

Los mínimos personales y familiares del I.R.P.F., especialmente a raíz de la reforma de la Ley 26/2014

Marcos Iglesias Caridad

Doctor por la Universidad de Salamanca. Investigador del Programa de Formación del Profesorado Universitario del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, adscrito al Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca

Resumen

El presente trabajo trata sobre las dudas interpretativas, clásicas y nuevas, de los mínimos personales y familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.). En especial, pivota sobre la reforma de los mínimos personales y familiares provocada por la Ley 26/2014, a raíz de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 19/2012, que introduce, entre otros aspectos, el criterio de la dependencia en el mínimo por descendientes. Todo ello lo hemos realizado teniendo presentes los principios de capacidad contributiva, del *favor familiae* e igualdad de género.

Abstract

This work is about the interpretation doubts, classics and news, of the minimum personal and family of the Income Tax. Especially, it is based on the reform of the minimum personal and family caused by Law 26/2014, motivated by the Sentence of the Constitutional Court 19/2012, introducing, among other things, the standard of dependence of the minimum descendants. All of that it is realized take into account the values of the taxpaying capacity, of the favor familiae and gender equity.

Palabras claves

Mínimos personales y familiares, I.R.P.F., capacidad contributiva, impuestos y familia, fiscalidad y género, reforma I.R.P.F. de 2014.

Keywords

Minimum personal and family, Income Tax, taxpaying capacity, tax and family, taxation and gender, Income tax reform of 2014.

Sumario

1. Visión general de los mínimos desde una óptica de justicia
2. El mínimo del contribuyente
3. Los requisitos de la convivencia y de la dependencia económica en el mínimo por descendientes y su conexión con el tratamiento de los alimentos pagados a los hijos por decisión judicial de los Arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., Tras la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014
4. El mínimo por ascendientes
 - 4.1. El requisito de ser ascendiente del contribuyente
 - 4.2. El auxilio económico que se presupone del ascendiente respecto del descendiente-contribuyente. Su relación con el tratamiento en el Impuesto del pago de alimentos a los ascendientes
 - 4.3. El requisito de la convivencia en el mínimo por ascendientes: un criterio a complementar con el de dependencia económica
5. El mínimo por discapacidad del contribuyente y de los descendientes y ascendientes
 - 5.1. El mínimo por discapacidad del contribuyente
 - 5.2. El mínimo por discapacidad de los descendientes y ascendientes
6. Algunas reflexiones sobre las normas comunes para la aplicación de los mínimos personales y familiares
7. Notas finales

1. Visión general de los mínimos desde una óptica de justicia

Como se sabe, los mínimos personales y familiares en el I.R.P.F. son el instrumento fiscal por el cual el legislador busca la adecuación de tal impuesto a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo-contribuyente. Por ellos se evidencia de forma más clara la naturaleza subjetiva del Impuesto, satisfaciendo así los mandatos intrínsecos del principio de capacidad contributiva en su dimensión subjetiva¹.

La diversidad de circunstancias personales y familiares en el I.R.P.F. es motivo de justa desigualdad, por lo que, ante paridad de rentas de dos contribuyentes y diferencia de aquéllas, sus cuotas tributarias debieran de ser también desiguales. Este ilustrativo aserto es el que ha habilitado a considerar que los mínimos personales y familiares en el I.R.P.F. no deben de ser un beneficio al servicio exclusivo de las capas socioeconómicas medias o bajas, sino que deben serlo para todo contribuyente, como bien lo ha considerado la mejor doctrina². No obstante, su concesión o denegación en función de criterios de renta, como opina el T.C. queda al albor del parecer discrecional

1 De hecho, como señaló SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 240 a 243, los mínimos tienen su plena operatividad dentro del gravamen sobre la renta personal, y no tanto en otros impuestos y especialmente en los impuestos reales. La doctrina, especialmente la más experta en la experiencia alemana, ha diferenciado el principio de capacidad económica en su dimensión objetiva del principio de capacidad económica en su dimensión subjetiva. Por la primera se restan de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para la obtención de los mismos, lo que se ha venido en denominar el principio del neto objetivo. Así, por ejemplo, para los rendimientos del trabajo personal se incluyen como gasto deducible las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de los funcionarios o las cuotas pagadas a los sindicatos y colegios profesionales cuando la colegiación sea obligatoria (véase art. 19 L.I.R.P.F.). Por la segunda de las dimensiones del principio, la subjetiva, se pretende que el contribuyente tribute según sus circunstancias personales y familiares a través de los mínimos personales y familiares, según el mandato de subjetivación del sistema tributario que afecta sobre todo a la imposición personal, y más en concreto al impuesto estelar del sistema, el I.R.P.F. Sin embargo, respecto a la dimensión objetiva, no hay una postura tan nítida como sobre la objetiva, dado que el debate se divide entre quienes creen en el principio de neto subjetivo en el sentido de que las circunstancias familiares deben ser tenidas en cuenta para excluir determinada cantidad de rentas que se somete a gravamen, o aquellos otros que piensan que es mejor su articulación en la cuota, una vez aplicado el gravamen al neto objetivo, como tendremos ocasión de comentar. En todo caso, la distinción entre el principio de capacidad económica en su dimensión objetiva y subjetiva nace de la doctrina y jurisprudencia constitucional alemana. Como señala GARCÍA FRÍAS, Á.: "Balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre el Impuesto sobre la Renta", en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 121/2004, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán el principio del neto objetivo surge como contraposición del subjetivo. Cfr. en este sentido también SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: "El mínimo personal y familiar, la base liquidable y la tarifa en el nuevo I.R.P.F.", en *Revista de Ciencias Jurídicas*, núm. 6/2001-Universidad de las Palmas de Gran Canaria, págs. 289-290.

2 Entendemos que es también el parecer de LANG, manifestado entre otros trabajos en LANG, J.: "El cambio de orientación de la jurisprudencia constitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal (BVerfG) de 3-11-1982 y la reforma de la tributación familiar", en *Hacienda Pública Española*, 1985, pág. 430, y es el parecer de TIPKE, como se advierte en HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 293, para quien es razonable otorgar el mínimo exento a los ricos dado el concepto de renta disponible como objeto del I.R.P.F., lo que se complementa con la idea de que privar el mínimo de subsistencia a las personas con rentas más bajas sería inconstitucional. Semejante planteamiento también se lee en SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, cit., pág. 293. El hecho de que el mínimo personal y familiar deba ser aplicado a todos los contribuyentes con independencia de la capa socio-económica en la que se integren es consecuencia de la exigencia de generalidad que debe manifestarse en la aplicación de tales mínimos. La generalidad de los mínimos responde a dos premisas: una, que para todo contribuyente deben tenerse en cuenta sus circunstancias personales y familiares; y dos, que su aplicación no debe circunscribirse a determinados tipos de renta, sino a todos, ante un impuesto diseñado de forma dual, como es el actual I.R.P.F. Cfr. sobre la característica de la generalidad de los mínimos personales y familiares CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 25-26 y 52-53, que explica esta característica en un doble sentido: "...de que todo ciudadano que no alcance determinado nivel de renta debe quedar exento de impuestos, como que todo ciudadano que sí supere la riqueza que representa el mínimo exento debe continuar, una vez pagado el impuesto, con la renta necesaria para satisfacer sus necesidades esenciales"; y ZÁRATE MARCO, A.: "Deducciones en la base versus deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el I.R.P.F.", en *Crónica Tributaria*, núm. 93/2000, pág. 98. Por su parte, GUERRA GUERRERA, M.: "La familia en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas", en LASARTE ÁLVAREZ, J. (Ed.): *La familia ante el Derecho Tributario*, Comares, Granada, 2005, pág. 32, cree que los mínimos deben ser iguales sin oscilar decrecientemente en función de que crezca el volumen de rentas "pues las necesidades básicas de un rico son las mismas que las de un pobre".

del legislativo³, que podrá determinar el *an* y el *quantum* de los mismos, sujetos beneficiados, modo o lugar de aplicación, circunstancias a valorar, cuantías...⁴.

La capacidad contributiva del sujeto pasivo-contribuyente del Impuesto, en atención a sus circunstancias que le afectan o a su familia, no deja de ser un criterio de justa diferenciación que encierra en sí misma mandatos de justicia constitucional. El fundamento de los mínimos personales y familiares reside, sin más, en los mandatos del principio de capacidad contributiva del art. 31.1. C.E., aunque también hay voces que lo sitúan, además, en el art. 35.1 C.E.⁵ referido al deber y derecho de trabajar y a una remuneración suficiente para la satisfacción de las necesidades del trabajador y de su familia⁶.

Aunque los mínimos personales y familiares son un criterio de justa diferenciación, no pueden llegar a ser causa de invocación de la discriminación por indiferenciación, negada para nuestro ordenamiento jurídico por el T.C.⁷. Sin embargo, ante situaciones extremas, de ausencia o cifras irrisorias, quizás esta postura debiera flexibilizarse. Quizás no tanto (aunque también) ante planteamientos cuantitativos cuando los mínimos son insuficientes para cumplir el fin que constitucionalmente parecen tener encomendados, que no es otro que la satisfacción de las necesidades básicas y familiares del contribuyente, pues sobre ello el T.C. español ya ha opinado de forma negativa,

3 La S.T.C. 19/2012, de 15 de febrero, F.J. 4º a) *in fine* (R.T.C. 2012/19) considera que está constitucionalmente protegida la necesidad de un mínimo vital de subsistencia, es decir su existencia, pero no la forma de su aplicación, "...lo que supone igualmente válida la opción de condicionar la aplicación de ese mínimo hasta un determinado umbral de renta, igual de válida es la opción contraria, la de garantizar aquel mínimo vital de subsistencia libre de gravamen para todos los obligados al sostenimiento de los gastos públicos". Sin embargo, la estimación jurisprudencial de toda cobertura por mínimo vital es un planteamiento polémico. Sí parece que otros ordenamientos han ofrecido pasos que, aun aislados, son simbólicos. En este sentido, referido a la experiencia mejicana, cfr. ARCINIEGA FLORES, N.: "El mínimo exento y la capacidad contributiva", en HALLIVIS PELAYO, M. L.- BÉJAR RIVERA, L.J.-GÓMEZ COTERO, J.J.- ALVARADO ESQUIVEL, M.J. (Coords.): *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA*, Novum, Méjico, 2014, págs. 107 a 109.

4 LANG, J.: *El cambio de orientación...*, ob. cit., págs. 426 a 430, aunque considera que el mínimo vital o de supervivencia es una exigencia constitucional (se refiere a la Ley Fundamental de Bonn), plantea como problema jurídico la determinación de qué cantidad es la que la Constitución protege como mínimo vital exento; problema de difícil resolución a nivel de la jurisdicción constitucional. Ha sido más atrevido el Tribunal Constitucional alemán, que aun con una jurisprudencia a veces un tanto contradictoria, en materia de protección a la familia no ha constreñido su actividad simplemente a evitar su perjuicio, sino a favorecerla. Otros Tribunales Constitucionales, como el español, son más reacios a provocar esta protección desde la postura de la amplia discrecionalidad que el legislador tiene en el diseño del sistema tributario y muy especialmente en la fijación de importes y límites cuantitativos. En este sentido CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., págs. 34 y 35, señala que "...el legislador goza de un amplio margen para la fijación de la cuantía eximida, que no debe confundirse con arbitrariedad o absoluta discrecionalidad, ya que, en nuestra opinión el establecimiento del mínimo exento se encuentra protegido por la Norma Fundamental. Mas no sólo su existencia simbólica, sino también su reconocimiento en una cuantía que se pueda calificar como razonable. Por consiguiente, no es verdad que el mínimo exento carezca de interés jurídico y no vincule de ningún modo al legislador". Por su parte, MOSCHETTI, F.: "Profil generali" en AMATUCCI, A. (Dir.): *Il Diritto Tributario e le sue fonti, I Tomo, Trattato di Diritto Tributario*, Volume Primo, C.E.D.A.M., 1994, págs. 257 a 259, aunque reconoce en la determinación del *quantum* por mínimo vital una amplia discrecionalidad del legislador, cree que el principio de capacidad contributiva no sólo es violado si no existe un mínimo vital especialmente en el principal impuesto como es el I.R.P.F., sino que también cuando de forma no opinable no se satisfaga por el importe concedido una "libre y digna" vida para el contribuyente y su familia.

5 Art. 35.1: "Todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia, sin que en ningún caso pueda hacerse discriminación por razón de sexo".

6 Véase MARTÍNEZ LAGO, M. Á.: "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del Ordenamiento financiero", en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55/1987, pág. 427.

7 Véase por todas, la S.T.C. 19/1998, de 16 de febrero (R.T.C. 1998/19), F. J. 6º; S.T.C. 181/ 2000, de 29 de junio (R.T.C. 2000/181), F. J. 11º; y S.T.C. 156/2003, de 15 de septiembre (R.T.C. 2003/156), F. J. 3º. *Vid.* asimismo las S.T.C. 43/1982, 51/1985, y 151/1986, que sostienen que "la igualdad sólo puede operar dentro de la legalidad"

a diferencia de su homólogo alemán⁸. Sobre todo, nos referimos a planteamientos cualitativos que afectan a la vida normal de los ciudadanos y que pudieran llegar a suponer situaciones a estimar por constituir un gasto personal y familiar en una concreta sociedad. Esto no quiere decir que los actuales mínimos personales y familiares en el I.R.P.F. español sean demasiado restrictivos. Incluso, basta con observar el derecho comparado

La diversidad de circunstancias personales y familiares en el I.R.P.F. es motivo de justa desigualdad, por lo que, ante paridad de rentas de dos contribuyentes y diferencia de aquéllas, sus cuotas tributarias debieran de ser también desiguales

para así comprobar que nuestra regulación estima más relaciones familiares como cargas económicas que algunos países de nuestro entorno⁹. En todo caso, pensamos, en sintonía con la mejor doctrina tratadista de los mínimos personales y familiares, que éstos son límites del poder normativo y garantía al servicio del ciudadano¹⁰, sin perjuicio de la amplia discrecionalidad que tiene el legislador en su configuración y específicos detalles.

Problema acuciante es el de que los mínimos personales y familiares pasan años sin adaptarse a las necesidades reales de los individuos y sus familias, oscilantes con el contexto social e histórico¹¹. La actual técnica por la cual los mínimos personales y familiares no se someten a actualización periódica, salvo que medie voluntad explícita del legislador, no nos parece la más correcta desde el prisma de la justicia, aunque desde luego lo es para el interés recaudador de la Hacienda Pública y las campañas electorales. Va de suyo que la técnica más plausible sería la de provocar una actualización automática y periódica de importes según el devenir de la vida, tomando como referencia parámetros o índices que reflejen el trasiego del coste de las cosas. La elección del índice sobre el que pivote la actualización automática de importes y límites no es sencilla, como bien lo demuestran las discusiones que los hacendistas-economistas tienen al respecto, que no coinciden sobre cuál es el más fidedigno: bien el I.P.C.,

8 Es el caso de la Decisión de 10 de noviembre de 1998 (99, 246; 99, 268 y 99, 273), reseñada en GARCÍA FRÍAS, A.; OLAY DE PAZ, M.: "Jurisprudencia Constitucional Financiera", en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero-Separata*, núm. 108, octubre-diciembre 2000; y la Sentencia de 25 de septiembre de 1992, citada en CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., págs. 59 y 60.

9 GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., págs. 30 y 31, opina que el hecho de que la normativa del I.R.P.F. sólo entienda como potenciales dependientes a los descendientes y a los ascendientes no es restrictivo desde el punto de vista comparado, dado que, en la mayoría de los casos, se suele limitar las deducciones por familiares a cargo, a los hijos. Sin embargo, puntualiza que el hecho de que el derecho español trate de forma más benevolente ciertas situaciones familiares, no significa que la regulación española sea la correcta, aunque reconoce que el debate es difícil. A su entender, deberían permitirse las deducciones familiares para más supuestos que las relaciones entre los ascendientes y descendientes, otorgando una facultad discrecional a la Administración, aunque reconoce que podría ser campo del fraude, pero donde también se podrían estimar situaciones muy justas.

10 Así lo considera CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., pág. 65, pues piensa que los mínimos son manifestación clara de la justicia tributaria.

11 Los mínimos personales y familiares deben englobar no sólo las necesidades de subsistencia del contribuyente, sino que deben asegurar la suficiencia económica y social de éste y de su familia. En este sentido, cfr. MOSCHETTI, F.: *Profili generali*, cit., 257. No obstante, para STUART MILL, J.: *Principios de Economía Política*, Traducción de Teodoro Ortiz, Fondo de Cultura Económica, México, 1943, págs. 796 y ss., piensa que no debe extenderse más allá de la cantidad de ingresos necesaria para atender a la vida y a la salud y a la inmunidad de penalidades corporales.

la renta media, la Encuesta de Presupuestos Familiares¹², el P.I.B. medio por habitante¹³, índices de pobreza, el S.M.I, el I.P.R.E.M.... La falta de unanimidad doctrinal sobre el asunto refuerza la escasa voluntad política para su acometimiento.

Urge la actualización periódica y automática de importes¹⁴ ante el desfase que éstos sufren producto del aumento del coste de la vida¹⁵, el recorte del gasto público con motivo de la crisis económica que padecemos desde el año 2007, y una constante subida de tipos impositivos en lo que afecta a la imposición indirecta, esencialmente en el

12 Ésta fue la tenida en cuenta por la Comisión de Reforma del Sistema Tributario de 1998 que sustentó la reforma de la L.I.R.P.F. de tal año, y hoy es retomada por la Comisión de Expertos de 2014, aunque la discusión viene sobre qué presupuestos familiares se entienden como básicos. En este sentido MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.*, Colex, Madrid, 1996, págs. 64 y ss., señala que la utilización de estudios sobre el umbral de la pobreza, señalando detenidamente la Encuesta de Presupuestos Familiares o las remisiones al S.M.I., son de "poca utilidad". Considera, al contrario, en sintonía con algunos pronunciamientos del Tribunal Constitucional alemán, que es bueno para fijar la cantidad el volumen de ayudas sociales por subsistencia. Es decir, cree acertada la conexión entre los ingresos y los gastos del Estado, y así señala que si "...el Estado reconoce a través de una ayuda social de carácter no contributivo que es necesario disponer de una renta mínima para sobrevivir, es evidente que mediante dicha actuación está cuantificando ese mínimo existencial".

13 No es una medida acertada dado que el P.I.B. mide el crecimiento económico, con lo que la merma de éste reduce a su vez el mínimo y con ello el P.I.B., cuando las necesidades personales y familiares muy seguramente no hubieran variado considerablemente. Según nuestra postura la cantidad que se estime como mínimos no puede venir condicionada a un dato económico que no se conecta con las necesidades que un sujeto tiene en un entorno para garantizarse una vida mínimamente digna. Tampoco lo ve como acertado el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español de 2014, págs. 148-149, quienes piensan que, primero, "la renta neta por habitante es siempre inferior al P.I.B. por habitante, al no deducir el P.I.B. el consumo de capital fijo; segundo que, como ya se ha visto, suele medirse el límite de la pobreza relativa por el 40 o 50 por ciento de la renta mediana; tercero que, en una distribución de la renta, habitualmente el valor mediano suele ser apreciablemente inferior al valor medio de esa distribución; y cuarto y último, que en la fijación de esas cuantías habrían de tenerse muy en cuenta las posibilidades recaudatorias del I.R.P.F. y de los restantes impuestos, para no crear graves problemas a la estabilidad presupuestaria".

14 HERRERA MOLINA, P.M.: "Las circunstancias personales y familiares en el I.R.P.F. a la luz de la reforma tributaria", en *ECJ Leading Cases*, vol. 2º, post núm. 612, 13 de octubre de 2014, pág. 6; GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., págs. 23 a 40; y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.: *El mínimo personal y familiar...*, cit. pág. 298, entre otros, consideran que es necesaria la adopción de mecanismos de actualización de los mínimos. En efecto, la penúltima actualización de los mismos fue en el año 2008. La última en 2014 para entrar en vigor en 2015 que se está declarado en 2016. Aunque se refieren específicamente a los importes, creemos que sus reflexiones bien pueden extrapolarse a los límites de rentas para que el contribuyente pueda aplicarse los mínimos. La L.I.R.P.F. en su disposición final 6ª, habilita al legislador para que en la L.P.G.E. modifique la escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota y los límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos por esta Ley. Esta habilitación encuentra su sentido en el art. 134.7 C.E. que dispone: "La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea". A nuestro juicio, lo más aconsejable es la adopción de mecanismos de actualización de importes y límites automáticos como se viene realizando en el ámbito de la cuantificación de las tasas, tomando como referencia la oscilación del coste de la vida un mes del año anterior. Sobre la actualización de los importes, que no tanto de los límites o criterios, nos parece interesante la reflexión a la que llegan RUIZ HUERTA, J.-MARTÍNEZ, R.- AYALA, L.: "Mínimo personal y tratamiento de la familia en el I.R.P.F.", en *VI Encuentro de Economía Pública*, Universidad de Oviedo, Febrero 1.999, págs. 1 a 84, en particular la pág. 80, donde se recomienda que la actualización de los mínimos no debe ser en función del I.P.C. sino más bien en función de los cambios en la renta media.

15 Aunque no sea el mejor criterio para la actualización de importes, el I.P.C., desde enero de 2007, fecha en la que entra en vigor la actual L.I.R.P.F. y enero de 2014, según datos proporcionados por el I.N.E. la variación del Índice General Nacional según el sistema de I.P.C., fue del 15,1 por ciento; y desde enero de 2009 (siendo la última actualización en 2008) hasta enero de 2014, fue del 9,5 por ciento.

I.V.A.¹⁶, con incidencia en las entregas de bienes y prestaciones de servicios imprescindibles o al menos convenientes para toda persona en el marco de un Estado de Bienestar y una sociedad tecnológicamente desarrollada.

