tal situación se haya producido durante al menos 183 días al año.

Con lo cual estamos ante una deducción bastante flexible ya que en definitiva puede aplicarse siempre que el descendiente no haya obtenido rentas superiores a los 8.000 euros y haya convivido con el progenitor como mínimo 183 días al año y no haya habido convivencia del contribuyente con ninguna otra persona aparte de los descendientes que den derecho a la deducción y ascendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por ascendiente.

Nuevamente se establece un límite para su aplicación de 39.000 euros en la declaración individual o 52.000 en la tributación conjunta.

Su aplicación es compatible con la deducción por familia numerosa recogida en la LIRPF tras la modificación de 2015.

G. Deducción por gastos de guardería.

El artículo 12 permite deducir el 15 por 100 de los gastos de guardería por los niños menores de 3 años satisfechas en el periodo impositivo con un máximo de 400 euros por cada niño.

El año en el que el menor cumpla los tres años no se aplicará la totalidad de la deducción, sino que se calculará la deducción de forma proporcional al número de meses en que se cumplan los requisitos (artículo 12.3).

El propio artículo a efectos de la deducción, establece que se entenderá por guardería todo centro autorizado por la consejería competente del gobierno de Canarias para la custodia de niños menores de 3 años.

El gasto deberá justificarse a través de una factura que cumpla las condiciones del anteriormente mencionado Reglamento 1619/2012.

H. Deducción por familia numerosa.

El artículo 13 establece que aquellos contribuyentes que posean el título de familia numerosa, expedido por el órgano competente del Gobierno de Canarias o por el órgano competente del Estado o de otras Comunidades Autónomas, por cumplir con las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa establecidas en la LPFN, podrán deducir 200 euros cuando se trate de familia numerosa general y 400 cuando se trate de familia numerosa especial.

Si alguno de los cónyuges o descendientes pertenecientes a la familia numerosa tiene un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 10, el importe de la deducción será de 500 euros para la familia numerosa general y 1.000 para la familia numerosa especial.

También establece el artículo 13 en su apartado segundo que esta deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa. Cuando éstos convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno.

Esto quiere decir, que, de ser únicamente uno de los miembros de la familia numerosa, que conviva con los demás, quien realice declaración, será este quien aplique la totalidad de la deducción, pero si realizan declaración varios de los miembros de la familia numerosa, la deducción se prorrateará entre todos ellos.

No podrá aplicarse si la obtención de rentas ha sido superior a 39.000 euros en caso de tributación individual o 52.000 euros en caso de tributación conjunta.

También es compatible con la deducción por familia numerosa del IRPF, tras la modificación de 2015.

I. Deducción por gasto de enfermedad.

El artículo 16 ter establece una deducción del 10 por 100 de los gastos y honorarios profesionales abonados durante el periodo impositivo por la prestación de servicios realizada por quienes tengan la condición de profesionales médicos o sanitarios, excepto farmacéuticos, conforme a lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias, por motivo de la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades, salud dental, embarazo y nacimiento de hijos, accidentes e invalidez tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familiar (ascendientes y descendientes).

El límite de la deducción es de 500 euros en la tributación individual y 700 en la tributación conjunta. Esos límites se incrementarán en 100 euros en la tributación individual cuando el contribuyente tenga una discapacidad igual o superior al 65 por 100.

J. Deducción por familiares dependientes con discapacidad.

El artículo 16 quater establece una deducción para aquellos contribuyentes que tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendiente o ascendiente discapacitado conforme a la normativa estatal (ver apartado 7. C de este trabajo), si esa discapacidad es igual o superior al 65 por 100.

La cuantía de la deducción es de 500 euros por persona discapacitada.

De nuevo el límite para su aplicación es de 39.000 euros en la tributación individual y 52.000 euros en la tributación conjunta.

H. CONCLUSIONES

La configuración del IRPF se debe hacer, respetando el principio constitucional del artículo 39.1, según el cual los poderes públicos asegurarán la protección social, jurídica y económica de la familia. Esa intención de favorecer a la familia se manifiesta desde la Ley 40/1998 y se ha acentuado con la última reforma. La protección a la familia se puede apreciar por ejemplo en la existencia de un mínimo personal y familiar exento de tributación o en determinadas deducciones como la deducción por familia numerosa o familia monoparental.

En cuanto al concepto de unidad familiar, resulta llamativo, como el IRPF ha tratado de modernizarse aceptando los matrimonios homosexuales como una unidad familiar y, sin embargo, no se acepta como unidad familiar a las uniones de hecho, excluyéndolas de algunos aspectos como es la tributación conjunta. El trato diferenciado que mantiene hoy

en día el IRPF no es justificado ni coherente con la finalidad de la norma que es equiparar la obligación tributaria de aquellos contribuyentes con las mismas cargas familiares y esas cargas familiares son iguales en las parejas de hecho que en los matrimonios.

Por tanto, me parece necesario actualizar la norma para adaptarse a las circunstancias sociales o bien, admitir una interpretación amplia de la misma donde se permita incluir a las parejas de hecho en aquellos aspectos relacionados con las parejas de derecho, y así cumplir en mayor medida con el mandato constitucional de protección a la familia.

Finalmente añadir que, en la fecha de cierre de este trabajo, día 4 de julio de 2018, se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (LPGE), la cual modifica algunos artículos de la LIRPF que han sido analizados en este trabajo por guardar relación con la condición familiar del contribuyente.

Concretamente el artículo 61 de la LPGE modifica el artículo 81 de la LIRPF relativo a la deducción por maternidad.

Por último, el artículo 62 de la LPGE modifica el artículo 81 bis de la LIRPF que regula las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.

I. BIBLIOGRAFÍA

AMUNÁTEGUI RODRÍGUEZ, C. “Uniones de hecho: una nueva visión después de la publicación de las leyes sobre parejas estables”. Tirant lo Blanch, Valencia (2002).

ÁLVAREZ GARCÍA, S. “La reforma del IRPF y el tratamiento de la familia: el coste de los hijos y su compensación mediante el mínimo familiar”. Oviedo (1999).

ARGENTE ÁLVAREZ, J. y otros. “Guía del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas”. CISS, Madrid (2015).

CRESPO GARRIDO, M. “Protección fiscal de la familia en una sociedad envejecida: equidad y eficiencia en la gestión del gasto público desde la perspectiva comparada”. Lex Nova, Valladolid (2014).

LÓPEZ LÓPEZ, M.T. y otros, “Análisis del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde una perspectiva de familia”. Ediciones Cinca, Madrid (2012).

LÓPEZ LÓPEZ, M.T. “La protección social de la familia en España y en los demás países de la Unión Europea, a través del IRPF”. Bilbao: fundación BBV (2000).

MARTÍN CÁCERES, A. “La Familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Aranzadi, Navarra (2015).

PALAO TABOADA, C. “El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta” CREDF, N° 29 (1981).

PEREZ ROYO, F y otros. “Curso de Derecho Tributario: Parte Especial”. Tecnos, Madrid (2014).

RANCAÑO MARTÍN, M.A. “La tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Tirant lo Blanch, Valencia (2014).

SALA GALVAÑ, G. “Las uniones de hecho en el I.R.P.F”. Tirant lo Blanch, Valencia (2003).