Por eso, si bien hay estudios que ponen de manifiesto que las actuales cifras de los mínimos personales y familiares respecto de la Ley de 2006 no están tan desfasadas¹⁷, lo cierto es que olvidan todo un conjunto de hechos recientes, como recorte de prestaciones públicas, reducción de las prestaciones por dependencia, bajadas de salarios, congelación de pensiones, supresión de pagas extraordinarias al personal laboral y estatutario de las Administraciones Públicas (en fase de devolución) y un aumento de la imposición indirecta sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios, para nada considerables como voluptuosos. Situaciones que han provocado la elevación de los gastos personales y familiares dedicados a la atención de las necesidades de subsistencia y mínima socialización del contribuyente y de los miembros de la familia que de él dependen. La reforma del I.R.P.F. de 2014, con efectos de 2015, provocada por la Ley 26/2014, eleva los importes relativos a los mínimos, planteamiento que recibe nuestro aplauso, aunque llegue tarde y seguramente de forma insuficiente. No obstante, como algún autor también ha apuntado, el aumento de los mínimos y por consiguiente bajada de la carga fiscal a las familias por I.R.P.F. puede llegar a quedar bastante neutralizado por la nueva organización de la tarifa general, al haber pasado el número de tramos de 7 a cinco¹⁸.

16 Subió el I.V.A. por última vez en el año 2012, aunque la tendencia elevadora de los tipos en el I.V.A. no ha escampado. La misma Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Madrid, en su Informe de febrero de 2014, págs. 294 a 304, recomienda que sólo permanezcan como sujetas al tipo reducido del 10 por ciento las operaciones sitas en el art. 91. Uno, 7º Ley del I.V.A., sobre entregas de edificios o partes de los mismos como vivienda, con inclusión de las plazas de garaje, las sitas en el art. 91, Dos. 2, 1º, sobre transporte de viajeros y sus equipajes, y las sitas en el art. 91, Dos. 2, 2º sobre servicios de hostelería, acampamento y balneario, restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan por encargo del destinatario. Pero a mayores, consideran que las entregas de bienes y prestaciones de servicios que ahora están gravadas por el tipo superreducido deben, a medio plazo, sujetarse al tipo general. Reconocen que este último paso ocasionaría un efecto regresivo, esencialmente para las "décimas de renta más pobres", por lo que entienden que, máximo en el contexto de la actual situación económica, este escenario sería posible sólo si se adoptaran simultáneamente medidas compensatorias para las rentas más bajas. Como se advierte, la Comisión de Expertos salva a las denominadas prestaciones turísticas, sobre las cuales consideran que deben seguir gravándose al tipo reducido del 10 por ciento. Sin embargo, ésta no es la opinión compartida por la O.C.D.E., quien, en Informe de 29 de noviembre de 2012, recomienda a España que más servicios tributen al 21 por ciento, entre los que incluye a las prestaciones de transporte y prestaciones turísticas. Véase al respecto nuestros trabajos IGLESIAS CARIDAD, M.: "Patrimonio histórico y turismo: propuestas locales sobre patrocinio y mecenazgo fiscal en la frontera salmantina", en SALINAS DE FRÍAS, M. (Coord.): *Interpretar la Frontera, Jornadas de Patrimonio, Turismo y Desarrollo Local*, Ediciones Diputación de Salamanca, 2013; y *Tributos Locales*, núm. 115/2013, págs. 93-114, donde nos mantenemos críticos sobre un aumento de la fiscalidad sobre las prestaciones turísticas en España y en Portugal, dos países donde el turismo es uno de los ejes principales de desarrollo e impulso de dos economías con conocidas dificultades.

17 La propia Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Madrid, febrero de 2014, págs. 148 y 149, se muestra ambigua sobre la conveniencia de elevar, con carácter general, los actuales importes de los mínimos personales y familiares. Considera que los 5.151 euros anuales por el contribuyente y las cuantías comprendidas entre 1.836 euros por el primero de los hijos y 4.182 euros por el cuarto y siguientes —que fueron incrementadas con efectos de 1 de enero de 2015—, representaban en 2006 el 23,8 y 18,7 por ciento del P.I.B. monetario por habitante. Reconoce que el P.I.B. por habitante es superior a la renta neta por habitante pues, como se indica, no se deduce del P.I.B. el consumo de capital fijo, la pobreza relativa se mide por el 40 o 50 por ciento de la renta mediana, que el valor mediano en la distribución de la renta suele ser inferior al valor medio de la distribución, y que en la determinación de las cuantías debe tenerse en cuenta las posibilidades recaudatorias del I.R.P.F. y otros impuestos. Reconocen que el criterio de la mitad de la mediana es demasiado exigente, por lo que, si la situación económico-financiera del Estado mejorara, recomiendan la elevación de los importes de los mínimos. Proponen (propuesta núm. 22 c, pág. 150): "En el futuro debería procederse a la elevación de los mínimos personales y familiares con periodicidad no superior a cada cuatro ejercicios, de modo que en ningún caso resultasen inferiores, en su conjunto y para una familia de tamaño medio, a la mitad del consumo mediano puesto de manifiesto por la encuesta de presupuestos familiares".

18 CALVO VÉRGEZ, J.: "Los nuevos impuestos negativos aplicables en el I.R.P.F.", en *Revista Aranzadi Doctrina*, núm. 5/2015 parte comentario, B.I.B.2015/1322.

El tratamiento de los mínimos personales y familiares en la L.I.R.P.F. vigente (Ley 35/2016), cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2007, difiere del contemplado en otras Leyes precedentes. A diferencia del planteamiento que recogía la L.I.R.P.F.-1998, ya no suponen una sustracción de ningún rendimiento o de la base imponible conformando la que se denominaba "renta disponible" o "renta discrecional"; términos éstos que en la nueva Ley desaparecen redefiniéndose así el objeto del Impuesto¹⁹.

Ahora, el mínimo personal y familiar es definido en el art. 56.1 L.I.R.P.F. como "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", y está integrado por el mínimo por el contribuyente, descendientes, ascendientes y discapacidad, regulados entre los arts. 57 a 60 de tal Ley y 53 de su Reglamento de desarrollo. El objeto del I.R.P.F. vuelve a ser, con carácter general²⁰, la renta total, arbitrándose los mínimos como desgravaciones que son tenidos en cuenta a la hora de conformar la cuota y no como reducciones en la base. Esta opción parece estar en sintonía con el parecer del Fondo Monetario Internacional, como así ha puesto de manifiesto el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, de febrero de 2014, a pesar de que el tratamiento en la mayoría de los países de la Unión Europea sigue siendo el de sustracciones en la base y es éste el parecer, también, que defiende tal comisión²¹.

El efecto del mínimo personal y familiar de la L.I.R.P.F. actual no es el de una reducción en la base liquidable como los regulaba la L.I.R.P.F. 1998, sino que su acción se traslada a la formación de la cuota íntegra²². Con respecto de su regulación anterior se salvan las críticas doctrinales que denunciaban que proporcionaba un mayor beneficio a las rentas más altas entre dos contribuyentes con identidad de circunstancias personales y familiares; crítica común para todas las sustracciones o reducciones en la base pues como aclara el número 2 del apartado II de la Exposición de Motivos de la L.I.R.P.F. vigente, el beneficio del mínimo para el contribuyente guardaba una relación directamente proporcional con el nivel de rentas dado que actuaba sobre el tipo marginal de cada contribuyente.

19 El término "renta disponible" es el que utilizaba la L.I.R.P.F.-1998, siendo el otro, el de "renta discrecional", el término que utilizaba el Informe técnico sobre la que la Ley se sustentaba (Informe LAGARES). Véase la evolución del objeto del I.R.P.F. en la Ley de 1998 y 2006. Art. 2 L.I.R.P.F.-1998: "1. Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. 2. El impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar". Art. 2 L.I.R.P.F.-2006: "Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador". Sobre la modificación del objeto del I.R.P.F. véase el ilustrativo trabajo de CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: "La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Quincena Fiscal*, núm. 5/2007, págs. 42-43; y FERNÁNDEZ ORTE, J.: "El principio de capacidad económica y el nuevo I.R.P.F.", en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 80, enero-febrero, 2008, págs. 48 a 57.

20 Todavía subsisten algunos elementos residuales que se sustraen de la base como las prestaciones judicialmente impuestas en concepto de alimentos y pensiones compensatorias, como lo era ya en 1978.

21 La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Madrid, febrero de 2014, Informe, págs. 147 y 148, elevó la Consulta al Fondo Monetario Internacional, quien recibió como contestación la señalada en el texto, a pesar de que el Comité es más proclive a que se articulen en la base y no en la cuota. A pesar de ello, por motivos recaudadores considera la conveniencia, de momento, de su tratamiento actual. En la Propuesta núm. 22 d (pág. 150) la Comisión considera que "Para no poner en riesgo ahora la capacidad recaudatoria del impuesto, los mínimos personales y familiares, revisados en sus actuales cuantías, deberían seguir descontándose de la cuota conforme al procedimiento establecido en la vigente ley del I.R.P.F., pasando a descontarse de los ingresos netos totales cuando la consolidación presupuestaria estuviese garantizada, para respetar de este modo el concepto de capacidad económica o capacidad de pago del contribuyente".

22 Para HERRERA MOLINA, P. M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., pág. 8, en realidad se tratan de deducciones en la cuota enmascaradas de reducciones en la base.

A nuestro juicio, la posición actual de los mínimos personales y familiares es más acorde con el mandato de la justa redistribución de la riqueza y especialmente con el principio de equidad.

La posición de los mínimos personales y familiares, bien en la base o en la cuota, bien por cuantías fijas o variables, bien a través de la tarifa mediante un tipo cero para el primer tramo, bien ofrecido para contribuyentes con bajas o medias rentas excluyendo a las elevadas o para todo contribuyente..., ha sido y es un tema siempre erizado sobre el que hacendistas y tributaristas discuten con frecuencia²³.

Respecto al primero de los debates, es decir, si deben articularse en la base o en la formación de la cuota, la elección por uno u otro método parte de la libertad que el legislador tiene para sí, como se ha pronunciado el T.C. en Sentencia núm. 19/2012, de 15 de febrero, sin que la acusación de regresividad de un determinado aspecto del

- 23 Ya en 1988 GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Familia e Impuestos*, Promociones y Publicaciones Universitarias, P.P.U., 1988, págs. 37, 57 y 89-90, se mostraba favorable a la tendencia de los países cercanos sobre la instrumentalización de los mínimos personales y familiares a través de deducciones en la cuota frente a las practicadas en la base. Esta tendencia dio paso a un cambio de inercia a partir del cual se imponía su tratamiento como minoración en la base; inercia que subyacía a la reforma de la L.I.R.P.F. de 1998, como se puso de manifiesto en LAGARES, M. J.: *Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma del I.R.R.F.*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1998. Ilustrativos son los pareceres puestos de manifiesto en CARBAJO VASCO, D.: "La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm.12/2003, pág. 15; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: "Adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares", en CORDÓN EZQUERRO, T.-RODRÍGUEZ ONDARRA, J.A. (Dir.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Pamplona, 2009, págs. 758 y 759; y en MELLADO BENAVENTE, F. M. (Coord.): *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, C.I.S.S. Valencia, 2011, 1ª edición, págs. 851 a 854. Los primeros tildan de inequitativa la aplicabilidad de los mínimos personales y familiares sobre la base pues los contribuyentes con los mismos gastos personales y familiares tienen una diferente cuota tributaria según el nivel de rentas obtenidas, beneficiando a las más altas. El último de los autores también opina que "La nueva definición del mínimo personal y familiar y la forma en que su importe incide en el cálculo del Impuesto, supone en definitiva su consideración como un mínimo exento y provoca el efecto de trasladar la progresividad a la parte de renta que representa". Asimismo, GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.: LÓPEZ LÓPEZ, M. T.: "El I.R.P.F. en España: aspectos y evolución de la tributación familiar", en *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVI (2013), pág. 387, opina que "con el sistema de la Ley 40/1978, el beneficio para el contribuyente era directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio) ya que el mínimo personal y familiar operaba a través del tipo marginal de cada contribuyente. Implicaba, por tanto, aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tuviera una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia". Pero las acusaciones de regresividad de las minoraciones en la base, aun siendo compartidas por el conjunto de la doctrina científica, no toda ésta la ve como desdeñable, cuando lo se quiere es dar realización a la capacidad económica subjetiva de cada contribuyente con atención a sus circunstancias personales y familiares. Mismo parecer se encuentra en LÓPEZ CARBAJO, J. M.: "Situación actual y tendencias de futuro del I.R.P.F. en los países de la O.C.D.E. y de la U.E.: ¿Está el I.R.P.F. en una encrucijada?", en *Revista Principios*, núm. 3/2005, pág. 98. Por su parte, FALCÓN Y TELLA, R.: "El nuevo I.R.P.F. y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas", en *Quincena Fiscal*, núm. 1/1999, págs. 5 a 9, alaba la regulación de los mínimos personales y familiares como una reducción en la base frente a las acusaciones de regresividad que buena parte de la doctrina le lanzan; postura que también se sostiene en RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20/1978; en CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., pág. 162; y en ZÁRATE MARCO, A.: "Deducciones en la base versus deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el I.R.P.F.", en *Crónica Tributaria*, núm. 93/2000, págs. 89 a 107. Este último, aunque reconoce ciertos elementos de crítica sobre las deducciones en la base, sobre todo en lo referente a que mediante tal técnica el Impuesto se manifiesta como menos progresivo y redistribuye menos la renta, considera a esta técnica como la más apta para la realización de la equidad horizontal explicada por el autor en que quien tenga igual capacidad de pago debe soportar el mismo tipo efectivo en el I.R.P.F. En realidad, los autores más clásicos abogaban por esta opción, como es el caso de BENTHAM y J. S. MILL (STUART MILL, J.: *Principios de Economía Política*, ob. cit., pág. 797). En este mismo sentido también se posiciona SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., pág. 294-296, quien reflexiona sobre las diferentes alternativas técnicas sobre las que puede manifestarse el mínimo personal y familiar. Apuesta por las minoraciones en la base con amparo en el mismo fundamento del mínimo personal y familiar. Sobre su instrumentación a través de deducciones en la cuota dada la regresividad que generan las reducciones en la base indica que "Se trata de un hecho indudable pero que no justifica la no consideración del mínimo existencial en la base. Porque si la base debe reflejar la capacidad económica del contribuyente, ésta se ve minorada por los gastos de subsistencia que han de encontrar, por ello, reflejo en ella. El mismo argumento de regresividad podría aducirse entonces en relación con los gastos deducibles para la obtención de la renta neta y nadie reclama que no sean tenidos en cuenta en la base. Se trata de consecuencias necesarias derivadas de la progresividad de la tarifa pero que no pueden justificar la no consideración en la base de circunstancias que sirven para delimitar la capacidad económica"

tributo convierta al tributo mismo en regresivo, como ha reiterado constantemente en otros asuntos. Aunque el T.C. reconoce que las reducciones en la base tienen un efecto en cuota que va ligado al tipo de gravamen y éste al volumen de rentas, advierte que “debe señalarse a renglón seguido que, en la medida que la fórmula de moderación de la progresividad, no sólo se aplica de forma genérica a todos los contribuyentes del impuesto, sino que tiene un efecto mucho más potenciado en las bases menores que en las mayores, no puede concluirse que sea irracional y, por tanto, contraria a los principios constitucionales que necesariamente deben regir la articulación del impuesto”. Considera que los recurrentes cuestionan el trato desigual de situaciones diferentes, pretensión que no encuentra tutela constitucional pues no hay un derecho al trato igual ante supuestos desiguales (*vid.* F.J. 4º b).

Los argumentos que proporciona el Alto Tribunal serán más o menos convincentes dependiendo del interlocutor que los lea, ante la resta de juridicidad a la cuestión que el órgano hace. Reconduce su fundamentación al principio de igualdad y a la doctrina de la interdicción de la arbitrariedad. Y es que, si se acude al principio de igualdad con conexiones evidentes con el principio de capacidad contributiva, en el ámbito tributario debiera tenerse en cuenta la necesidad de la medida (juicio de necesidad²⁴) que obliga a analizar la posibilidad de otras alternativas menos lesivas para la consecución del mismo fin (para el caso la atención de las circunstancias personales y familiares del contribuyente).

En el instituto en el que estamos —los mínimos personales y familiares— para un sector importante de la doctrina hay alternativa más equitativa a las deducciones en la base, las deducciones en cuota. Pero lo cierto es que aun dando sin más como válido que la posición en la que sean aplicados importa²⁵, la legitimación en términos constitucionales de la opción de que los mínimos se presenten como deducciones en la cuota frente a otras soluciones aparentemente más equitativas, topa con que el contribuyente no tiene para sí un derecho a la perfección de la normativa tributaria. Incluso, aun aplicándose como en la actualidad operan en la formación de la

24 Sobre el juicio de necesidad véase FERNÁNDEZ ORTE, J.: *El principio de capacidad económica...*, ob. cit., págs. 40 y ss.

25 No importaría si fuera un impuesto gravado de forma proporcional con un único tipo para todas las rentas, pues el efecto sería el mismo antes o después de la aplicación del gravamen. En realidad, el T.C. admite que las deducciones en base tienen un cierto efecto regresivo sin que ello convierta al I.R.P.F. como tal. Sin embargo, sí tiene consecuencias en un I.R.P.F. configurado de forma progresiva. No las advierte SIMÓN ACOSTA, E.: “Mínimo existencial y capacidad de contribuir en el I.R.P.F.”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 841/2012 parte Tribuna, B.I.B. 2012/881. Escribe: “En este punto, el T.C. yerra, al no haber entendido que, con una tarifa progresiva, toda deducción en la base imponible (y no sólo la deducción del mínimo vital) provoca un efecto en cuota mayor cuanto mayor es la base, pero eso no significa que toda deducción en base tenga un efecto regresivo. Todo lo contrario: sería regresivo un impuesto sobre la renta que no permitiese deducir en la base los gastos necesarios para obtener la renta. Lo esencial no es el efecto en cuota de la deducción en base, que es puro resultado matemático, sino la razón jurídica por la que una magnitud se deduce de la base. Cuando la magnitud afecta negativamente a la capacidad contributiva (como los gastos de obtención de renta), la deducción debe realizarse en la base imponible. Esto es exactamente lo que ocurre con las cargas familiares, que no se deducen para otorgar un privilegio a quien tiene hijos, sino para adaptar el impuesto a su capacidad contributiva porque es evidente que, entre dos personas con la misma renta, tienen menos capacidad contributiva quien, por obligación legal, debe alimentar más bocas. En contra de lo que afirma el T.C., la deducción de las cargas familiares en la base no tiene efecto regresivo y son una exigencia de igualdad y justicia tributarias”. Hemos tenido la oportunidad de conocer otros pareceres sobre el fallo de la Sentencia, como los sostenidos por HERRERA MOLINA, P.-MARÍN-BARNUEVO FABO, D. en sus ponencias “Las circunstancias personales y familiares en el I.R.P.F.” desarrolladas en la 3ª edición 2014 del Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La reforma del sistema tributario español”, desarrolladas en el I.E.F., los días 2 y 3 de octubre de 2014, donde manifestaban que debiera quedar clara la diferencia entre capacidad contributiva y progresividad. Aquella, manifestada en la base; ésta, a través de la tarifa. Además, consideraban que un buen argumento para la defensa de los mínimos en la base es el de la transparencia porque sólo así verdaderamente el contribuyente sabe qué cantidades se le reconocen en atención a sus circunstancias personales y familiares. Véase HERRERA MOLINA, P.M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., págs. 9 y 10; y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial...*, ob. cit., págs. 82 y 83.

cuota, siempre habrá algún elemento, límite o planteamiento mejorable desde el punto de vista de la equidad, al ser ésta un parámetro graduable²⁶.

El legislador español desde 1978 ha optado por regular los mínimos personales y familiares de diferente forma. Básicamente desde la L.I.R.P.F.-1978 hasta la de 1998 se trataban como deducciones en la cuota íntegra, a la que le sucede la opción de la L.I.R.P.F.-1998 que los trataba como reducciones en la base (se gravaba por ello la renta disponible o discrecional y no la obtenida, redefiniendo así el objeto imponible del Impuesto y excluyendo a los mínimos del heterogéneo concepto de beneficio fiscal²⁷ y de la relación presupuestaria de gastos fiscales²⁸)²⁹. Los mínimos personales y familiares en la actual Ley, promulgada en 2006, tienen un efecto similar al de una deducción en la cuota al aplicarse en la formación de la cuota íntegra del Impuesto³⁰.

26 Véase CUBERO TRUYO, A. M.: *La simplificación del ordenamiento tributario (desde una perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 51 y 52, que trata sobre la inexistencia del derecho a la perfección desde la perspectiva de la simplificación tributaria. Atinado nos parece el comentario de CAÑAL, F.: *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Ciencias para la Familia, R.I.A.L.P., 1997, pág. 102-103, cuando advierte que no puede identificarse tributación ideal con tributación constitucional, no siendo admisible el juicio de constitucionalidad fundamentado en que sólo son normas constitucionales las normas tributarias ideales.

27 Sobre los conceptos de renta ganada, renta discrecional, renta disponible y renta no disponible, véase SOLER ROCH, M. T.: "La fiscalidad en Europa: algunos problemas comunes", en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 208/2002, págs. 73 a 77, en particular las págs. 75 y 76. La integración del principio de capacidad económica dentro de la estructura del tributo, esencialmente del I.R.P.F., supone una rebaja en la cuota tributaria a pagar por el contribuyente. Se plantea así la duda de si toda minoración es beneficio fiscal o, si, por el contrario, sólo pueden considerarse como éstos, aquéllos que no respondan al intento de adecuar el impuesto a la capacidad económica del contribuyente. GARCÍA FRÍAS, Á.: *Balance de la jurisprudencia...*, ob. cit., estudia el significado del concepto "beneficios fiscales" en el sistema alemán, donde se advierte que sólo son considerados beneficios fiscales aquéllos que tengan fines extrafiscales, por lo que, trasladando este razonamiento germano a los mínimos, éstos no debieran ser considerados como tales. Ya antes de la reforma provocada por la L.I.R.P.F.-1998, VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios...*, cit., págs. 77 a 85, en particular las págs. 84-85, consideraba que no debía "...atribuirse al mínimo imponible facultades de personalización, subjetivación o adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del sujeto. El mínimo responde a cuestiones inherentes al propio objeto gravado (una renta disminuida por los gastos necesarios para su propia subsistencia y la de su núcleo familiar inmediato), en tanto que las restantes figuras pretenden expresar la presencia del elemento subjetivo como integrante o estructurador del propio presupuesto (SÁINZ DE BUJANDA, JARACH, ARAUJO FALCAO). El primero es parte del elemento objetivo del hecho imponible (su aspecto cuantitativo), las otras minoraciones obedecen a la adecuación del impuesto a su elemento subjetivo". Pero a tenor de esta opinión, debe manifestarse la incongruencia de la que partía la L.I.R.P.F.-1998. Esta Ley en su art. 2 concretaba el objeto del Impuesto, considerando que éste gravaba la capacidad contributiva del contribuyente, traducida como renta disponible; es decir, la renta disminuida por los importes de los mínimos personales y familiares. Pero en el apartado I de su Exposición de Motivos se refería a los mínimos personales y familiares como los exentos de tributación. Hay, pues, una antítesis entre ambos planteamientos; o los mínimos formaban parte del objeto del Impuesto o eran una exención, reconociendo a mayores que si los entendemos como parte de la definición del objeto del Impuesto, tampoco son un supuesto de no sujeción.

28 Así, con carácter general los mínimos personales y familiares no se recogían en el presupuesto de gastos fiscales como relación de beneficios tributarios que afectan a los tributos del Estado que debe reflejarse en la L.P.G.E. por exigencia del art. 134.2 C.E. De hecho, no se incluyeron en tal relación, salvo en lo referente a los incentivos fiscales por material escolar y por descendientes menores de tres años, como pone de manifiesto CARBAJO VASCO, D.: *La familia...*, ob. cit., pág. 16. Resultado de la polémica puesta de manifiesto en la cita anterior, el legislador presupuestario consideró parte de los elementos del mínimo personal y familiar como estructurales al objeto gravado por el tributo y otra parte como beneficios fiscales, combinación que no tiene demasiada explicación lógica.

29 En esencia el tratamiento de los mínimos desde la L.I.R.P.F.-1998 hasta la L.I.R.P.F.-2006 se llevó a cabo a través de minoraciones en la base. Sobre el régimen inicial de la Ley de 1998 hubo ciertos cambios, fundamentalmente los ocasionados por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, por la que se reforma el I.R.P.F. El mínimo por descendientes se pasó a considerar como un gasto necesario para la obtención de determinados rendimientos (adquiriendo así la condición de gasto deducible a través del concepto del neto objetivo), aplicándose el resto de circunstancias (edad del contribuyentes o de los ascendientes, cuidado de hijos menores de 3 años, gastos de asistencia del contribuyente o sus ascendientes, discapacidad del contribuyentes, descendientes o ascendientes) como reducciones en la base imponible para así conformar la liquidable.

30 Para un análisis más extenso de la evolución de los mínimos personales y familiares en el I.R.P.F. véase AA.VV.: "Evolución del Sistema Fiscal Español: 1978-2010", en *DOC. I.E.F.*, núm. 13/2011, págs. 14 y 15; y GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.- LÓPEZ LÓPEZ, M. T.: "El I.R.P.F. en España: aspectos y evolución de la tributación familiar", en *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVI (2013), págs. 379 a 389.

El vigente esquema de aplicación de los mínimos responde al siguiente íter, que no viene siendo alterado tras la importante reforma de la L.I.R.P.F. cuya entrada en vigor se ha producido en enero de 2015. La cuota íntegra estatal general y del ahorro (mismo esquema se sigue en la autonómica) del I.R.P.F. es el resultado de 4 etapas o fases:

1. Sujeción de la base liquidable general menos los alimentos pagados a los hijos por decisión judicial, si los hubiere, sometida a la escala general del art. 63 de la L.I.R.P.F.
2. Sujeción del importe satisfecho por decisión judicial a los hijos a la misma escala general.
3. Sujeción de los mínimos (incrementados en 1.980 euros si es pagador de alimentos a hijos por decisión judicial) a la escala general
- y 4. Sujeción de la base liquidable del ahorro por la escala del art. 66 L.I.R.P.F.

Con esto, la cuota íntegra estatal será el resultado de 1+2-3+4. A mayores, para los ejercicios 2012, 2013 y 2014 los contribuyentes han tenido también que liquidar el gravamen complementario a la cuota íntegra del Estado (véase la disposición adicional 35 L.I.R.P.F.). Este gravamen supuso de nuevo repetir la fórmula 1+2-3+4 pero con sujeción a la escala de la disposición adicional aludida.

Similar procedimiento es el que se determina para hallar la cuota íntegra general autonómica, teniendo presentes el alcance en las competencias normativas que la L.S.F.C.A.-2009 le confiere a las CC.AA. de régimen común en cuanto a los mínimos personales y familiares, es decir, ampliación o reducción de los importes con el límite del 10 por ciento³¹. Pese a esta atribución competencial, salvo la C.A. de Madrid, el resto se han limitado a aprobar los mismos importes que los indicados en la legislación estatal, prefiriendo la aprobación de deducciones en la cuota íntegra autonómica por su mayor efecto propagandístico-electoral³².

Pero lo cierto es que no pocas deducciones autonómicas abordan incluso las mismas circunstancias personales y familiares de los mínimos personales y familiares, lo que da lugar a una legislación caótica y difusa³³. Esto ha generado opiniones como la de VILLARÍN LAGOS que discute la constitucionalidad de las deducciones

31 Las CC.AA. de régimen común por mor del art. 46 1. a) L.S.F.C.A.-2009 tienen competencias normativas para establecer el importe del mínimo personal y familiar en el cálculo del gravamen autonómico. Es decir, su competencia sólo reside en la fijación de los importes. En todo caso este precepto establece como límite el 10 por ciento, al alza o a la baja. Seguidamente en el mismo artículo se indica (apartado 2 e), por si cupiera alguna duda, que dentro del alcance normativo de las CC.AA. no está la regulación de "los conceptos ni las situaciones personales y familiares comprendidos en cada uno de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60..."

32 Ésta es, sin duda, una de las grandes novedades del sistema de financiación autonómica de la L.S.F.C.A.-2009, aunque su desarrollo concreto ha sido escaso. Las CC.AA. han preferido utilizar más la inventiva en las deducciones que el recurso a este instrumento. Desde luego que el ejercicio de esta competencia es menos electoralista que la aprobación de deducciones en la cuota, y es por eso por lo que sólo la C.A. de Madrid ha hecho uso de esta competencia normativa pues el resto han aprobado la misma que la contenida en la legislación estatal.

33 Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial...*, ob. cit., pág. 89, en el sentido de que observa que las circunstancias familiares y otras se estiman en diferentes lugares dentro de la estructura del Impuesto, lo que ocasiona una cierta confusión.

autonómicas que tengan en cuenta los mismos criterios que los mínimos tratan³⁴. También esto es lo que nos habilita, de una parte, a proponer que el Estado limite considerablemente la capacidad de inventiva de las CC.AA, mediante la proporción de un listado cerrado de deducciones y no de límites genéricos como en la actualidad se hace³⁵, y de otra, a proponer la retirada de éste abanico del 20 por ciento (10 al alza o a la baja) pues puede

generar agravios comparativos injustos. La eliminación de beneficios fiscales se impone como una necesidad, fundamentalmente ante la duda de su ineficacia y desigualdad, como reitera en ocasiones la O.C.D.E.³⁶. Los mínimos personales y familiares son la concreción inmediata del principio de capacidad contributiva en su dimensión subjetiva, no pareciendo razonable que ante mismas circunstancias personales y familiares al contribuyente se le exija una carga tributaria desigual con amparo en ellas según la residencia³⁷.

Lo cierto es que no pocas deducciones autonómicas abordan incluso las mismas circunstancias personales y familiares de los mínimos personales y familiares, lo que da lugar a una legislación caótica y difusa

Las CC. AA. de régimen común —todas menos las tres provincias vascongadas y Navarra— no sólo tienen la vía que comentamos para alterar el importe efectivo de los mínimos a aplicar por el contribuyente. El art. 46.1 b) L.S.F.C.A.-2009 también les otorga competencias normativas sobre la escala aplicable a la base liquidable general,

34 Tesis sostenida por VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las comunidades autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 230-231, y que es compartida por GIL RODRÍGUEZ, I.: "La cesión del I.R.P.F.: alcance y contenido (III)", en LAGO MONTERO, J. M.; GIL RODRÍGUEZ, I.; GUERVÓS MAÍLLO, M. Á.; ALFONSO GALÁN, R.: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, Comentario a la Ley 22/2009, de 28 de diciembre tras el Estatuto catalán*, Dykinson, Madrid, 2010, págs. 338-339. Por su parte LAGO MONTERO, J. M.: *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2000, pág. 174, habla de la falta de sentido de que las deducciones autonómicas por I.R.P.F. puedan abordar aspectos ya tratados en los mínimos personales y familiares. No obstante, esta referencia a la falta de sentido —que compartimos— no debe entenderse como tacha de inconstitucionalidad. Esta postura también es sostenida por PEÑA AMORÓS, M. M.: *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, Servicio de Publicaciones, 2005, pág. 129. También es interesante el parecer de FERNÁNDEZ ORTE, J.: *Las deducciones...*, ob. cit., págs. 105-106, que favorable a las deducciones en la cuota, aclara la incoherencia que supone la existencia de deducciones por circunstancias familiares y personales con idénticas circunstancias a las tenidas en cuenta en los mínimos personales y familiares. A mayores, interesante de nuevo es el parecer de LAGO MONTERO, J. M.: *El Poder Tributario...*, cit., pág. 173, "En cuanto a las deducciones de la cuota, el tema ha quedado francamente "descolocado" habida cuenta de la reforma del I.R.P.F. por Ley 40/ 1998, de 9 de diciembre, que altera, por supresión, el cuadro de las que han venido rigiendo en los últimos años, y a las que se refería la reforma del sistema de financiación autonómica de 1996". Misma postura la encontramos en GIL RODRÍGUEZ, I.: "La cesión del impuesto español sobre la renta a las regiones: atribución de competencias normativas", en CRUZ DE QUINONES, L. (Dir.): *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas en un maestro*, Tomo II, Instituto Colombiano de Derecho Tributario (I.C.D.T.), Colombia, 2010, pág. 1302. Estas posturas se sustentan en que tanto el Estado como las CC.AA. tratan de incentivar por separado determinados comportamientos, lo que en ocasiones provoca su confusión.

35 Como ya hemos apuntado en otro lugar, las CC.AA. de régimen común, a tenor del art. 46.1 c) L.S.F.C.A.-2009, tienen capacidad normativa para aprobar deducciones en la cuota íntegra autonómica por 1. "Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta"; y 2. "Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro".

36 Véase sobre las sugerencias de la O.C.D.E. para reducir beneficios fiscales, el trabajo de LÓPEZ CARBAJO, J. M.: "Situación actual y tendencias de futuro del I.R.P.F. en los países de la O.C.D.E. y de la U.E.: ¿Está el I.R.P.F. en una encrucijada?", en *Revista Principios*, núm. 3/2005, págs. 99 y 100, donde se reconoce asimismo la dificultad política para ello.

37 Tajante al respecto se muestra GIL RODRÍGUEZ, I.: *La cesión del I.R.P.F.: alcance y contenido (III)*, ob. cit., págs. 341-342, que opina que los mínimos personales y familiares son un aspecto esencial del Impuesto, calificando la cesión de competencias en los mínimos de "frivolidad" pues ni el 10 por ciento ni nada debe ser asumido por las CC.AA. A juicio de la autora, el alcance de las competencias normativas en el I.R.P.F. por las CC.AA. sólo debiera circunscribirse a la tarifa.

con el único límite de que ésta sea progresiva. Con esto, las CC.AA. podrán ampliar, reducir y distribuir los diferentes tramos de renta a su antojo, sin apenas límites objetivos como sí los hubo en otro momento, de forma más satisfactoria³⁸. Eso sí, debe tenerse presente el término de la no confiscatoriedad, que aunque la L.S.F.C.A. de 2009 no lo dice —quizás porque para algunos es una tautología³⁹—, no está de más recordarlo y así, la concreción de la competencia de las CC.AA. de régimen común sobre la tarifa desde este principio, obliga a ponerla en armonía con la que regula el Estado⁴⁰.

En definitiva, demasiada libertad competencial del legislador autonómico que puede afectar a los mínimos personales y familiares de forma directa o indirecta, siendo éstos, como hemos dicho, elemento esencial del I.R.P.F. como consecuencia de que, en el sistema vigente, los mínimos personales y familiares son tenidos en cuenta a la hora de la conformación de la cuota a través de su previo sometimiento a la escala general que grava la renta general. La modificación por las CC.AA. de ésta para el tramo autonómico puede llegar a tener algún tipo de consecuencia sobre el importe efectivo a minorar en concepto de mínimos⁴¹. El ejercicio de estas competencias por las CC.AA. afectará mayormente a quienes más circunstancias personales y familiares tengan: familias numerosas, con ascendientes a cargo y personas en situación de discapacidad.

Según el art. 56. 2 L.I.R.P.F., superando el importe en concepto de base liquidable general (base imponible general menos reducciones en la misma) al importe en concepto de mínimos personales y familiares (adición de los mínimos por contribuyente, descendiente, ascendiente y discapacidad), éste último formará parte de la base liquidable general. Por el contrario, si fuera superior el importe por mínimos que el de la base liquidable general, aquél formará parte de ésta por cantidad equivalente, mientras que el exceso se restará de la base liquidable del ahorro. Si no hubiera base liquidable general, todo lo cuantificado en concepto de mínimos formará parte de la base liquidable del ahorro, sin posibilidad de convertirla en negativa. Se quiere así que la aplicabilidad de los mínimos personales y familiares no discriminen en función del tipo de renta ante un I.R.P.F., como el español, configurado de forma dual por imposición de la moda nórdica⁴² y la globalización fiscal. Dualidad del I.R.P.F. que la L.I.R.P.F. 1998 (bajo un Gobierno del Partido Popular) ya apuntó y que después continuó e incluso exacerbó la L.I.R.P.F.-2006 (bajo

38 Las CC.AA. desde la L.C.T.- 1996 han ido ganando terreno competencial, tanto en el objeto de lo que pueden entrar a regular como en los límites, lo que es un cúmulo de despropósitos políticos que merecen la pena ser denunciados. Sobre la posibilidad de regular la tarifa o escala, la L.C.T.-1996 atribuía competencias normativas a las CC.AA. pero lo condicionaba a que la cuota que surgiera de afrontar la tarifa autonómica a la entonces base liquidable regular no podía variar al alza o a la baja en un 20 por ciento a la tarifa complementaria del Estado. La L.C.T.-2001 suprimió este límite y así, las CC.AA. pasaron a tener competencias normativas sobre la tarifa o escala general autonómica siempre que respetaran los mismos tramos que la tarifa del Estado. Estos límites específicos desaparecieron ilógicamente en la actual L.S.F.C.A.-2009, pues, aunque no es negativo que las CC.AA. entren a regular la escala general, lo cierto es que su ejercicio competencial debiera estar limitado.

39 Según la segunda acepción proporcionada por la R.A.E. por tautología debe entenderse la "repetición inútil y viciosa". MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 21ª ed., Tecnos, Madrid, 2010, pág. 110, consideran que la referencia constitucional en el art. 31.1. C.E. a la no confiscatoriedad del sistema tributario es una referencia tautológica pues en la opinión de estos autores la confiscación se sitúa "extramuros del ordenamiento tributario".

40 No está de más recordar, que a las CC.AA. le son aplicables los principios derivados de la justicia constitucional tributaria. Así lo recuerda LAGO MONTERO, J. M.: *El Poder Tributario...*, cit., pág. 45: "La acción conjunta de todos los tributos estatales, autonómicos y locales no ha de producir descapitalización ni gravar por debajo del mínimo vital de subsistencia".

41 Esta idea ya la apreció para la L.C.T.-1996, RAMOS PRIETO, J.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como tributo parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas", en *Palau* 14, núm. 28, enero-abril 1997, cit., pág. 99, que con sus matices puede ser trasladada al actual marco de la L.S.F.C.A.-2009 y L.I.R.P.F.-2006.

42 Hablamos de Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia.

un Gobierno del Partido Socialista) mediante la división entre renta general y rentas del ahorro⁴³. Efectivamente, la característica de la generalidad exige que, para todo contribuyente del Impuesto —con independencia de cuál sea el origen mayoritario de sus rentas—, se tenga en cuenta sus circunstancias personales y familiares; características que la actual Ley cumple. Pese a esto, no faltan voces autorizadas que discuten la imposibilidad de rebasar la cifra del cero, o al menos que no se admita la compensación con ejercicios positivos de años venideros⁴⁴.

El actual régimen fiscal de los mínimos beneficia más a quienes más circunstancias personales y familiares tengan a valorar, pues, incrementándose el importe total del mínimo, podrá pasarse de tramo en la escala, donde aumenta por consiguiente el tipo marginal que le es de aplicación, y por ello también el importe a minorar. No obstante, tanto para la base liquidable general como para los mínimos a valorar en la abrumadora generalidad de los contribuyentes cuyo grueso de rentas derivan del trabajo personal y de la actividad económica como persona física, le es difícil rebasar el límite del primer tramo de la escala general estatal (17.707,20 euros hasta el ejercicio 2014, 12.450,00 euros desde el ejercicio 2015) y de las escalas generales autonómicas que acostumbran a copiar la escala que aprueba el Estado.

El tratamiento del mínimo personal y familiar tras la reforma de la L.I.R.P.F. por la Ley núm. 26/2014, de 27 de noviembre, no cambia en los que afectan a la forma en que son aplicados en la estructura del impuesto. No hay ningún cambio sustancial ni sustancioso que afecte a la estructura del I.R.P.F. ni particularmente a la aplicabilidad de los mínimos. Sí hay variación en algunos aspectos cuantitativos, aunque no demasiados ni de forma reseñable, y en algunos cualitativos, como acontece con el mínimo por descendientes, que de inmediato tratamos.

2. El mínimo del contribuyente

La cuantificación del mínimo personal y familiar depende de la adición de las cantidades correspondientes en concepto de mínimo del contribuyente, mínimo por descendientes, ascendientes y discapacidad. Por otra parte, importante es advertir que la Ley 26/2014, de reforma del I.R.P.F. provoca plausiblemente el aumento de los importes a partir del 1 de enero de 2015, aunque no lo hace en igual porcentaje, lo cual no le encontramos *a priori* una explicación razonable.

Con la actual Ley, el mínimo del contribuyente es, con carácter general, de 5.550 euros. Como se sabe, este importe es único aunque a los contribuyentes la Ley le permita formar una unidad familiar y opten por la declaración

43 Sobre la diferencia entre el I.R.P.F. sintético (todas las rentas se gravan de forma similar), analítico (cada renta tiene un tratamiento fiscal diferente) o dual (se establece una desagregación de las rentas en dos bloques, fundamentalmente entre rentas del trabajo —gravadas con una tarifa o escala marcadamente progresiva— y rentas de capital —gravadas con tipos proporcionales o escalas menos progresivas—), cfr. LÓPEZ CARBAJO, J. M.: *Situación actual y tendencias de futuro del I.R.P.F.*..., cit., págs. 102 y ss.; y PICOS SÁNCHEZ, F.: "Quince años de modelo dual de I.R.P.F.: experiencias y efectos", en *DOC.-I.E.F.*, núm. 12/2003. Este sistema dual ha tenido la bendición como constitucional por la S.T.C. núm. 19/2012, comentada para el caso por FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Principio de igualdad tributaria en el I.R.P.F. y tutela judicial efectiva", en *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, noviembre-diciembre 2013, págs. 12 a 23, que aun reconociendo que la división o dualización de rentas en el I.R.P.F. es una afectación del principio de igualdad, que provoca una menor redistribución de renta, con ella se quiere combatir la huida de capitales y la búsqueda de un sistema tributario competitivo como consecuencia de la globalización.

44 Es la crítica interesante puesta de manifiesto por GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., pág. 36, quien cree que debiera admitirse la compensación de las cantidades negativas durante los cuatro años siguientes. Adoptar este planteamiento para los mínimos personales sería una especie de Impuesto negativo diferido.

conjunta⁴⁵. También suben los complementos por edad del contribuyente. Así, si éste tiene una edad superior a 65 años, aumentará su mínimo en 1.150 euros, mientras que, si rebasa la de 75 años, el mínimo aumentará adicionalmente en 1.400 euros⁴⁶. A diferencia del mínimo por el contribuyente básico (el de los 5.550 euros), estos dos complementos por edad sí pueden aplicarse por cada miembro de la unidad familiar que los cumpla, cuando tributen conjuntamente.

El aumento cuantitativo provocado por la reforma del I.R.P.F. cuya entrada en vigor fue el 1 de enero de 2015 es reseñable, sin embargo, no es uniforme, lo que evidencia que ha habido cierta arbitrariedad en la decisión del *quantum* aumentado. El mínimo por contribuyente básico aumenta un 7,75 por ciento (previamente era de 5.152 euros), si es mayor de 65 años un 25,27 por ciento (previamente era de 918 euros), y si es mayor a 75 años un 24,78 por ciento (previamente era de 1.122 euros). Debieran buscarse índices en los que fundamentar la subida, que entendemos que convendría que fueran para todos los importes homogéneos.

Como decimos, el mínimo por el contribuyente básico (no los complementos por edad) es único tanto para tributación individual como conjunta, no viéndose aumentado o multiplicado en función del número de contribuyentes que forman parte de la unidad familiar. No es desde luego una limitación plausible desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva que no debiera entender de la forma de declaración sino de estrictos postulados de justicia tributaria. Quizás fuera conveniente que éste se ampliara cuando un matrimonio declara conjuntamente, especialmente si ambos trabajan para estimar favorablemente a los matrimonios donde sus dos miembros trabajan, y así indirectamente reconocer el fenómeno de la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.

Asimismo, se trata de una cantidad única e invariable que no se minorará mediante la técnica del prorrateo si el período impositivo del contribuyente fuera menos del año natural por causa del fallecimiento del contribuyente⁴⁷.

3. Los requisitos de la convivencia y de la dependencia económica en el mínimo por descendientes y su conexión con el tratamiento de los alimentos pagados a los hijos por decisión judicial de los Arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., tras la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014

Como indica el art. 58 L.I.R.P.F., el mínimo por descendientes será aplicado al contribuyente por cada uno de ellos menores 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.

Por “descendientes” debe entenderse una interpretación estricta del término, de tal forma que sólo se podrá practicar el beneficio por los parientes en línea descendiente de forma directa, es decir, hijos, nietos o bisnietos, mas en ningún caso puede manejarse un concepto amplio como los descendientes en línea colateral (descendientes

45 Cfr. art. 84.2 L.I.R.P.F.

46 Como advierte ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., pág. 760, por si hubiera algún pícaro contribuyente, que el aumento por edad es único si se rebasa, no por cada año que se rebasa.

47 Vid. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., págs. 759 a 763. Como señala el autor, el mínimo por descendientes no ha causado una excesiva conflictividad dado que los requisitos de aplicabilidad son bastante sencillos.

de hermanos) y descendientes por afinidad (hijos del cónyuge)⁴⁸. Se establece como límite de edad máximo, el de los 25 años (no cumplidos), salvo discapacidad del descendiente, no exigiéndose a mayores —de forma muy plausible— que el descendiente se encuentre en estado civil de soltero, como sí lo requiriera la normativa anterior a la L.I.R.P.F.-2006.

La edad máxima y el tipo de descendientes que dan lugar al nacimiento del derecho al mínimo, son requisitos que suscitan dos cuestiones relevantes. La primera, la incoherencia de esta edad para posibilitar la aplicación del mínimo por descendientes, que no coincide exactamente con los descendientes que pueden integrar una unidad familiar a efectos de declaración conjunta (18 años). También en aquel caso se posibilita la aplicación del mínimo por todo descendiente (hijos, nietos...) y por los tutelados y acogidos, menores de 25 años, o mayores de esta edad con discapacidad; mientras que, para la conformación de una unidad familiar a efectos de declaración, sólo es permitida con los hijos, mas no con los tutelados y acogidos.

Quizás los límites de edad para ambos supuestos debieran unificarse y elevarse, dada la realidad española en la cual los hijos cada vez salen más tarde del hogar paternal o, incluso, convendría eliminarse para que se permita la aplicabilidad de los mínimos por descendientes siempre que exista dependencia económica del descendiente, tutelado o acogido sobre el contribuyente, pues en definitiva es esta realidad la que se debiera proteger desde el principio de capacidad contributiva⁴⁹. La edad del menor quizás puede tener algún tipo de trascendencia sustancial en la estimación de la dependencia económica y reconocimiento de la pérdida de capacidad económica del contribuyente, pero no debieran excluirse otros tantos factores que también provocan esta pérdida al margen de aquélla⁵⁰.

Sin perjuicio de que consideremos que puede entenderse como lógico el establecimiento de un límite de renta del menor para poder aplicarse su padre, tutor o acogedor el mínimo, no comprendemos por qué la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014 no lo ha aumentado como sí ha hecho con los importes. Era y sigue siendo de 8.000 euros, excluyendo las rentas exentas. Hubiera sido un buen momento para actualizar también tal límite.

En todo caso, tras la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014, el mínimo por el primer descendiente es de 2.400 euros, por el segundo descendiente se conceden 2.700 euros, por el tercer descendiente, 4.000 euros anuales, y 4.500 euros

48 Véase para más detalle ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, cit., pág. 764-765, aunque reconoce que secundar el concepto amplio de descendiente sería más acorde con los fines que se persiguen con los mínimos.

49 Interesa tener presente la valoración que se hace por LACRUZ BERDEJO, J.L.-SANCHO REBULLIDA, F.A.-LUNA SERRANO, A.-DELGADO ECHEVERRÍA, J.-RIVERO HERNÁNDEZ, F.-RAMS ALBESA, J.: *Elementos de Derecho Civil IV, Familia*, 2ª ed., Dykinson, Madrid, 2005, pág. 448, de los alimentos que el tutor presta al tutelado. Aunque no son propiamente los regulados en los arts. 142 y ss. C.C., su contenido y orientación pueden ser llevados a cabo según estos, de forma subsidiaria a la decisión del juez o lo determinado por los padres en testamento, entre otros.

50 GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., págs. 36-37, cree que debiera elevarse el límite de edad de 25 a 30 años. Más allá van SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., pág. 304; y ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, cit., págs. 769-770, que consideran que no debiera estimarse ninguna edad pues ésta no siempre guarda relación con las cargas que supone para el contribuyente el mantenimiento del descendiente.

Es criterio general que se aplique el mínimo por descendientes el contribuyente que tiene para sí asignada la guarda y custodia, mas no quien verdaderamente la ostente ante alteraciones fácticas de lo determinado judicialmente, aunque hay alguna sentencia que ha estimado como correcta la aplicabilidad del mínimo por descendientes a quien convivía con éstos pero no la tenía atribuida por convenio regulador

por el cuarto y siguientes. Son cifras todas ellas que se han visto actualizadas al alza⁵¹. Cuando el descendiente sea menor de tres años, los mínimos anteriores se aumentarán en 2.800 euros⁵².

Si mediara adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá con independencia de la edad, en el período en el que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Si la inscripción no fuere necesaria, el aumento se producirá en el período impositivo en el que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos ejercicios consecutivos.

Los aspectos cualitativos del mínimo por descendiente son por todos conocidos como polémicos, especialmente cuando los contribuyentes como ascendientes de los menores que generan el derecho a su aplicación no conviven entre sí. Si conviven entre sí y estos con los descendientes (con asimilación a la situación de convivencia cuando el menor de 25 años se encuentre, por ejemplo, realizando estudios en otra localidad distinta al domicilio familiar) no es una situación que genere un especial debate ni litigiosidad familiar.

Por su contra, si ambos ascendientes contribuyentes, fundamentalmente padres que no conviven entre sí pero que lo hacen con el menor —véase porque tienen atribuida la custodia compartida tras un proceso de separación judicial, nulidad o divorcio— se podrán repartir el importe del mínimo por descendiente a la mitad, aunque hay toda una doctrina administrativa contradictoria al respecto, especialmente por la conexión del mínimo por descendientes con la posibilidad de declarar conjuntamente, que pasamos a ver.

Es criterio general que se aplique el mínimo por descendientes el contribuyente que tiene para sí asignada la guarda y custodia, mas no quien verdaderamente la ostente ante alteraciones fácticas de lo determinado judicialmente, aunque hay alguna sentencia que ha estimado como correcta la aplicabilidad del mínimo por descendientes a quien convivía con éstos pero no la tenía atribuida por convenio regulador⁵³. Sin embargo, esto ha sido criticado

51 Antes del ejercicio 2015 por el primer descendiente se ofrecían 1.836 euros actuales. Por el segundo descendiente se concedían 2.400 euros. Por el tercer descendiente, 3.672 euros, y 4.182 euros por el cuarto y siguientes descendientes. *A priori*, los importes aumentan, y entendemos que con carácter general beneficia a todos los contribuyentes. Sin embargo, el hecho de bajar los tipos marginales de la escala, sobre todo el inferior y la reorganización de los límites cuantitativos de los tramos, ocasiona que los contribuyentes, especialmente para los que más circunstancias personales y familiares tengan a valorar, el efecto de la subida de importes por mínimos será relativo. Recuérdese que los mínimos se someten a la tarifa, por lo tanto, alivian su carga tributaria si el tipo que se les aplica es más elevado, que generalmente suele ser el del primer tramo. Dejando al margen situaciones transitorias de la escala estatal, el tipo del primer tramo queda en 9,5 por ciento hasta 12.450 euros de base, cuando antes de 1 de enero de 2015, era hasta 17.707,20 euros del 12 por ciento.

52 2.244 euros era la cantidad previa a 31 de diciembre de 2014.

53 Cfr. S.T.S.J. de Cataluña, núm. 400/2012, de 13 de abril (J.T. 2012/674), que se hace eco para resolver la cuestión el fallo del T.C. en Sentencia núm. 19/2012, de 15 de febrero, sobre la inconstitucionalidad del requisito de la convivencia.

por algún autor⁵⁴ en el sentido de que este criterio posibilita que quien verdaderamente no incurra en gastos se lo pueda aplicar. Es cierto el planteamiento, pero no lo es menos que los padres tras un proceso de crisis matrimonial tienen la obligación legal de comunicar al juez las variaciones que afectan a los hijos, por lo que en cierta medida la exclusión de la aplicabilidad del mínimo por descendientes de los que efectivamente conviven con los hijos pero no tienen para sí su guarda y custodia, en nuestra opinión, se viene justificando en el incumplimiento de los deberes legales de comunicación de los cambios de convivencia que ordena la Ley civil.

Para quienes pueden conformar una modalidad biparental o matrimonial según las reglas de la tributación conjunta⁵⁵, la situación es fácil, pues el requisito de la convivencia conjunta entre los cónyuges es una obligación y presunción de los artículos 68 y 69 C.C. y, en cierta medida, se sobreentiende que los hijos menores de 25 años siguen teniendo algún vínculo de convivencia o de dependencia con sus padres, salvo situaciones como la de estudio, irrelevantes para considerar como incumplido el requisito⁵⁶. Cuando los padres convivientes entre sí declaran conjuntamente, podrán aplicarse un mínimo por descendientes sin necesidad de prorrateo alguno. Si decidieran tributar de forma individual, cada uno tendría derecho al importe del mínimo por descendientes prorrateado entre ellos por partes iguales (artículo 61. II. 1ª L.I.R.P.F.). Parece que este escenario fáctico no tiene especiales frentes interpretativos⁵⁷.

Mayor dificultad reside en la situación en la que los dos padres ostentan la guarda y custodia, por ser compartida, ante situaciones como la de separación legal o estados civiles como los de divorciado, o inexistencia del vínculo, como ocurre en los casos de madres o padres solteros y con hijos y también incluso para las parejas de hecho.

Para este último caso, la situación de las parejas de hecho a efectos de tributación conjunta es distinta si entre los padres hubiera o no convivencia. A las parejas de hecho convivientes no se les permite la opción por la tributación conjunta biparental, aunque sí a uno de ellos la monoparental con todos los hijos menores de 18 años con los que conviva, sin posibilidad de aplicarse la reducción en la base imponible dispuesta para tal modalidad (2.150 euros), pues no pueden aplicársela si hay convivencia entre los padres. Las parejas de hecho no convivientes, es decir, rotas, podrán aplicarse la modalidad monoparental con los hijos menores con los que convivan, y ahí sí podrán practicarse la reducción aludida.

Es doctrina de la D.G.T. que, mediando convivencia entre los miembros que conforman una pareja extramatrimonial, por los hijos comunes se genera el derecho a aplicarse el mínimo por descendiente, que será prorrateado por partes iguales, como bien indica el artículo 61.I.1ª L.I.R.P.F., al ser ambos los que conviven con el descendiente y ello con independencia de si uno conforma de cara al I.R.P.F. una unidad familiar monoparental o cada uno de los padres

54 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., pág. 775.

55 Art. 82. 2ª L.I.R.P.F. Pueden formarla la integrada por los cónyuges no separados legalmente y si los hubiera, los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos; y los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

56 Repárese que si bien en el mínimo por descendientes, en principio, adquiere una relevancia la convivencia, en realidad en la modalidad de la tributación conjunta no se hace alusión a ella. No se exige ni siquiera que los cónyuges tengan que vivir en el mismo techo (se presume dada la obligación civil), y tampoco se exige de los hijos, que quedarán fuera de la unidad familiar a efectos de tributación conjunta si viven independientemente, no si no conviven, por lo que, si no conviviendo dependen de sus padres, para nosotros, sí podrían formar parte de la unidad familiar a efectos de declarar conjuntamente con sus progenitores.

57 Anticipamos el contenido del artículo 61. I. 1ª L.I.R.P.F., que más adelante se tratará: "Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales". Véase la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V0489-10, de 15 de marzo de 2010.

declara individualmente⁵⁸. Pero la D.G.T. no tiene una postura clara sobre el tema, y tanto sostiene en algunos pronunciamientos que quienes formen una pareja de hecho pueden repartirse el mínimo por descendientes a la mitad, como en otros sólo ha permitido la aplicación íntegra del mínimo al padre o madre que declara conjuntamente con el hijo⁵⁹. Otra posible interpretación, que podemos calificar como rigurosa, es la de considerar que tendría derecho a la aplicación del mínimo quien conviva con el menor el día del devengo del impuesto, con carácter general el 31 de diciembre, salvo para el supuesto de muerte, dado que la regla 3ª del art. 61 L.I.R.P.F. señala que las circunstancias personales y familiares a efectos de los mínimos serán las habidas a fecha del devengo.

Es de sobra conocido que el requisito de la convivencia (dice el art. 58 L.I.R.P.F. “siempre que conviva”) genera planteamientos litigiosos. Era y es un requisito puesto por la norma tributaria, aunque con la actual reforma, cuya entrada en vigor ha sido en enero de 2015, se ha rebajado su protagonismo. Los escenarios litigiosos no sólo tienen lugar en la esfera de lo cotidiano, sino también en lo jurídico, y especialmente en lo jurídico-fiscal, sobre los que ya ha entrado a valorar el T.C. Se trata de un aspecto polémico cuando sólo uno de los padres conviva con el menor, fundamentalmente por tener atribuida para sí la guarda y custodia del mismo si no alcanzara la edad de los 18 años, mientras que el otro, padre o madre, queda sujeto a un régimen de visitas para con éste y contribuye a los gastos que tenga.

Según la L.I.R.P.F., el padre pagador de alimentos a los hijos por decisión judicial no puede reducirse las cantidades por tal concepto de la base imponible de su I.R.P.F., como sí se permite por el art. 55. L.I.R.F. a otros pagadores de alimentos o de pensiones compensatorias. Se trata de un planteamiento que es así desde la L.I.R.P.F.-1991, pero no lo ha sido siempre, dado que la L.I.R.P.F.-78 (tras la redacción proporcionada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre) sí lo permitía⁶⁰.

A este respecto hay voces que consideran que estos padres sufren discriminación por los alimentos pagados a sus hijos frente a otros pagadores de alimentos y de pensiones compensatorias por decisión judicial, a los que a diferencia de aquéllos se les viene permitiendo la sustracción de lo satisfecho de la base imponible, en principio

58 Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V0661-09, de 31 de marzo (J.U.R. 2009, 185407).

59 Sobre los criterios oscilantes en la D.G.T. respecto de la posibilidad de prorrateo del mínimo por descendientes para quienes están unidos y conviven extramatrimonialmente, véase MELLADO BENAVENTE, F. M. (Coord.): *Manual del Impuesto...*, cit., pág. 1350. A favor de la primera interpretación cita la Consulta de la D.G.T. de 23 de febrero de 2004. A favor de la segunda, la Consulta de 3 de diciembre de 1999, que es seguida por consultas núm. 1075-04, de 23 de abril de 2004, núm. V1400-07, de 28 de junio de 2007, y núm. V0920-09, de 30 de abril de 2010. Los autores opinan que la interpretación más razonable es la primera.

60 Cfr. art. 7.4 L.I.R.P.F.-1991 en la redacción dada por la Ley 48/1985.

de la general, y si ésta fuera insuficiente de la del ahorro, sin posibilidad de convertirlas en negativas (cfr. art. 55 L.I.R.P.F.)⁶¹.

Al respecto, el T.C.⁶² ha sentenciado que de admitir la reducción de las anualidades a los hijos de la base imponible como sí se permite por la ley a otros pagadores de alimentos o de pensiones compensatorias por decisión judicial, implicaría tratar de forma más favorable, hasta el punto de establecer un privilegio fiscal, a los progenitores separados o divorciados frente a quienes conviven con sus hijos —véase el de un matrimonio con sus vástagos— que contribuyen también a los gastos de los mismos. Considera el alto Tribunal que el deber de alimentos de los hijos es un deber *ex Constitutione* frente a los otros deberes alimenticios y compensatorios que son simplemente *ex lege*, por lo que está justificado que el legislador no permita la reducción en la base imponible de los alimentos satisfechos a los hijos, y así a ninguno de los padres se les permite deducir por el mecanismo que contempla el art. 55, el coste del mantenimiento de los mismos.

En realidad, el T.C. acierta en su fallo, pero no todos los argumentos que aportan nos parecen sensatos. No nos parece sensato el argumento de que no existe discriminación por la diferente posición del pagador de alimentos de los hijos sobre otros pagadores dado que el origen de aquella obligación parte de la misma Constitución y, la de éstos, de la ley⁶³. Tampoco lo es que se distinga entre la obligación de alimentos a los hijos como ordinaria y el resto de obligaciones alimenticias y compensatorias como extraordinarias desde el punto de vista estadístico y

61 Así entendemos que es el pensamiento de MARTÍNEZ GÁLVEZ, J. P.: "Nulidad, separación y divorcio (y III): las pensiones compensatorias y la indemnización por nulidad matrimonial en el I.R.P.F.", en *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 13, núm. 2, 1997, pág. 166: "La regulación de las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos no es perfecta en cuanto a la correlación ingresos-gastos. En efecto, si el fundamento del Impuesto es la adecuación del gravamen a la capacidad económica del sujeto pasivo, no cabe duda que ésta se ve reducida no sólo por las cantidades satisfechas al cónyuge, sino también por las entregadas a los hijos, y con independencia de que estemos ante supuestos de crisis o conflicto matrimonial (separación judicial, divorcio...) o ante una familia estable, pues la obligación de alimentos está presente en el Código Civil en materias tales como las relaciones paterno-filiales (arts. 154 y ss.), entre cónyuges (art. 143), cargas y obligaciones de la sociedad de gananciales (arts. 1362 y 1408), etc.". Pero sobre todo esta regulación no era bien vista desde el punto de vista de la renta disponible configurada como objeto del I.R.P.F. en la Ley de 1998. Así, en este contexto legislativo GUERRA REGUERA, M.: "Pensiones compensatorias y alimenticias en el Impuesto sobre la Renta", en *Diario La Ley*, núm. 5635, Sección Doctrina, 17 de octubre de 2002, págs. 5-6, indicaba que la imposibilidad de reducir de la base imponible los alimentos pagados a los hijos, no es coherente con los planteamientos esenciales que se perseguían en aquella Ley.

62 Véase la S.T.C. núm. 57/2005, de 14 de marzo (*R.T.C.* 2005/57), F. J. 3º a 6º.

63 Las S.S.T.C. núm. 57/2005, de 14 de marzo (*R.T.C.* 2005/57), en su F. J. 4º, y núm. 33/2006, de 13 de febrero (*R.T.C.* 2006/33) F. J. 4º, creen que, a efectos de la fiscalidad no se encuentran en posiciones iguales quienes están obligados a satisfacer alimentos por un deber constitucional, como lo es el que tienen los padres por mandato del art. 39.3 C.E. que exige prestar asistencia de todo orden a los hijos, de otras relaciones alimenticias impuestas por la Ley. Para nosotros, éste no es un razonamiento válido pues lo que debe interesar al legislador fiscal, en aras a una mejor satisfacción del principio de capacidad contributiva, es el efecto mismo que una obligación provoca en la disposición al pago una vez satisfechas las obligaciones, sean de índole constitucional o legal.

también por los conceptos que engloba⁶⁴. El principio de capacidad contributiva no debiera conocer de la causa —constitucional o legal— del deber, sino del efecto que ese deber tiene sobre la disposición de pago y ahorro del contribuyente, en definitiva, de su predisposición frente al fisco. El único argumento válido, a nuestro modo de ver, es el que realiza el T.C. desde el principio de igualdad al cotejar a aquellos padres que no tienen para sí atribuida la custodia de sus hijos, pero satisfacen por decisión judicial alimentos y aquellos otros que sí tienen aquella y que no se verían beneficiados de la reducción. Se trata de la misma obligación, la de los padres con los hijos, con la salvedad de que, en el primer caso, queda dispuesta por una decisión judicial, mientras que para la segunda situación, no⁶⁵.

Por otra parte, el T.C. también ha tenido que entrar a valorar el argumento de discriminación indirecta que sufren los varones con la normativa de la L.I.R.P.F., que les impide reducirse de la base imponible las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a los hijos, ordenados judicialmente. Aunque es cierto que estadísticamente los pagadores de alimentos a los hijos pertenecen mayoritariamente al género masculino, para el Alto Tribunal (S.T.C. núm. 33/

64 Es el razonamiento que emplean las S.S.T.C. núm. 57/2005, de 14 de marzo (*R.T.C.* 2005/57), en su F. J. 6º, y núm. 33/2006, de 13 de febrero (*R.T.C.* 2006/33), F. J. 5º, en las cuales se razona que los alimentos a los hijos suponen un gasto corriente o mero consumo de renta frente a otras obligaciones alimenticias o compensatorias, que son gastos extraordinarios. Además, el T.C. se acoge al diferente concepto por el que se otorgan. Los alimentos a los hijos comprenden no sólo la mera subsistencia, sino todo lo necesario y conveniente para el mantenimiento, sin necesidad de que estén en una situación de carestía total. Cubren más allá de la subsistencia, gastos de ocio, actividades escolares o extraescolares. Los alimentos a favor de otros parientes son simplemente para garantizar su subsistencia, igual que la pensión compensatoria se puede llegar a imponer para superar el desequilibrio que sufra el cónyuge que menos tiene, lo cual no quiere decir que no tenga nada. Sin embargo, de nuevo no nos parece un argumento convincente desde el principio de capacidad contributiva, que no debe entender de conceptos extraordinarios ni ordinarios sino simplemente de la predisposición al pago una vez satisfechas ya las obligaciones que el contribuyente tiene, especialmente de aquellas que derivan de la Ley o de la Constitución, en definitiva, del ordenamiento jurídico. En definitiva, la merma de capacidad económica del contribuyente no debe depender del origen normativo del que se parta para justificarla.

65 En definitiva, son parte de la carga familiar parental que impone la Ley con independencia de la relación que una a los padres. Así, la S.T.C. núm. 1/2001, de 15 de enero (*R.T.C.* 2001/1), F. J. 3º *in fine* dice: "De este modo, al excluir la posibilidad de que los padres que deben satisfacer pensiones de alimentos en favor de sus hijos por resolución judicial puedan deducir la cuantía de las mismas en la base imponible del I.R.P.F., como señala el Abogado del Estado, el art. 71.2 de la Ley 18/1991 no hace otra cosa que equiparar la situación de aquéllos a la de todos los padres que —por imperativo constitucional (art. 39.3 C.E.) y legal (arts. 110, 111 y 143 C.C.)— han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que lo imponga". Aun así, la jurisprudencia menor sigue resolviendo el tema y argumentando en contra de la posibilidad del planteamiento de una cuestión de constitucionalidad con amparo en la S.T.C. núm. 1/2001 (cfr. por ejemplo la S.T.S.J. de Madrid núm. 869/2001, de 13 de junio, *J.T.* 2002/243, y previamente a la S.T.C. 1/2001, la S.T.S.J. de Andalucía (Sevilla) de 2 de febrero de 2000, *J.T.* 2000/293). Sobre el tema, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Cantidad deducible de la base imponible del I.R.P.F. (1991) en concepto de pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades por alimentos, cuando no existe distribución expresa de la cuota correspondiente a cónyuge e hijos", en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paraf. Núm. 414/2001, B.I.B. 2001/1267, tiene una posición profundamente negativa. Dice que tal enfoque salva correctamente la cuestión desde el punto de vista formal mas no así desde el material. *Vid.* PUEBLA AGRAMUNT, N.: "La reducción de la base imponible en el I.R.P.F. por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos", en *Revista Contabilidad y Tributación, Comentarios y Casos Prácticos*, núm. 323, febrero 2010, pág. 96, que entiende como justificada la exclusión de los padres que por decisión judicial pagan alimentos a sus hijos de la posibilidad de practicarse la reducción del art. 55 L.I.R.P.F. frente a otros alimentistas a los que sí se les ofrece el beneficio. Sin embargo, LASARTE LÓPEZ, R.: "Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en el I.R.P.F.", en LASARTE, J. (Ed.): *La familia ante el Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 232 a 236, piensa que si bien este trato puede no llegar a vulnerar el principio de igualdad, se siente convencida en que sí del principio de capacidad económica "...porque las cantidades que se pagan en concepto de pensión no son disponibles por el sujeto no ya por voluntad propia, sino por la intervención judicial". En realidad, la exclusión, como apunta SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit. pág. 311 y 315, era bastante incoherente con el concepto de renta disponible que se manejaba en la L.I.R.P.F.-1998, pues ésta constituía el objeto de la misma, y cree que la merma de capacidad económica que experimenta el pagador de alimentos debiera corregirse como se hace con las pensiones compensatorias y otros alimentos a personas distintas a los hijos; es decir, en la base y no en la conformación de la cuota. Lo cierto es que esta polémica también se reproduce en otras legislaciones, como puede ser la belga. En tal legislación los alimentistas pueden deducirse el 80 por ciento de los alimentos, lo que para autores de tal patria como DE WOLF, M.-THILMANY, J.-MALHERBE, J.: *Impôt des Personnes Physiques*, Larcier, Bruselas, 2013, págs. 289 y ss., supone tratar de forma más favorable a los padres de familias descompuestas que a los que conviven todos ellos con sus hijos.

2006, de 13 de febrero (R.T.C. 2006/33), también el padre o madre no pagador de alimentos pecuniarios pero sí custodio de los hijos asume el mantenimiento de éstos, prestando alimentos a través de los diferentes medios posibles, como los de habitación, vestido y soporte de gastos⁶⁶.

Entendemos del parecer del T.C. que la posición de ambos padres, del conviviente y del no conviviente, pero responsable económico del menor, debiera ser la misma, ¿pero esta idea queda reflejada en la L.I.R.P.F. antes y después de la reforma de 2014 con efectos de 1 de enero 2015?

El escenario que causa un mayor debate desde el principio de igualdad es el de aquel padre o madre que no convive con el menor pero que sí sufraga parte de los gastos de los hijos. El sufragio de estos gastos puede ser tras una decisión judicial, o sin ella.

Que un padre satisfaga alimentos a sus hijos sin mediar una decisión judicial que le indique una cantidad expresa en dinero no es infrecuente. Este escenario es posible, especialmente cuando estamos antes separaciones de hecho transitorias o prolongadas. Desproteger fiscalmente al padre o madre no conviviente pero que sí sufraga parte de los gastos de los hijos sin decisión judicial impulsa desde luego la judicialización de cualquier conflicto familiar, aunque haya acuerdo, con el consiguiente allanamiento del contribuyente como sujeto demandado para poder así beneficiarse del trato que la Ley otorga a los pagadores de alimentos por decisión judicial⁶⁷. Esta filosofía es un claro desestímulo a las soluciones pacíficas y autocompositivas, o a acudir a fórmulas que conviene potenciar como lo es la mediación familiar, conduciendo inevitablemente a la fórmula heterónoma por excelencia en la resolución de conflictos, la jurisdicción.

Previamente a la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014 con efectos desde el 1 de enero de 2015, a los contribuyentes no convivientes con sus hijos, pero sí pagadores de alimentos a los mismos sin decisión judicial no se les reconocía de ninguna forma la merma de capacidad contributiva efectiva que experimentaban. Eran pagadores no convivientes y sin decisión judicial por medio, pero que afrontaban religiosamente el pago de ciertas cantidades para el mantenimiento, cuidado, educación...de sus vástagos, y que, según la normativa anterior, quedaban totalmente desamparados, quizás para prevenir cualquier situación de fraude.

No hay que perder de vista que los alimentos percibidos por los hijos por decisión judicial vienen considerándose exentos en sede del perceptor para dar así cumplimiento a la protección integral de los hijos que ordena la

66 En realidad, el T.C. no entra a valorar si hay o no una discriminación indirecta por razón de sexo pues entiende sin más que no hay desigualdad, sino tratamiento igual de quienes están en similar posición de cara a los hijos. Cfr. JIMÉNEZ NAVAS, M.: "La fiscalidad de género en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en MERINO JARA, I.-MANZANO SILVA, E. (Dirs.): *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson, Madrid, 2012, págs. 162 y 163. El T.C. en la Sentencia núm. 1/2001, de 15 de enero (R.T.C. 2001/1), F. J. 3º, y núm. 33/2006, de 13 de febrero, F. J. 7º, entra a valorar otras acusaciones de menor entidad pero que conviene también advertir. Mantiene que por los alimentos a los hijos la esposa no es la beneficiada de los mismos, sin perjuicio de que sea la administradora, siendo aquéllos los titulares de las cantidades recibidas y debiéndose emplear en su provecho. En este sentido cfr. el F.J. 3º de la S.T.C. núm. 1/2001, de 15 de enero (R.T.C. 2001/1).

67 Por eso y con toda razón GUERRA REGUERA, M.: *Pensiones compensatorias...*, ob. cit., págs. 7 a 9, siguiendo a GOROSPE OVIEDO J. I.: "El nuevo régimen fiscal de los planes de pensiones y mutualidades de previsión social y de las anualidades por alimentos en el I.R.P.F." en *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 10/2000, págs. 37, consideran que debiera admitirse la posibilidad de probar por cualquier medio la realización de los pagos y no sólo como consecuencia de una decisión judicial.

Constitución⁶⁸. La lógica pudiera llevarnos a pensar que cualquier trato beneficioso al pagador de alimentos a sus hijos sin decisión judicial tendría que llevar la contrapartida de dejarlos exentos en sede del hijo perceptor. Si esto fuera así, fiscalmente el pago de los alimentos sin decisión judicial podría tener como única intención el dejar en el limbo de la tributación cantidades de renta. En este sentido, el legislador de la reforma del I.R.P.F.-2014 acierta cuando, estimando —como creemos que hace— en el mínimo por descendientes la situación de pago de alimentos por los padres sin mediar decisión judicial, no reformula la cuestión en sede del hijo, de forma que para éste sólo quedan exentos los alimentos percibidos por decisión judicial.

Dicho esto, y a modo de resituarnos en el foco de estudio. Con anterioridad a la reforma de 2014 del I.R.P.F. sólo el padre conviviente podía aplicarse el mínimo regulado en el art. 58 L.I.R.P.F. El padre no conviviente pero que sí sufragaba los gastos de los hijos sin decisión judicial quedaba, como ya hemos tratado, totalmente desamparado. Por su contra, si mediaba —o en presente, si media puesto que esto no se ha alterado— una decisión judicial, el padre que sufraga los gastos pero no convive con el hijo, no se le viene permitiendo la aplicación del mínimo por descendientes, pero los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. le posibilita otra alternativa que, sin ser igual a éste, pretende ser un paliativo⁶⁹. En todo caso el padre conviviente tenía derecho al mínimo sólo.

Sin embargo, esta interpretación, que venía siendo mayoritaria y la comúnmente aceptada —aunque criticada—, fue desmontada por la R.T.E.A.C. de 11 de septiembre de 2014 (J.T. 2014/1377), resolviendo un recurso para la unificación de criterio. Considera el Tribunal Económico Administrativo Central como compatibles la aplicabilidad para una misma persona que tiene la custodia compartida de sus hijos, del mínimo por descendientes (por mitad según la regla 1ª del art. 61 L.I.R.P.F. que comentaremos) y la aplicación del mecanismo reductor de la progresividad de los arts. 64 y 75⁷⁰. No obstante, a nuestro juicio, esta interpretación supone tratar de forma sobradamente mejor a los padres que han sufrido un proceso de nulidad, separación o divorcio con atribución de la guarda y custodia compartida y pagadores de alimentos por decisión judicial, que a quienes no han sufrido tal crisis matrimonial o de pareja⁷¹.

68 Están exentas del Impuesto, según el art. 7 k L.I.R.P.F.: "las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial". Las cantidades no dispuestas en virtud de decisión judicial a los hijos tienen la entidad de rendimientos del trabajo en sede de los mismos, como perceptores. La S.T.C. núm. 33/2006, de 13 de febrero (R.T.C. 2006/33), F. J. 6º, cree que la exención de los alimentos percibidos por los hijos está justificada desde el mandato de su protección integral que reclama la Constitución en su art. 39. Es un razonamiento bastante lógico y perfecto. Sujetar las anualidades de alimentos a los hijos de quienes los reciben de sus padres no convivientes, y no cuando convivan con sus padres y no haya una obligación judicial de prestarlos, aunque sí legal, sería un trato injusto a tildar como discriminatorio.

69 No lo es tampoco para HERRERA MOLINA, P. M.: *Las circunstancias personales y familiares*..., ob. cit., pág. 18, en clara crítica a lo que piensa el T.C. sobre la cuestión. Dice que ambas medias, mínimos por descendientes y mecanismo de los artículos 64 y 75 L.I.R.P.F., "no valen lo mismo en euros para un concreto contribuyente, junto a que el mecanismo atenuador de la progresividad de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. se aplica con independencia del número de hijos".

70 Dice la Resolución administrativa en su F. J. 3º, que "los artículos 64 y 75 no establecen como requisito que no existan convivencia con el hijo a favor del cual se satisfacen los alimentos, ni el artículo 58 se erige como norma de aplicación obligada en caso de que concurra con la de los artículos 64 y 75, sin que la ausencia de estas pretendidas reglas sea una laguna en la norma que pueda rellenarse acudiendo a la figura de la interpretación, sino que, bien al contrario, son un requisito (que no existan convivencia con el hijo a favor del cual se satisfacen los alimentos) y una regla (la aplicación preferente del mínimo por descendientes) que no existen actualmente y que sólo podrían introducirse, en su caso, vía modificación legislativa".

71 Y así lo argumenta en el Director de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. Discriminación sobre la que el T.E.A.C. tiene una solución difusa y confusa. Primero, cree que no son términos de comparación válidos, pues sólo lo son a su juicio para el caso los que pagan alimentos por decisión judicial y tienen la custodia compartida respecto de sus hijos, con los que también pagan alimentos, pero no disfrutan de ésta. No obstante, a pesar de considerar que no son términos de comparación homogéneos, lo cierto es que la discriminación no es negada por tal órgano en una argumentación, sin duda, un tanto impropia para este órgano, quien responde que "la normativa del I.R.P.F., lejos de ser neutral, está plagada de este tipo de situaciones que sólo el legislador podría solventar".

Según la interpretación habitual, el padre o madre pagador por decisión judicial de alimentos que no pueda aplicarse el mínimo por descendientes del art. 58 L.I.R.P.F. podrá sustraer de la base imponible general la cuantía de los alimentos, sometiendo el resultado a la escala general (1). Paralelamente, la cantidad ordenada judicialmente como alimentos también se somete a la escala general (2)⁷². El paso siguiente es el de someter a la escala general a los

El escenario que causa un mayor debate desde el principio de igualdad es el de aquel padre o madre que no convive con el menor pero que sí sufraga parte de los gastos de los hijos

mínimos personales y familiares incrementados en 1.980 euros si el contribuyente fuera pagador de alimentos por decisión judicial (3)⁷³, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. La cuota íntegra general será el resultado de 1+2-3. El tratamiento de los alimentos dispuestos por decisión judicial a la hora de hallar la cuota íntegra general persigue aliviar el efecto de la progresividad del Impuesto⁷⁴ pero que, en todo caso, debiera mejorarse pues todo pagador de alimentos por decisión judicial, también los que lo sean habiéndose determinado la paternidad con su oposición y los padres generadores de los hijos tras una agresión sexual, pueden aplicarse este mecanismo, lo cual nos parece del todo contrario a la moralidad y al sentido común que debe regir mínimamente en las normas jurídicas. El Derecho Tributario no debe ser ajeno a consideraciones de moralidad, por lo que quizás habría que replantearse privar del derecho a disfrutar de ésta y otras minoraciones a aquellos padres condenados por delitos atentatorios contra la dignidad de alguno de los miembros de la familia⁷⁵.

Sobre este tratamiento que trata de atenuar la progresividad del Impuesto de quienes pagan alimentos por decisión judicial a los hijos, algún autor ha opinado que se provoca una discriminación para quienes no están separados ni divorciados y soportan los gastos de sus hijos, dado que no tienen para sí este mecanismo de atenuación de la progresividad. En realidad, estos tienen los mínimos por descendientes, que se niega (salvo para algunos pareceres como la R.T.E.A.C. citada) a quienes satisfagan alimentos a sus hijos por decisión judicial. Coincidimos con el profesor GUERRA REGUERA que cualquier agravio comparativo en términos cuantitativos quedaría corregido si los mínimos por descendientes estuvieran dotados de una forma más razonable⁷⁶.

El escenario tripartito previo a la reforma de 2014, fundamentado en los tres planos (1. sólo el padre conviviente podía beneficiarse del mínimo por descendientes, 2. imposibilitaba todo beneficio a los padres pagadores de

72 La decisión judicial sobre los alimentos prestados a los hijos puede ser de cantidad económica, sin más, o de manutención, vivienda y resto de necesidades económicas susceptibles de valoración (cfr. Consulta de la D.G.T. núm. 0095-00, de 26 de enero, *J.U.R.* 2001/192196). El beneficio comentado en el texto se tiene en cuenta para todo pagador contribuyente del Impuesto en España, aunque el hijo al que satisfaga alimentos se encuentre residiendo en el extranjero (cfr. Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V1368-09). Repárese que, como advierte la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V28-14, de 21 de mayo (*J.U.R.* 2014/177977), los gastos de desplazamiento (kilometraje) del padre no custodio que emplea en ver al hijo los períodos que le corresponde según convenio o decisión judicial no formarán parte de los alimentos a favor de los hijos.

73 Previo a la reforma del L.R.P.F.-2014, el importe era como ya hemos visto de 1.600 euros.

74 Véase desde el punto de vista práctico sobre el alivio de la progresividad GUERRA REGUERA, M.: *Pensiones compensatorias...*, ob. cit., págs. 6-7. Por eso considera que, aunque los alimentos a los hijos no reducen la base imponible del pagador, sí pueden conseguir un efecto análogo.

75 Pese a estos supuestos dice el Código Civil en su art. 111, tales padres "quedarán siempre a salvo las obligaciones de velar por los hijos y prestarles alimentos".

76 GUERRA REGUERA, M.: *Pensiones compensatorias...*, ob. cit., pág. 7.

alimentos sin decisión judicial, y 3. ofrecía la vía de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. a los padres pagadores de alimentos con decisión judicial) ha sido superado, aunque como de inmediato tendremos ocasión de plantear, la situación no se advierte nada clara. La reforma del asunto viene provocada por el fallo de la S.T.C. núm. 19/2012, que es la que ha obligado a regularlo de otra forma, no del todo convincente, y si se nos permite un tanto confusa.

La exclusión del padre pagador de alimentos y no conviviente del mínimo por descendientes, no era del todo justa para éstos, como tuvo ocasión de señalar el T.C. en tal Sentencia⁷⁷. Por eso la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014 que otorga nueva redacción al art. 58 L.I.R.P.F. ("mínimo por descendientes"), aunque sigue manteniendo el requisito de la convivencia con el menor como fundamental, incorpora un nuevo inciso que quiere salir al paso del planteamiento de inconstitucionalidad del que se partía, en el sentido de que también aquellos padres que no conviven, pero sufragan los gastos de sus descendientes pierden, por este hecho, capacidad económica.

Se dice en la nueva redacción: "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". Este inciso sustituye a otro, el que asimilaba a la convivencia cuando los descendiente dependiendo del contribuyente estuvieran internados en un centro especializado⁷⁸, que aunque desaparezca formalmente no quiere decir que no se cubra, sino que entendemos que tiene cabida en la nueva redacción, más amplia y comprensiva de otros supuestos.

No obstante, el precepto, tal y como queda dispuesto después de la reforma de la L.I.R.P.F. no aclara qué se entiende por dependencia, pues no la adjetiva con nada. Por eso, se ha planteado por algún autor los lógicos interrogantes si por dependencia debe entenderse patria potestad, guarda y custodia o dependencia económica. A nuestro modo de ver, la nueva redacción de la ley se está queriendo referir a esta última, pues es el único criterio que se amolda de forma más perfecta a las exigencias del principio de capacidad contributiva, a la par que consideramos que es el que más se adapta al sentir del fallo de la S.T.C. 19/2012⁷⁹.

Entonces, con la nueva redacción asimilando el requisito de la dependencia con el de la convivencia, ¿qué soluciones se ofrecen?

77 Cfr. F.J. 5º de la S.T.C. 19/2012: Es "evidente que la familia a la que manda proteger el artículo 39.1 C.E. nada tiene que ver con el hecho físico de la convivencia entre los miembros que la integran, de modo que no es posible admitir que el progenitor que no vive con sus descendientes pero que mantiene, por imposición legal o judicial, la obligación de prestarles asistencia de todo orden, quede excluido por esa circunstancia del ámbito de protección que exige aquel precepto constitucional". Se trata de una situación que incluso desde la perspectiva comparada también ha sido criticada hace años, especialmente por el autor germano VOGEL, K.: "Consideraciones sobre la obligación de manutención en el Impuesto sobre la Renta y el futuro de la imposición familiar", en *Hacienda Pública Española*, núm. 94/1985, págs. 396-397, que pone el acento en la injusticia que sufren los padres (varones) divorciados a los que sin tener el derecho de custodia, soportan el mantenimiento (incluso hasta de forma exclusiva, véase por ejemplo si soportan el alojamiento en una residencia o piso de estudios de éstos). Se trata del "problema de los padres divorciados", como señala profesor. Indica, según la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 21 de noviembre de 1976, que cita, que la exclusión del padre divorciado de todo beneficio que atienda a su obligación de manutención del hijo es inconstitucional.

78 Decía el inciso del art. 58 L.I.R.P.F. "Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados".

79 HERRERA MOLINA, P. M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., pág. 20, reflexiona qué puede llegar a entenderse por dependencia. Las posibles alternativas (patria potestad, guarda y custodia y dependencia económica) son de cosecha de este autor, que se decanta como nosotros por entender por dependencia, la económica. También en el los *Mementos Lefebvre* sobre el I.R.P.F. (consulta digital, de fecha 24 de octubre de 2015), se cree que por dependencia debe entenderse la económica.

No es una cuestión que quede clara en la nueva redacción de la Ley, como bien ha puntualizado la doctrina que rápidamente ha analizado el asunto. Algún autor considera que la nueva Ley ha dado lugar a un derecho de opción para el contribuyente que paga alimentos por decisión judicial, pudiéndose acoger al mecanismo de los mínimos o al de la reducción de la progresividad de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F.⁸⁰. Otra posible interpretación, es la que señalaría que en caso de custodia compartida se tendrá derecho al mínimo por descendientes y no a la reducción de la progresividad de referidos arts. 64 y 75 L.I.R.P.F.⁸¹. Algunos han apuntado que dada la exclusión de la equiparación de la convivencia y de la dependencia a quienes satisfagan hijos por decisión judicial, “la equiparación parece quedar limitada a casos tales como estudios de los hijos en otras localidades, internados o situaciones similares”⁸²; lo que en realidad —para nosotros— sería una interpretación que en muy poco diferiría de la situación previa a la reforma, dejándola vacía de contenido. También hemos querido entender de otros autores que lo que se quiere con la asimilación de la dependencia y la convivencia es salir al frente de la interpretación inflexible de que sólo quien conviva a fecha del devengo puede aplicarse el mínimo por descendientes, para así también permitir aplicárselo a quien teniendo atribuida la guarda y custodia de sus hijos junto con el otro padre o madre, no convive con ellos en el momento del devengo, pero sigue soportando con los gastos de los mismos sin que haya una decisión judicial que se lo ordene⁸³. Otra solución podría ser la de encajar la complicada R.T.E.A.C. de 11 de septiembre de 2014, que ya hemos explicado, con el nuevo requisito de la dependencia económica. Pero, ¿puede aplicarse quien no conviva con el menor pero sí pague alimentos por decisión judicial tanto el mínimo por descendiente como los mecanismos reductores de la progresividad de los artículos 64 y 75 L.I.R.P.F.?

El art. 58 L.I.R.P.F., tanto en su nueva como en su vieja redacción (para algunos o incluso el propio T.E.A.C. sostenían otra interpretación sobre la vieja redacción), trata el mínimo por descendientes como alternativa a cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley, aplicados éstos cuando el padre pagador de alimentos lo es por decisión judicial. La nueva redacción de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. disipa cualquier duda al respecto y deja claro el asunto cuando indica que los mecanismos atenuadores de la progresividad de sendos artículos para quienes pagan alimentos a sus hijos sólo tienen lugar para los contribuyentes “sin derecho a aplicación (...) del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley”. No obstante, por la asimilación que provoca la reforma de la dependencia con la convivencia podría llegar a pensarse que todo pagador de alimentos tiene amparo en el art. 58, también los que satisfacen alimentos por decisión judicial, al ser una forma de dependencia del menor sobre el contribuyente. Que el mínimo por contribuyente del art. 58 también acoja a los contribuyentes

80 Hemos encontrado esta postura, que parece ser sostenida por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, en HERRERA MOLINA, P.M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., pág. 24, que seguramente sea un comentario verbal de aquél a éste.

81 La plantea como hipótesis HERRERA MOLINA, P.M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., pág. 23, aunque entendemos de sus palabras que no la comparte.

82 Así se dice en el *Memento Lefebvre* sobre el I.R.P.F. (consulta digital, de fecha 24 de octubre de 2015).

83 Es la postura que hemos querido entender de MOCHÓN LÓPEZ, L.: “Cuestiones fiscales de la custodia compartida de los hijos”, encontrada en el enlace <http://asemip.org/foro/wp-content/uploads/2015/07/cuestiones-fiscales-de-la-custodia-compartida.pdf>, consultado el 15 de noviembre de 2015. La plantea para posibilitar la aplicación del mínimo por descendientes al padre o madre que, teniendo atribuida la guarda y custodia de forma compartida con el otro, no convive con el menor a fecha del devengo, es decir, 31 de diciembre. Esto lo hace para permitir a los dos padres custodios pero no convivientes entre ellos la aplicación por mitad del mínimo por descendientes, con independencia de quien viva fácticamente con el menor el 31 de diciembre. Sin embargo, pensamos que a esta postura ya se había llegado (como se advierte en pronunciamientos de la D.G.T.) sin necesidad del cambio normativo que introduce la reforma y, en todo caso, si ésta hubiera sido la intención del legislador de la reforma, hubiera asimilado la dependencia a la convivencia en otro lugar, especialmente cuando aborda las reglas 1ª y 3ª del art. 61. Es decir, según el planteamiento del autor, la reforma hubiera aclarado la situación en tales reglas, donde se dice que en caso de que varios contribuyentes tuvieran derecho a la aplicación de los mínimos se prorrateará el importe por partes iguales, y la de que las circunstancias personales y familiares a tener en cuenta son las que se observen en la fecha del devengo del impuesto.

que satisfagan alimentos a sus descendientes por decisión judicial deja sin aplicabilidad real lo dispuesto en los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., de ahí que, para nosotros, la dependencia económica de aquel artículo alberga a quien soporte gastos o alimentos sin decisión judicial, mientras que éstos acogen a quienes lo hacen al amparo de un pronunciamiento de tal entidad.

A nuestro juicio la posible solución interpretativa más sensata de la reforma que afecta al mínimo por descendientes será la siguiente, sin perjuicio de que no es desde luego una solución sensata, ideal y plenamente justa:

1. los padres que no convivan entre sí, pero lo hagan con sus hijos tienen derecho sólo al mínimo por descendientes por mitad y ninguno a los mecanismos reductores de la progresividad de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F.
2. quienes satisfagan alimentos por decisión judicial sin convivir con sus hijos, tendrán que acogerse a la posibilidad de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F.
3. quienes satisfagan alimentos sin decisión judicial y no convivan con sus descendientes, podrán compartir con el que sí (por mitad) el importe del mínimo por descendientes del art. 58 L.I.R.P.F.⁸⁴.

Para nosotros queda claro que no puede defenderse que quienes no convivan con los menores, pero paguen alimentos por decisión judicial pueden aplicarse tanto los mecanismos del art. 64 y 75 L.I.R.P.F., como el mínimo por descendientes. Esta postura no es posible ya que el propio artículo 58, relativo a los mínimos la excluye, dado que se dice que el criterio de la dependencia opera “salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley”; artículos cuya nueva redacción también niegan tal compatibilidad.

Parece que el criterio de la dependencia en el mínimo por descendientes acoge preferentemente a quienes no convivan con los menores, pero satisfagan alimentos sin decisión judicial, para que puedan aplicarse el mínimo, bajo las exigencias de la prueba en Derecho de los pagos. Ésta es la exégesis que más se nos aproxima a la argumentación de la Sentencia del T.C. de 2012⁸⁵.

Para el contribuyente que conviva, porque tenga atribuida la guarda y custodia de forma exclusiva o compartida con el menor también pueden darse diversos escenarios:

84 Queremos entender de las palabras del profesor HERRERA MOLINA, P. M.: *Las circunstancias personales y familiares...*, ob. cit., pág. 23, que nuestra postura es próxima a su parecer cuando dice: “lo que parece indicar el legislador es que, “los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial” no tendrán derecho al mínimo por descendientes, sino a la reducción de progresividad”. También encontramos proximidad con nuestra exégesis en ROVIRA FERRER, I.: “Las nuevas deducciones en el I.R.P.F. para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales”, en *Quincena Fiscal*, núm. 10/2015, págs. 68 a 74.

85 Dice la Sentencia en su F. J. 5º, que la “...diferencia de trato adquiere relevancia constitucional, con relación a aquellos otros contribuyentes que, teniendo hijos que dependen económicamente de ellos, ni conviven con los mismos —por diferentes causas— ni satisfacen anualidades por alimentos en virtud de una decisión judicial. Estos casos no son una mera excepción a la regla general, al no tratarse de “situaciones puntuales”, esto es, de “supuestos patológicos”, no previstos o no queridos por la ley (...) sino justamente de lo contrario, de una decisión legislativa que asume como consecuencia inmediata la exclusión de su ámbito de aplicación de todo contribuyente que aun concurriendo al sostenimiento de sus hijos no convive con ellos”.

1. Puede ocurrir que sólo se le permita la aplicabilidad del mínimo por descendientes, totalmente o por mitad. Parece que para nosotros es el sentir de la norma.
2. Puede ocurrir a mayores del mínimo por descendientes, si media una situación de guarda y custodia indicada judicialmente, que ésta se entienda como una forma de satisfacción de alimentos (vestido, alimentación, habitación...), o que teniendo para sí la custodia de forma compartida por el tiempo que el otro convive físicamente (y no con él) debe pasar una pensión de alimentos, por lo que también se le permita, de estar cuantificada, junto al mínimo por descendientes la aplicación de los mecanismos de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. Por otra parte, es la postura que subyace en la R.T.E.A.C de 11 de septiembre de 2014 que hemos comentado y el legislador de la reforma cuya entrada en vigor ha sido el 1 de enero de 2015, ya ha salido del todo a contrarrestarla.

El mínimo por descendientes y el mecanismo de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. aunque minoran la carga tributaria tras el alivio de la progresividad, no son tratamientos que tengan el mismo efecto económico en sede del pagador. Tal es así que el importe de los 1.980 euros de la vía de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., es único y estático, es decir, no oscilante en función del número de hijos a los que haya que sostener, como sí lo es el mínimo por descendientes donde tienen cabida variables como el número de hijos y el puesto que ocupan. Se mire por donde se mire, se está provocando un tratamiento diferente para realidades que no son tan distintas, que pensamos, carece de justificación suficientemente razonable.

La nueva regulación y cualquier interpretación posible no nos parece la más correcta pues da pie a una pluralidad de interpretaciones nada lustrosas. Es confusa y poco agradecida. Habrá que estar a una aclaración por el Reglamento (que no llega) para ver si éste concreta algo la cuestión, y a las varias consultas que prevemos que se presentarán ante la D.G.T., así como a la jurisprudencia que emane del asunto; aunque para ésta habrá que esperar dado el retraso general a la hora de resolver los asuntos, debido al colapso y falta de medios materiales y personales en agilizar la justicia.

Creemos que los padres no convivientes pero pagadores de alimentos a los hijos por decisión judicial debieran tener acceso a la práctica del mínimo por descendiente, considerando como solución más justa la señalada por varios autores: la de que los no convivientes pudieran aplicarse el importe (la mitad con el conviviente) del mínimo por descendientes con el límite de los alimentos satisfechos de forma efectiva y ordenados por decisión judicial⁸⁶. Debiera desaparecer, pues, la vía de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F. dispuesta en la actualidad para mermar la progresividad del Impuesto para los pagadores de alimentos por decisión judicial.

86 Es la opinión de GARCÍA BERRO, F.: "El Derecho Tributario ante el fenómeno de las crisis familiares", en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 140-2008, págs. 891 a 893, que toma de PARRA BAUTISTA, J. R.: "Pensiones compensatorias y alimenticias. Tratamiento en el I.R.P.F.", en *Gaceta Fiscal*, núm. 202, 2001, pág. 58. Buena parte de la doctrina se ha manifestado en contra de que el criterio que rijan en los mínimos sea el de la convivencia y no el de la dependencia económica. En esta posición están autores como SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., pág. 304-305. Este autor incluso parece defender una interpretación teleológica de la norma y más conforme a la Constitución para dejar disfrutar de los mínimos al padre no conviviente pero que sí soporta económicamente a los hijos, pero reconoce que el tenor literal impide considerablemente ello. También CENCERRADO MILLÁN está a favor del criterio de la dependencia económica y no del de convivencia, junto a otros como ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, cit., págs. 771 a 776; y VELARDE ARAMAYO, S.: "La mujer ante el Derecho Financiero y Tributario a la luz de la Constitución europea", en FIGUERUELO, Á.-LÓPEZ DE LA VIEJA, T.-BARRIOS, O.-VELAYOS, C.-CARBAJO, J.: *Las mujeres en la Constitución europea, Estudios multidisciplinares de género*, Universidad de Salamanca, Noviembre, 2005, págs. 226.

El T.C. ha considerado inconstitucional el requisito de la convivencia con carácter exclusivo en lo que respecta a los mínimos por descendientes; un requisito que se ha venido exigiendo desde la L.I.R.P.F.-1991, aunque la Ley que se enjuició fue la de 1998. El T.C. deja entrever que el justo criterio sobre el que deben articularse los mínimos por descendientes es el de la dependencia económica, pero la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014 no lo ha asumido inmaculadamente⁸⁷.

Como ha señalado ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, si bien la convivencia suele llevar aparejada en la mayoría de los casos dependencia económica, no toda convivencia se traduce en dependencia económica. Es el caso de quien convive con su ascendiente, pero en realidad depende de otro o de terceras personas. Y es el caso donde no habiendo convivencia se asimila, pues el descendiente está internado en centros residenciales, aunque este último supuesto si generaba el derecho a la aplicación del mínimo antes de la reforma⁸⁸. El T.C. declara el requisito de la convivencia en los mínimos por descendientes del correspondiente precepto de la Ley de 1998 como inconstitucional, aunque no sanciona la nulidad, puesto que en el momento del fallo el artículo que se cuestionaba pertenecía a un texto legislativo (el de 1998) que ya estaba derogado.

Consciente del pronunciamiento del T.C., el legislador cambia el criterio, otorgando flexibilidad al de la convivencia y dando entrada para algunos casos al de la dependencia económica, mas diseña la situación lejos de considerarse como la deseable. A nuestro modo de ver la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014 con efectos desde 2015 ha perdido una buena oportunidad para incorporar razonablemente la doctrina del T.C. y arrojar más justicia a la cuestión. Habrá que estar a la espera de que de nuevo un contribuyente (especialmente un padre o madre pagador de alimentos por decisión judicial al impedírsele la aplicación del mínimo por descendientes y sí los mecanismos de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., que no tienen el mismo efecto de aquél) recurra en amparo ante el Alto Tribunal, y éste se plantee la autocuestión, o que un juez o magistrado valiente eleve la correspondiente cuestión de constitucionalidad, poniendo en tela de juicio, de nuevo, el nuevo tratamiento de los mínimos personales tras la reforma de 2014, y sus posibles interpretaciones.

4. El mínimo por ascendientes

Es de reconocer que el diseño de los mínimos familiares en el I.R.P.F. español, contempla relaciones familiares no siempre estimadas en el derecho comparado. Así, el art. 59 de la L.I.R.P.F. recoge el "mínimo por ascendientes" que

87 FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Principio de igualdad tributaria*..., ob. cit., pág. 31, cuando fue declarado el requisito de la convivencia sin más como inconstitucional, antes pues de la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014, reflexionó sobre las posibles vías que se abrían. La declaración de inconstitucionalidad del requisito de la convivencia que rija en un artículo vigente en los términos en los que está redactado el mínimo por descendiente en la L.I.R.P.F.-2006 daría lugar a las siguientes situaciones: "1º El contribuyente que convive con sus hijos. Tiene derecho exclusivamente a la deducción del art. 58 que fija el mínimo por descendientes. 2º El contribuyente que no convive con sus hijos, pero satisface anualidades por alimentos por decisión judicial. Tiene derecho a la deducción del artículo 58 que fija el mínimo por descendientes y además a la aplicación del artículo 64, es decir a aplicar a estas anualidades la tarifa general del Impuesto de forma separada del resto de la base y la minoración posterior correspondiente. 3º El contribuyente que no convive con sus hijos, pero satisface anualidades por alimentos. Tiene derecho exclusivamente a la deducción del artículo 58 que fija el mínimo por descendientes. 4º El contribuyente que ni convive con los hijos ni satisface anualidades por alimentos. También tiene derecho a la deducción del artículo 58 que fija el mínimo por descendientes". Continúa la autora con una valoración apropiada de estas situaciones en el hecho de que se prescindiera del requisito de la convivencia y no se sustituya por ningún otro podría dar pie a todas estas situaciones cuestionables desde el principio de igualdad tributaria. No le falta la razón a la autora, la supresión del requisito daría pie a que un progenitor que fuera declarado padre o madre con su oposición en sede judicial, igual que si fuera padre del mismo producto de una agresión sexual tendría derecho a la aplicación del mínimo.

88 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto*..., cit., pág. 753 a 798.

no se circunscribe sólo a las relaciones paterno-filiales, sino también a otras como las relaciones entre abuelos y nietos, o bisabuelos y bisnietos, sean por generación natural o adopción⁸⁹.

Con la redacción vigente del art. 59 L.I.R.P.F., el mínimo por ascendientes es de 1.150 euros anuales por cada uno de ellos mayores de 65 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. Su importe se ha visto aumentado para el ejercicio 2015⁹⁰; sin embargo, no se revisa entre otros aspectos, a nuestro modo de ver de forma incomprensible, el límite de rentas de los 8.000 euros. Límite, por otra parte, que pensamos que no debiera ser igual si el ascendiente es simplemente mayor de 65 años a si el ascendiente es una persona con discapacidad, siempre que se reconozca que ésta última situación es de por sí generadora de gastos mayores que disminuyen de forma más abrupta la renta disponible de la propia persona discapacitada y del descendiente que le presta auxilio.

Creemos que los padres no convivientes pero pagadores de alimentos a los hijos por decisión judicial debieran tener acceso a la práctica del mínimo por descendiente, considerando como solución más justa la señalada por varios autores: la de que los no convivientes pudieran aplicarse el importe (la mitad con el conviviente) del mínimo por descendientes con el límite de los alimentos satisfechos de forma efectiva y ordenados por decisión judicial

En todo caso, si el ascendiente fuera mayor de 75 años, el mínimo por ascendiente aumenta en 1.400 euros⁹¹.

Sobre el requisito de la convivencia del contribuyente con el ascendiente, la redacción actual de la L.I.R.P.F. entiende, y en este sentido tras la reforma de 2014 nada varía al respecto, que se considerará que el contribuyente convive

89 Cfr. sobre el parentesco los arts. 915 a 923 C.C. Sobre el mínimo por ascendientes se ha escrito una abundante bibliografía de las que merece destacar: *Manual práctico Renta 2012*, Agencia Tributaria-Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2013, que puede consultarse en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca_Virtual/Manuales_practicos/Renta/Manual_renta_patrimonio_2012_es_es.pdf, pág. 414-415; *Normativa para personas con discapacidad. Renta 2012*, http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca_Virtual/Folleto/2012/Folleto_Normativa_discapacidad_RENTA2012_es_es.pdf, pág. 5; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, cit., págs. 779 a 789; FALCÓN Y TELLA, R.: "El nuevo I.R.P.F. y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas", en *Quincena Fiscal*, núm. 1/1999, págs. 5 a 9; HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, ob. cit., pág. 289 y ss; MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.- TERERIZO LÓPEZ, J.M.- CASADO OLLERO, G.: *Curso...*, ob. cit., pág. 625; MARTÍN QUERALT, J.: "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Residentes) (II)", en MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CAYÓN GALIARDO, A. (Dirs.): *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, 4ª ed., Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, pág. 185; GARCÍA BERRO, F.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (III)", en PÉREZ ROYO, F. (Director): *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 3ª ed., Tecnos, Madrid, 2009, pág. 251; GARCÍA FRÍAS, Á.: "El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta Alemán", en *Revista Información Fiscal*, núm. 3/1994, págs. 17 a 57; GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., págs. 30-31 y 40; OLIVER CUELLO, R.: "3.3. La discapacidad en el I.R.P.F.", en DELGADO GARCÍA, A.M.- OLIVER CUELLO, R.-BELTRAN DE HEREDIA RUIZ, I.: *Vejez, discapacidad y dependencia: aspectos fiscales y de protección social*, BoschFiscalidad, Barcelona, 2010, págs. 180-181; DELGADO GARCÍA, A. M.: "Fiscalidad de la vejez, discapacidad y dependencia", en DELGADO GARCÍA, A. M.- OLIVER CUELLO, R.-BELTRAN DE HEREDIA RUIZ, I.: *Vejez, discapacidad y dependencia...*, ob. cit., págs. 162-163; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., págs. 285 a 318; y VIDAL MARTÍ, B.-MIGUEL MONTERRUBIO, M.: "Análisis de aspectos concretos de la reforma del I.R.P.F.: rentas del trabajo, tarifa, mínimos y deducciones", en *Carta Tributaria Monografías*, núm. 18/2007, págs. 19 y 20; entre otros.

90 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 918 euros.

91 Hasta 2014, inclusive, era de 1.112 euros.

con su ascendiente si mediando discapacidad de éste también hubiera dependencia económica del mismo aun estando internado en un centro especializado.

Como se advierte, el mínimo por ascendiente atiende a la situación de aquel contribuyente que conviva con un pariente en línea recta ascendente tanto por consanguinidad como adopción, con independencia de su grado o generación. Se exige para su aplicación, además del requisito de la convivencia entre el contribuyente y su ascendiente, que este último sea mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, no tenga rentas anuales excluidas las exentas superiores a 8.000 euros y no presente declaración por el impuesto o, si la presentara, que su rentas no sean superiores a 1.800 euros.

Cada uno de los requisitos para garantizar la aplicabilidad el mínimo por descendientes da lugar a un análisis más o menos profundo. Así, conviene estudiar más detenidamente: a) el requisito de ser ascendiente del contribuyente (4.1.); b) el auxilio económico que se presupone del ascendiente respecto del descendiente-contribuyente y su relación con el tratamiento en el I.R.P.F. del pago de alimentos a los ascendientes (4.2.); y d) el requisito de la convivencia, entendido como un requisito necesariamente a complementar con el de la dependencia económica desde los principios de igualdad, capacidad contributiva e igualdad de género (4.3.).

4.1. El requisito de ser ascendiente del contribuyente

El mínimo por ascendientes es de 1.150 euros anuales por cada uno de ellos que conviva con el contribuyente, siempre que aquél sea mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad a fecha del devengo del Impuesto, junto con el resto de requisitos enunciados. Adicionalmente a esa cantidad, si el ascendiente fuera mayor de 75 años se aumentará el mínimo por cada uno de los que reúnan tales requisitos en 1.400 euros.

El ascendiente del contribuyente será padre, madre, abuelo o abuela⁹², siendo un supuesto difícilmente dable en la práctica que el mínimo por ascendientes sea generado por un bisabuelo o bisabuela o, ascendiente de superior grado.

Como ya se ha dicho por algún autor⁹³, la superación de la edad de los 65 años por el ascendiente como límite para poder aplicarse el mínimo por éste no es acorde con el fundamento que los mínimos personales y familiares persiguen. Éste no es otro que dar cobertura al principio de capacidad contributiva mediante el reconocimiento de situaciones o circunstancias que suponen por sí mismas un gasto. La edad del ascendiente que genera derecho al mínimo, cifrada en 65 años, no es siempre dirimente de una situación de mayor necesidad, por lo que no debiera establecerse como un criterio objetivo para la exclusión del mínimo que comentamos cuando no se rebase tal. Para una mejor satisfacción del principio de capacidad contributiva sólo debiera tenerse en cuenta la situación de necesidad económica, con independencia de la edad del ascendiente, pues puede tener mayor necesidad uno que no supere los 65 años que otro que sí los sobrepase y, sin embargo, la normativa del I.R.P.F. ignora aquella realidad.

92 El hecho de que nietos y abuelos puedan formar una unidad de convivencia, estimada por el mínimo por ascendientes no es un supuesto inusual. Véase por ejemplo el supuesto de hecho de la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V1380-08 de 4 de julio (*J.U.R.* 2008/326869), donde es su supuesto de hecho.

93 Cfr. CENCERRADO MILLÁN, E.: "El mínimo exento individual y familiar en la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Revista de Estudios Económicos*, núm. 2 y 3, pág. 31; y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., págs. 303 y 304.

La L.I.R.P.F.-1998 fue la que introdujo por primera vez la superación de los sesenta y cinco años de edad en el ascendiente como requisito para que los descendientes-contribuyentes por I.R.P.F. con los que conviva puedan aplicarse tal mínimo. La normativa anterior ya aceptaba el mínimo por ascendientes pero no lo condicionaba a que éste superara ninguna edad⁹⁴. Hasta la promulgación de la L.I.R.P.F.-1998 sólo era tenida en cuenta la convivencia, presuponiéndose un cierto auxilio económico de los ascendientes sobre sus descendientes-contribuyentes. La L.I.R.P.F.-1998 introduce un límite de edad, que es mantenido en la Ley de 2006 y que llega sin cambios hasta nuestros días.

Apartar de la aplicación del mínimo por ascendientes a los contribuyentes sobre los que pesa una obligación de atención o dependencia económica de sus ascendientes no discapacitados de edad igual o inferior a sesenta y cinco años como en la actualidad se hace, convierte a la regulación como susceptible de ser mejorable. Ocurre que, a paridad de rentas de dos contribuyentes que convivan con un ascendiente no discapacitado que gane rentas excluidas las exentas inferiores a 8.000 euros, no podrá aplicarse el mínimo que comentamos si su parental tiene igual o menos de 65 años y, por el contrario, sí, si los supera. En todo caso, el requisito de la edad desaparece si el ascendiente fuera discapacitado, aunque se mantiene el límite de renta de 8.000 euros; límite que convendría ser elevado para esta situación de discapacidad, al considerarla generadora de un mayor gasto y por tanto indicativa de un menor poder económico.

El requisito de ser ascendiente del contribuyente ha sido interpretado por la Administración Tributaria en sentido estricto, como no podía ser de otra forma. Otra pudiera haber sido la interpretación, más forzada, en el sentido de que la persona que pudiera llegar a generar el derecho a la aplicación fuera simplemente de una edad mayor a la del contribuyente. Esta última interpretación no puede sostenerse, pues daría pie a situaciones de fraude, mediante el fingimiento de convivencia entre vecinos y otros parientes que no sean ascendientes en sentido estricto. Si ésta hubiera sido la intención del legislador, la hubiera indicado. Ascendiente del contribuyente no significa por tanto ser mayor en edad que el contribuyente, sino situarse en una generación en línea recta ascendente, bien por consanguinidad o adopción.

Puede haber otras relaciones que unan en convivencia a otros sujetos en los que se sobreentienda un cierto auxilio económico. Relaciones de convivencia posibles del contribuyente con un pariente de edad superior a 65 años, con o sin discapacidad, que según la normativa del mínimo por ascendientes no son tenidos en cuenta para posibilitar su aplicación al contribuyente con el que convivan y dependan.

El requisito de ser ascendiente debiera reconsiderarse para ciertas situaciones. Pensamos en la situación de aquel pariente con o sin discapacidad, pero en todo caso ganador de escasas rentas y que no tenga descendencia, siendo el contribuyente o su generación familiar los únicos llamados a la solidaridad familiar. También debiera posibilitarse la aplicabilidad del mínimo si aun teniendo descendencia el ascendiente, el contribuyente que lo acoge o su

94 Cfr. art. 40.3 L.I.R.P.F.-1998 que incorpora como mínimo familiar la convivencia con el ascendiente mayor de sesenta y cinco años que dependiera y conviviera con el contribuyente y no tuviera rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional, incluidas las exentas. El art. 78.1 b) de la L.I.R.P.F. de 1991 no lo preveía. Decía éste: "Por cada ascendiente que conviva con el sujeto pasivo, que no tenga rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional garantizado para mayores de dieciocho años en el período impositivo de que se trate: 16.500 pesetas. Esta deducción será de 32.900 pesetas si la edad del ascendiente fuese igual o superior a setenta y cinco años. Cuando los ascendientes convivan con ambos cónyuges, la deducción se efectuará por la mitad. Los hijos no podrán practicarse esta deducción cuando tengan derecho a la misma sus padres". Véase GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.- LÓPEZ LÓPEZ, M. T.: *El I.R.P.F. en España...*, cit., pág. 382, que recuerda cómo se trababa a los mínimos personales y familiares en la L.I.R.F. de 1998.

generación son los únicos con posibles económicos para ello⁹⁵. Incluso, las relaciones familiares fundamentadas en el auxilio económico pueden llegar a ser consecuencia de una relación de tutela jurídica, que pensamos que debiera tenerse en cuenta pues no deja de ser una relación con un respaldo judicial, por lo que las posibilidades de fraude se reducen al máximo⁹⁶. También debieran revisarse los requisitos de aplicabilidad del mínimo cuando el ascendiente auxiliado por el contribuyente sea a su vez tutor de otras personas con o sin discapacidad, que conviviendo o no con aquél, también dependa económicamente en algún grado del contribuyente⁹⁷. Parece además necesaria la revisión de este criterio ante situaciones continuadas o sobrevenidas como el auxilio, con o sin convivencia, del contribuyente con su suegro o suegra ante el fallecimiento del cónyuge, hijo o hija de éstos⁹⁸. En resumen, debieran estimarse otras relaciones que merman la capacidad contributiva de los contribuyentes y que, a nuestro juicio, no son situaciones sospechosas donde tenga cabida el fraude mediante la simulación de convivencia y cierta dependencia económica⁹⁹.

Por último, el legislador ha tenido a bien estimar el sobreenvjecimiento de la población cuando aborda el mínimo por ascendientes. Fundamentalmente esta realidad del sobreenvjecimiento se ha estimado para aumentar el mínimo por ascendientes en 1.400 euros cuando supere la edad de 75 años. Plausible es, por tanto, la existencia de este mínimo complementario, sabedores de que el sobreenvjecimiento suele ir de la mano de algún tipo de atención personal y cuidado. La dependencia personal hacia una persona, presumible en algún grado dada la edad

95 Cfr. la Consulta de la D.G.T. núm. 0794-01, de 23 de abril (*J.U.R.* 2002/105528) que, a pesar de referirse al mínimo por ascendientes del derogado art. 40.3. 1º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del I.R.P.F., su reflexión sirve para la regulación vigente. Por tal consulta se excluye la aplicación del mínimo por ascendientes al consultante que convive con su tía mayor de 65 años como pariente colateral en tercer grado y no obtiene rentas superiores al S.M.I. Se muestra crítico sobre la no inclusión de otras relaciones jurídicas, como la tutela, o la necesidad que puede padecer un hermano, un tío o el propio cónyuge, GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., págs. 30-31 y 40, que aunque admite que nuestra legislación recoge relaciones de convivencia que no todos los países de nuestro entorno estiman — restringiendo el supuesto a hijos menores de cierta edad, término más concreto que el de ascendientes que la Ley utiliza—, la legislación española, no por ello, deja de ser mejorable. Deducimos de sus planteamientos dos tesis generales, una, la derogación de la tributación conjunta y otra, el perfeccionamiento y mejora cualitativa y cuantitativa de los mínimos personales y familiares.

96 Es lo que resuelve la Consulta Vinculante de la D.G.T. núm. V2366-11, de 6 de octubre (*J.U.R.* 2012/11241). Se niega que el contribuyente pueda practicarse el mínimo por ascendientes aun siendo tutor de una tía (parentesco de tercer grado colateral por consanguinidad). Puede ocurrir asimismo que el contribuyente fuera durante la minoría de edad pupilo de un tutor, que por ser mayor ha desaparecido su relación jurídica, pero con el que convive y se sobreentiende que le presta algún tipo de auxilio cuando sus rentas sean bajas. GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., pág. 40, critica fuertemente la imposibilidad que tienen los contribuyentes de deducir cantidad alguna por tutores que rebasen los 65 años.

97 Cfr. la Consulta de la D.G.T. núm. 0056-03, de 21 de enero (*J.U.R.* 2003/59027), que niega la aplicación del mínimo por ascendientes a quien convive con sus padres, mayores de 65 años y con incapacidad total y absoluta, y con el hermano del padre, con una minusvalía del 92 por ciento y carente de recursos, siendo su hermano (padre del consultante en tales condiciones) el tutor de éste. A pesar de referirse al mínimo por ascendientes del derogado art. 40.3 de la Ley 40/1998 L.I.R.P.F. su reflexión sirve para la regulación vigente.

98 *Id.* la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V0062-12, de 17 de enero (*J.U.R.* 2012/82246), que niega la posibilidad de aplicarse el mínimo por ascendientes a la viuda del marido que fallece y sigue conviviendo con sus dos hijos menores de edad y su suegro. Con anterioridad al fallecimiento del esposo, éste se aplicaba el mínimo por ascendientes, que ahora se le niega a la esposa viuda.

99 Semejante crítica es sostenida en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., págs. 781-784. Pone incluso como ejemplo a reconsiderar el de una pareja de hecho (también sería extensible al matrimonio) en el que uno de los miembros tiene un hijo no compartido y que, tras la muerte del progenitor, el otro miembro (pareja de hecho o cónyuge supérstite) necesita del auxilio económico del hijo de su pareja. El autor critica el que los mínimos se hagan depender de una relación de parentesco concreta y no sobre el gasto que suponen ciertas relaciones de necesidad. En parecido planteamiento se posiciona CAÑAL GARCÍA, F. J.: "La tributación conjunta de las rentas familiares en España", en CRUZ DE QUIÑONES, L. C. (Dir*): *Lecciones de Derecho Tributario...*, ob. cit., pág. 953: "Sería deseable ampliar las deducciones por personas dependientes del contribuyente a todas aquéllas que justifiquen esta circunstancia, con independencia del grado de parentesco o, incluso, sin él".

que se requiere del ascendiente (mayor de 75 años), suele llevar aparejada un desgaste físico y psicológico de la persona cuidadora, en la mayoría de los casos del sexo femenino.

4.2. El auxilio económico que se presupone del ascendiente respecto del descendiente-contribuyente. Su relación con el tratamiento en el Impuesto del pago de alimentos a los ascendientes

La aplicación del mínimo por ascendientes se condiciona a que estos (siempre mayor de 65 años, o discapacitado con independencia de su edad) no tengan rentas anuales excluidas las exentas superiores a 8.000 euros, y no presenten declaración o, si lo hicieran, que sus rentas declaradas no sean superiores 1.800 euros. Ambos límites no se benefician de ningún tipo de actualización tras la reforma del I.R.P.F. de 2014, lo que no nos parece del todo correcto dado que tan necesaria es la actualización de importes como de los límites de renta. Así la mejora siempre debe entenderse como relativa. El aumento de importes sin elevar los límites de renta implica que cada vez sean menos los beneficiarios de su aplicabilidad, beneficiando a un colectivo de forma decreciente.

El límite de los 8.000 euros, excluidas las rentas exentas, supuso un considerable cambio cualitativo con respecto al régimen del mínimo por ascendientes regulado en el derogado art. 40. 3 de la L.I.R.P.F.-1998. En esta norma el mínimo por ascendientes se condicionaba a que éstos no tuvieran rentas incluidas las exentas superiores al S.M.I. Nos parece desacertada la sustitución del criterio del S.M.I. por una cifra fija de 8.000 euros. Este criterio estático ha provocado que, en la actualidad, los contribuyentes que convivan con sus ascendientes, teniendo rentas éstos igual al S.M.I. anual, no puedan aplicarse el mínimo que comentamos dado que aquél está por encima de los 8.000 euros que la Ley indica como límite de rentas. En definitiva, a largo plazo la inflación ha eliminado potenciales beneficiarios, por lo que pensamos que el criterio del S.M.I., o si se prefiere el del I.P.R.E.M. que le viene sustituyendo, era, y creemos que retomararlo sería, más justo¹⁰⁰.

Aunque el art. 59 L.I.R.P.F., regulador de los mínimos por ascendientes no lo dice, lo cierto es que el auxilio económico prestado por el contribuyente se sobreentiende, en la medida en que el límite de rentas de 8.000 euros no es suficiente, por sí mismo, para cubrir con normalidad y mínima inserción social los gastos necesarios para la subsistencia y otros que garanticen una mínima socialización de una persona. Pero es algo que presumimos (que no siempre será así), mas en ningún momento la normativa hace alusión a la dependencia económica como criterio de aplicabilidad sujeto a prueba. Por tales mínimos, en cierta medida se quiere dar cobertura a una situación de necesidad que pueden padecer algunas personas (ascendientes) que tienen más de 65 años o los discapacitados con independencia de su edad. La opción más real para aliviar esta situación de necesidad suele pasar por la conformación de una unidad familiar o de convivencia entre los descendientes y ascendientes (unidad domiciliar), y es en este contexto donde tiene aplicación el mínimo por ascendientes, que por su contra no se estima a la hora de conformar una unidad familiar a efectos de declaración conjunta.

El bajo límite de 8.000 euros de rentas, excluidas las exentas, que el ascendiente no puede rebasar, pone de manifiesto que lo que se quiere es salir al paso del riesgo de exclusión que puede generar para una persona el tener

100 La L.I.R.P.F.-2006 entró en vigor el 1 de enero de 2007. El límite de los 8.000 euros no se ha visto reforzado desde entonces. Tomando como referencia el año 2007, para este año el S.M.I. fue de 570,60 euros, que multiplicado por catorce pagas asciende a la cantidad de 7.988,4 euros, próximo a los 8.000 euros que en la Ley se contempla como cifra a partir de la cual el ascendiente no genera el derecho a la aplicación del mínimo para su descendiente-contribuyente. Con el paso del tiempo, en 2015 el S.M.I. fue de 655,20 euros, que repartido en 14 pagas supone como producto 9.172,8 euros, por lo que se rebasa los 8.000 euros que la ley dispone. Apréciase cómo en 2007 quienes apenas cobraran el importe del S.M.I. podían generar como ascendientes el derecho a la aplicación del mínimo con tal nombre a los descendientes-contribuyentes con quienes convivían, mientras que en la actualidad quienes perciban como rentas tal insignificantes cifras, no.

A nuestro juicio, el criterio constitucional vertebral de los mínimos familiares y personales debiera ser el de la dependencia económica, sin expulsar a aquéllos que acojan mediante la convivencia a sus ascendentes, pues no deja de ser una forma de prestar auxilio

una edad jubilar o de retiro o, en su caso, padecer una discapacidad y carecer de los ingresos necesarios para afrontar con dignidad la subsistencia y mínima integración social. La edad y la discapacidad llevan inherentemente aparejadas un aumento de los gastos y una disminución de ingresos, acentuada si la persona, para el caso el ascendiente, carece de recursos¹⁰¹. Pero la Ley es consciente de que tras la realidad que cubre el mínimo por ascendientes suele haber una tarea de cuidado que no siempre se puede ejercer en el domicilio familiar. Por este motivo la Ley da por cumplido el requisito de la

convivencia con el contribuyente cuando el ascendiente discapacitado y a su vez dependiente económicamente (aquí la Ley sí habla de dependencia¹⁰²) del contribuyente sea internado en centros especializados.

El auxilio económico del descendiente hacia el ascendiente, que se presupone en el mínimo por ascendientes, nos sitúa en el deber de alimentos que el Código Civil regula. Los alimentos son una auténtica obligación jurídica del art. 143. 2º C.C. que pueden tener como objeto el sustento, la habitación, el vestido y la asistencia médica entre los cónyuges, los ascendientes y descendientes e, incluso, los hermanos, aunque para este último caso sólo para los auxilios necesarios de la vida, siempre que no sea por causa imputable al alimentista, pudiendo extenderse a la necesidad de educación, si la precisan. Aunque los alimentos pueden llegar a comprender la habitación del alimentista, casi siempre se identifican con un trasvase pecuniario, especialmente cuando son impuestos por decisión judicial. No es descartable que concurra la posibilidad de pagar alimentos con el acogimiento de la persona necesitada formando una unidad familiar, pero es difícil que ésta sea adoptada por imposición judicial, dado que se parte de un escenario litigioso y judicializado, que no se da en el acogimiento del familiar necesitado, que suele partir, más bien, de una situación amistosa. Queremos decir con ello que no toda prestación de alimentos deriva de una imposición judicial ante la eficacia de la solidaridad familiar; pero también que la convivencia no suele traer su causa en una decisión judicial, que es la situación que quiere dar cabida el mínimo por ascendientes.

Esta reflexión es importante. En el I.R.P.F. el pagador de alimentos (salvo si el pago es a los hijos) cuya obligación nace de una decisión judicial puede reducir de su base imponible las cantidades que se dispongan según lo indicado en el art. 55 L.I.R.P.F.; tratamiento que, por cierto, es una de las reminiscencias del entendimiento del objeto del Impuesto como renta disponible¹⁰³. Se comprenden en este artículo todas las pensiones alimenticias o

101 AA.VV.: *Guía de asesoramiento fiscal a los mayores*, I.M.S.E.R.S.O., http://www.imserso.es/InterPresent2/groups/imserso/documents/binario/idi174_06guafiscal.pdf, pág. 35.

102 Dice así el párrafo II del apartado 1 del art. 59 L.I.R.P.F.: "Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados".

103 Y así parece que seguirá siendo el lugar donde es aplicada. El Informe de la Comisión de Expertos de Reforma del Sistema Fiscal de 2014, cree que es el lugar adecuado. Cfr. el numeral 17 de su Informe, pág. 151.

pensiones compensatorias impuestas por decisión judicial, salvo la satisfecha a los hijos, pues las anualidades por alimentos a los hijos no pueden ser objeto de reducción, teniendo un tratamiento diferenciado¹⁰⁴.

No puede olvidarse que, en la normalidad de los casos, funciona la solidaridad familiar sin necesidad de judicialización del conflicto. Solidaridad que suele articularse a través de la convivencia que es la que protege el art. 59 L.I.R.P.F. al regular el mínimo por ascendientes. El art. 55 L.I.R.P.F. que permite la deducción de los alimentos prestados por decisión judicial a los ascendientes no suele tener como trasfondo una solución amistosa; o si lo tiene, las partes pueden llegar a perseguir, aun estando de acuerdo en la cuantía y términos, una decisión judicial condenatoria, para que el contribuyente-descendiente pueda aplicarse la reducción del art. 55 L.I.R.P.F., amén de practicarse el mínimo por ascendientes, si convive; pues no se contemplan como excluyentes. A efectos de la reducción del art. 55, no se admiten siquiera otras fórmulas de prueba del auxilio económico efectivo del contribuyente al ascendiente a través de los que, con carácter general, se admiten en Derecho¹⁰⁵. Tampoco se admiten acuerdos de otros escenarios como la mediación y el arbitraje, quizás necesariamente para no dar lugar al fraude, pues se puede tender a la reducción la progresividad del impuesto del contribuyente mediante la transmisión de rentas a los ascendientes.

4.3. El requisito de la convivencia en el mínimo por ascendientes: un criterio a complementar con el de dependencia económica

El requisito de la convivencia es el elemento central del mínimo por ascendientes que, con carácter general, debe entenderse como unidad de residencia, que puede ser probada por cualquier medio admisible en Derecho, no siendo prueba única ni dirimente el coincidente empadronamiento¹⁰⁶. El requisito de la convivencia se dispone conjuntamente con otros ya vistos como el de que el ascendiente sea mayor de 65 años o discapacitado cualquiera que sea su edad, el que éste no gane rentas anuales excluidas las exentas superiores a 8.000 euros y no presente declaración o, si la presentare, que sus rentas no superen los 1.800 euros.

La convivencia que exige el mínimo por ascendientes entre el descendiente-contribuyente y su ascendiente no se da por cumplida ante opciones mixtas como acontece si el primero acude diariamente a la casa del segundo que además le presta auxilio económico y quizás también necesitado de ciertos cuidados, al poseer, por ejemplo, un grado de dependencia moderada¹⁰⁷. No se admite para estos casos, imaginamos que, por razones de prevención

104 De cara a la persona pagadora, el art. 55 L.I.R.P.F. indica: "Reducciones por pensiones compensatorias. Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas a favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, podrán ser objeto de reducción en la base imponible". No pueden aplicarse esta reducción quienes sean pagadores de alimentos a los hijos. De cara a la persona receptora de alimentos, se consideran exentas por el art. 7 k) "las anualidades por alimentos percibidas por los padres en virtud de decisión judicial", por lo que otras personas diferentes a los hijos no gozan de la exención por los alimentos recibidos.

105 GUERRA REGUERA, M.: *Pensiones compensatorias...*, ob. cit., págs. 7 a 9, siguiendo a GOROSPE OVIEDO J. I.: *El nuevo régimen fiscal de los planes de pensiones...*, págs. 37, consideran que debiera admitirse la posibilidad de probar por cualquier medio la realización de los pagos y no sólo como consecuencia de una decisión judicial.

106 Éste es el criterio, justo por otra parte, que extraemos de la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V0604-09, de 25 de marzo (J.U.R. 2009/184174); y así ha venido fallando la jurisprudencia. Véase la S.T.S.J. de Cataluña de 13 de septiembre de 2014, (J.T. 2014/681), donde se indica que el certificado de empadronamiento como documento público significa una presunción de convivencia, pero que admite prueba en contrario. Véase la reseña que de esta Sentencia se hace en *Quincena Fiscal*, junio 2014-núm. 12, pág. 125.

107 Cfr. la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V1563-09, de 30 de junio (J.U.R. 2009/373237), que niega la posibilidad de aplicación del mínimo por ascendientes a la consultante-contribuyente que se desplaza diariamente 40 kilómetros para cuidar a su anciana madre en situación de dependencia.

del fraude, pero ello no evita para que se pongan de manifiesto algunas incoherencias. Como se ha dicho, la Ley entiende que el requisito de la convivencia queda salvado, o mejor dicho asimilado por natural y lógico si, aun no dándose de forma real, el ascendiente como discapacitado está internado en un centro especializado, público, privado o concertado y el descendiente-contribuyente costee todo o parte del precio¹⁰⁸.

Desde luego que el requisito de la convivencia y su excepción de que se tiene por cumplida si el ascendiente es discapacitado y está internado en un centro especializado genera ciertos agravios comparativos. Por esto, el elemento central de los mínimos personales y familiares, y de forma especial el mínimo por ascendientes, no debiera ser exclusivamente el de la convivencia, sino además el de la dependencia económica del ascendiente sobre el contribuyente¹⁰⁹. De la normativa vigente puede presuponerse un cierto auxilio económico con motivo de que el ascendiente no debe superar determinadas rentas para posibilitar la aplicación del mínimo, pero en todo caso, como regla general (salvo en los supuestos de internamiento), la dependencia económica no se erige como un requisito de aplicabilidad del beneficio, sujeto a prueba. La asimilación a la convivencia debiera extenderse a otras situaciones donde no hay tal de forma efectiva pero sí dependencia económica, como sucede cuando el descendiente costee los cuidados de su ascendiente discapacitado-dependiente, sin necesidad de internarlo en un centro residencial, véase porque le sufraga la contratación profesional de cuidados en su propio hogar, aunque habrá dificultades de prueba.

Por tanto, la regulación actual exige con carácter general la concurrencia de la convivencia, unida a la presuposición de un cierto auxilio económico (que no ha de ser probado) sobre el descendiente-contribuyente, que deben converger con otros requisitos como el que el ascendiente sea mayor de 65 años o discapacitado con independencia de su edad. La concurrencia de estos tres requisitos (dando por cumplido los requisitos de que el ascendiente no tenga rentas anuales excluidas las exentas superiores a 8.000 euros y no presente declaración o si la presentare no superara la cifra de 1.800 euros) suscita evidentes juicios de igualdad con los siguientes términos de comparación de cara a la aplicabilidad del mínimo por ascendientes:

- a. Los descendientes-contribuyentes que convivan con un ascendiente mayor de 65 años y presumiblemente beneficiario de un cierto auxilio económico de aquéllos, sí podrán aplicarse el mínimo por ascendientes.
- b. Los descendientes-contribuyentes que convivan con un ascendiente menor de 65 años, discapacitado y presumiblemente beneficiario de un cierto auxilio económico de aquéllos, sí podrá aplicarse el mínimo por ascendientes.
- c. Los descendientes-contribuyentes que convivan con un ascendiente igual o menor de 65 años y presumiblemente beneficiario de un cierto auxilio económico, no podrán aplicarse el mínimo por ascendientes.

108 *Id.* Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V2878-11, de 13 de diciembre (J.U.R. 2012/36139), que reconoce el derecho a la aplicación del mínimo por el ascendiente que teniendo una edad avanzada y un grado de discapacidad serio y reconocida la asistencia de tercera persona y una situación de dependencia según la Ley de Dependencia, está interno en un centro especializado concertado que sufraga el consultante. En el mismo sentido se pronuncia la Consulta vinculante de la D.G.T. núm. V1681, de 15 de julio (J.U.R. 2009/404486).

109 Se muestra a favor del criterio de la dependencia económica de los descendientes y ascendientes también CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., págs. 166.

- d. Los descendientes-contribuyentes que no convivan con su ascendiente discapacitado y costeen parte o todo el precio del establecimiento residencial especializado donde se encuentre interno, sí pueden aplicarse el mínimo por ascendientes.
- e. Los descendientes-contribuyentes que no convivan con su ascendiente discapacitado, pero costeen parte o todo el precio de los cuidados profesionales prestados a éste en su propio domicilio, no podrán aplicarse el mínimo por ascendientes.

A nuestro juicio, el criterio constitucional vertebral de los mínimos familiares y personales debiera ser el de la dependencia económica, sin expulsar a aquéllos que acojan mediante la convivencia a sus ascendentes, pues no deja de ser una forma de prestar auxilio. Los mínimos son el instrumento por el que se realiza el principio de capacidad económica en su dimensión subjetiva por entender que determinadas situaciones familiares generan inherentemente un gasto y disminuyen el poder económico frente a la Hacienda. La convivencia es uno de los medios para superar la situación de necesidad económica del ascendiente, pero no la única. El criterio de la convivencia no debiera ser un criterio dirimente y excluyente para la concesión del mínimo por ascendientes. En este sentido nos parecen trasladables los razonamientos que el T.C. ha realizado para el caso del mínimo por descendientes, como se ha visto cuando los hemos estudiado.

Pensamos que la convivencia debiera, nunca mejor dicho, convivir con el de la dependencia económica, pero no erigirse como un requisito *sine quan non* de aplicabilidad del mínimo por ascendientes, como en la actualidad lo es salvo que el ascendiente esté internado en un centro especializado, y el contribuyente costee todo o parte de su precio, donde para este caso de forma excepcional sí se entiende. Debiera admitirse que quien conviva con su ascendiente se aplique el mínimo por tal, igual que quien no conviva, pero sufrague parte o todos los gastos (y no sólo en centros especializados, como actualmente sí se recoge en la norma).

La convivencia con los ascendientes, como hemos dicho, suele implicar una cierta atención personal con la consiguiente resta de tiempo de trabajo y de ocio para el cuidador que lo asuma, en la mayoría de los casos del género femenino. Por eso, partiendo de unas bajas rentas del ascendiente, aunque no haya un efectivo trasvase económico, la simple convivencia también debiera entenderse como una forma de prestarles cuidado y atención, para garantizarle la aplicabilidad del mínimo por ascendientes, igual que debiera acontecer para quienes como descendientes no convivientes con el ascendiente, presten, sin más, ayuda económica.

Así, la convivencia lleva consigo algún tipo de atención personal, de cuidados que suelen ser asumidos preferentemente por el colectivo de las mujeres. Mujeres que son hijas, nietas o nueras del ascendiente y que muy seguramente para tal cometido reducirán su tiempo laboral y de ocio, con el consiguiente coste de oportunidad

que ello conlleva y los problemas de salud para el cuidador que también les ocasiona¹¹⁰. Adviértase que hablamos de nueras del ascendiente. Éstas no tienen la posibilidad de aplicar el mínimo por los ascendientes de su marido si tributan de forma individual, pero sí se benefician de tal mínimo si tributan conjuntamente con su marido¹¹¹.

Lo que parece claro, para nosotros, es que la protección y estima de los posibles modelos familiares en los que la mujer se implica laboral y profesionalmente viene de la mano, entre otros posibles a tratar o ya tratados, de la asunción también del criterio de la dependencia económica para garantizar la aplicabilidad del mínimo por ascendientes, junto con el de la convivencia. Para nosotros, y en conclusión, un mayor acercamiento al valor de la de igualdad material de género obliga a la incorporación también en el mínimo por ascendientes del criterio de la dependencia económica.

5. El mínimo por discapacidad del contribuyente y de los descendientes y ascendientes

Como se ha indicado, la finalidad de los mínimos es adecuar la carga tributaria por el I.R.P.F., cuyo objeto es gravar la renta del contribuyente al conjunto de circunstancias de índole personal y familiar que le afectan. La finalidad de los mismos tiene mucho que ver con provocar la satisfacción del principio de capacidad contributiva, aunque ya sabemos que es imposible exigir el pago del Impuesto con sujeción perfecta a tal principio. Entre las circunstancias que comúnmente se aceptan como rasgos a estimar por suponer inherentemente una serie de gastos específicos y mayores a quien no la posea, está la discapacidad.

110 Es el denominado "Síndrome de sobrecarga del cuidador o cuidadora", estudiado detenidamente en GRANDE GASCÓN, M.L.-HERNÁNDEZ PADILLA, M.-LINARES ABAD, M.: "Análisis de los cuidados informales desde la perspectiva del género", en DE LA FUENTE ROBLES (Coord.): *Situaciones de dependencia y derecho a la autonomía: una aproximación multidisciplinar*, Alianza Editorial, Madrid, 2009, págs. 290 a 295. Tiene como efecto el deterioro de la salud mental, física, relaciones familiares y relaciones de trabajo, a la vez que acostumbra a conllevar problemas financieros para la persona cuidadora. El *Boletín Informativo del I.N.E.* núm. 10/2009 "Panorámica de la discapacidad en España", en *Encuesta de la Discapacidad, Autonomía Personal y Situaciones de Dependencia*, 2008, pág. 4, refleja que las personas cuidadoras de otras con discapacidad que son asimismo dependientes manifiestan dificultades para la realización de sus tareas, viéndose afectada su salud y vida personal. Dentro de la asistencia al dependiente, tales personas consideran como principal problema la falta de fuerza física. Sobre su propia salud, la mayoría se sienten cansadas y otra parte importante estiman su salud como deteriorada. DURÁN HERAS, M. A.: *El trabajo no remunerado en la economía global*, Fundación B.B.V.A., Bilbao, 2012, págs. 255 y ss., analiza con profundidad la sobrecarga de los cuidadores, con el desgaste de su propia salud, como consecuencia de la prevalencia moral de las familias por éstos. Es este desgaste el elemento central del trabajo de MONTORO RODRÍGUEZ, J.: "Las consecuencias psicosociales del cuidado informal a personas mayores", en *R.I.S.*, núm. 23/1999, págs. 7 a 29. También MORGADO PANADERO, P.: "Presente y futuro de las situaciones de dependencia en la Seguridad Social" en GARCÍA TRASCASAS, A.-REGUERO CELADA, J.: *Cuestiones sobre dependencia*, Comares, Granada, 2007, pág. 188, se hace eco de la problemática de la dependencia desde la óptica del cuidador, pues puede sufrir grandes carencias y necesidades. JULVE NEGRO, M.: "Dependencia y cuidado: Implicaciones y repercusiones en la mujer cuidadora", en <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Dialnet-DependenciaYCuidado-2002330.pdf>, págs. 16-17, manifiesta las consecuencias de la carga del cuidado, especialmente aquéllas que inciden en la salud física y psíquica. Señala que, en general, poseen una sensación de cansancio al poseer menos salud y un evidente desgaste físico. En todos los casos que en su estudio analiza se refiere a problemas como los de frustración, impotencia, desánimo y ansiedad. Aprecia que tras un período largo de cuidados surgen conflictos familiares y personales convertidos en culpa, restando tiempo a las relaciones conyugales, filiales y sociales, con la consiguiente merma de la libertad de movimientos. Junto con otras conclusiones a las que llega, destaca el hecho de que en el 30 por ciento de las entrevistadas que son cuidadoras y que a la vez trabajan, tienen la sensación de incumplir ambas tareas, y un 40 por ciento se ha visto obligadas a abandonar su trabajo, lo que provoca temor sobre las repercusiones futuras de la decisión.

111 GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., pág. 40, critica que un contribuyente no pueda practicarse el mínimo por ascendientes por el padre o madre del cónyuge que haya sido acogido en la familia. Señala: "Para lograrlo, tendrían que tributar conjuntamente e instaurar el régimen de gananciales, y cuando hay que dar tantas vueltas jurídicas para lograr un efecto tan elemental, algo falla".

La discapacidad que reconoce la Ley a efectos del I.R.P.F. (art. 60. 3 de su Ley reguladora) se sitúa en el umbral del 33 por ciento. Este grado también se considera acreditado a quienes sean pensionistas de la Seguridad Social y tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, y para los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida a su favor una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente por el servicio o inutilidad. A mayores, también, se tiene en cuenta la situación de discapacidad reforzada, situada por la Ley en el umbral del 65 por ciento; grado al que se identifican quienes hayan sido declarados judicialmente como incapacitados.

El art. 60 L.I.R.P.F. recoge el denominado “mínimo por discapacidad” desagregado en el mínimo por discapacidad del contribuyente, regulado en su apartado 1, y los mínimos por discapacidad de descendientes y ascendientes, tratado en su apartado 2. En realidad, el mínimo por discapacidad opera como un suplemento del resto de mínimos¹¹².

5.1. El mínimo por discapacidad del contribuyente

El mínimo por discapacidad del contribuyente del art. 60. 1 de la L.I.R.P.F. es de 3.000 euros anuales¹¹³ cuando sea una persona con discapacidad, y de 9.000 euros anuales¹¹⁴ cuando siendo una persona con discapacidad acrediten un grado igual o superior al 65 por ciento. Este mínimo por discapacidad bien podemos denominarlo como “ordinario”. A mayores, el párrafo II del apartado 1 del art. 60 dispone de un complemento a este mínimo por discapacidad, que provoca su aumento en concepto de gastos de asistencia. Así, el mínimo se aumentará por tal concepto en 3.000 euros anuales¹¹⁵ cuando el contribuyente acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

Sobre el mínimo por discapacidad del contribuyente ordinario poco o nada hay que decir, salvo poner de manifiesto que en términos estadísticos son más las mujeres discapacitadas que los hombres, aunque por su contra hay menos contribuyentes mujeres que hombres¹¹⁶. Sí hay más campo para la reflexión sobre el mínimo por discapacidad complementario, que aumenta el mínimo por discapacidad ordinario si el contribuyente acredita necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento o incapacitado judicialmente. Esta ayuda proporcionada por terceras personas acostumbra a recaer en el colectivo de mujeres como principales encargadas socialmente del cuidado. El precepto no exige que la asistencia de ayuda de terceras personas se lleve a cabo a través de cuidados profesionales, valiendo tanto éstos como los informales, prestados fundamentalmente por familiares. No obstante, si se secundara literalmente el precepto, el mínimo por discapacidad del contribuyente complementario se otorga “en concepto de gastos de asistencia”, por lo que podría interpretarse que el tercero que proporcione la ayuda debe llegar a recibir algún tipo de sueldo o estipendio por la ayuda prestada. Para nosotros habría que prescindir de esta exégesis.

112 Vid. para más detalle, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., págs. 790 a 795.

113 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 2.316 euros anuales.

114 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 7.038 euros anuales.

115 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 2.136 euros anuales. Muy aplaudida esta subida, hasta el punto de calificarla como “espectacular”, por BUENO MALUENDA, M. C.: “Las rentas activas en la reforma del I.R.P.F.: valoración de conjunto”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17/2015, parte Estudio, B.I.B. 2015/4807.

116 Véase “Panorámica de la discapacidad en España”, Encuesta de Discapacidad, Autonomía Personal y situaciones de dependencia 2008, *Boletín Informativo I.N.E.*, núm. 10/2009. Estima que para el año 2008, el 58,8 por ciento de las personas con discapacidad fueron mujeres.

5.2. El mínimo por discapacidad de los descendientes y ascendientes

El apartado 2 del art. 60 L.I.R.P.F. regula el mínimo por discapacidad de los descendientes y ascendientes, complemento de los mínimos por éstos, siendo requisito preliminar que el contribuyente tenga derecho a su aplicación, sito en los arts. 58 y 59 de la L.I.R.P.F.

Como sabemos, el mínimo por descendientes se permite siempre que el descendiente no rebase la edad de los 25 años o si siendo mayor padece una situación de discapacidad. Vimos también que el mínimo por ascendientes se posibilita si éstos tuvieran más de 65 años o discapacidad con independencia de su edad. En este sentido, adviértase que la discapacidad de los descendientes y ascendientes puede ser requisito mismo de aplicabilidad de tales mínimos a la vez que rasgo tenido en cuenta como complemento de ellos.

De nuevo cuando tratamos del mínimo por discapacidad de descendientes y ascendientes conviene disociar entre el mínimo ordinario y el complemento por asistencia de una tercera persona.

El mínimo ordinario por discapacidad de los descendientes o ascendientes será de 3.000 euros anuales¹¹⁷ por cada uno de éstos que, generando el derecho a la aplicación de los mínimos regulados en los artículos 58 y 59 L.I.R.P.F., sean personas con discapacidad (grado igual o superior al 33 por ciento), cualquiera que sea su edad. Tal mínimo será de 9.000 euros anuales¹¹⁸ por cada uno de ellos que acredite un grado de discapacidad superior al 65 por ciento. Demasiados grados de por medio ($65-33=32$), por lo que convendría, o bien la apreciación de otros grados intermedios, o bien la aplicación de coeficientes multiplicadores de este mínimo en función del grado de discapacidad o tramos de grados. Repárese también que el precepto indica que el mínimo por discapacidad de descendientes o ascendientes será “por cada uno de los descendientes o ascendientes que genere derecho a la aplicación del mínimo a que se refieren los artículos 58 y 59 de esta Ley”, lo que le es beneficioso a aquel contribuyente que conviva con varios y todos ellos no tengan excesivas rentas.

Este mínimo por discapacidad que hemos convenido en denominar como “ordinario” puede llegar a complementarse a mayores con el mínimo por discapacidad de descendientes y ascendientes “complementario” (art. 60. 2 II L.I.R.P.F.). Este complemento se concede en concepto de gastos de asistencia, provocando un aumento del mínimo por discapacidad por descendientes y ascendientes ordinario en 3.000 euros anuales¹¹⁹ por cada descendiente o ascendiente que justifique necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida y, en todo caso, un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento. Con éste, se quiere atender a mayores, mediante un complemento dinerario, la situación del cuidado del descendiente o ascendiente discapacitado, que podrá ser asumido tanto por cuidadores informales o profesionales, a pesar de que la dicción de la Ley con la expresión “en concepto de gastos de asistencia” puede dar a pensar que hay algún pago a la tercera persona que asiste al discapacitado.

De nuevo hay que cotejar este mínimo por discapacidad complementario de los descendientes y ascendientes del art. 60.2 II L.I.R.P.F. desde el punto de vista del principio de igualdad por razón de sexo y perspectiva de género a la luz del concepto de discriminación indirecta que la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva

117 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 2.136 euros anuales.

118 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 7.038 euros anuales.

119 Hasta el ejercicio 2014, inclusive, era de 2.136 euros anuales.

de mujeres y hombres (L.O.I.), promueve. Como sabemos, las mujeres suelen ser quienes mayoritariamente se encargan de las tareas del cuidado que implica la asistencia o movilidad reducida que se requiere para la aplicabilidad de este complemento al mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes. A mayores, generalmente esta asistencia es aportada por familiares más que por cuidadores profesionales.

Es un hecho probado que el cuidado ofertado en el ámbito doméstico ejercido por familiares puede llevar aparejado una disminución del tiempo de trabajo del cuidador, la asunción de trabajos a tiempo parcial, la reducción de jornadas laborales o, incluso, la retirada del mercado de trabajo por el acogimiento a situaciones de excedencias.

Por ello, consideramos de nuevo que el requisito de aplicabilidad de los mínimos familiares debiera ser también el de la dependencia económica, y no sólo con carácter exclusivo el de la convivencia con el contribuyente. El criterio de la dependencia económica no sólo es el que mejor se adapta al principio de capacidad contributiva, sino que su introducción habilita que también se puede llegar a reconocer la aplicación del mínimo a aquellas mujeres, fundamentalmente esposas, que no renuncian a sus legítimas expectativas profesionales y laborales pero que tampoco se despreocupan del cuidado, especialmente de los ascendientes, propios o de su marido, contribuyendo con esfuerzo a su cuidado y auxilio económico.

Tanto para los mínimos por descendientes y ascendientes como para los mínimos por discapacidad de éstos, se entiende en la actualidad cumplido el requisito de la convivencia si éstos, dependientes económicamente del contribuyente, están internados en centros especializados. Pero la Ley en su redacción vigente no asimila a tal situación a otras, para proteger a quienes, no conviviendo, sufragan todo o parte de los gastos de asistencia del descendiente o ascendiente discapacitado en el hogar de éste, sin mediar con el contribuyente una unidad domiciliar; situación que, aun excepcional, puede ser posible.

Debe procurarse una mayor estima del fenómeno de la empleabilidad de las mujeres en la conformación de los mínimos, reconociendo a efectos fiscales el hecho de que ambos cónyuges sean agentes activos del mercado de trabajo. Creemos que el criterio de la dependencia económica abre puertas a que los modelos de familia donde las mujeres trabajan y no se descuidan de sus descendientes y mayores discapacitados o necesitados de atención, se vean compensados fiscalmente.

6. Algunas reflexiones sobre las normas comunes para la aplicación de los mínimos personales y familiares

El art. 61 L.I.R.P.F. recoge un conjunto de normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente, por descendientes, ascendientes y discapacidad. No obstante, sí debe indicarse que no todas las reglas que en este artículo se indican son comunes para todos los mínimos, como de inmediato veremos.

Señala la regla 1ª¹²⁰ que teniendo dos o más contribuyentes el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de una misma persona, su importe se prorrateará entre ellos

120 Regla 1. ª: "Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado". Esta regla sigue igual tras la reforma de 2014.

por partes iguales (regla del prorrateo de los importes). Se trata de una regla verdaderamente común para todos los mínimos, menos para el del contribuyente, que por otra parte será único incluso cuando las unidades familiares que la L.I.R.P.F. contempla opten por la declaración conjunta, es decir, éste no se multiplica en función del número de declarantes.

Así, si dos contribuyentes tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes o por ascendientes o por discapacidad de éstos sobre la misma persona, su importe será prorrateado por partes iguales.

Dejando al margen nuestra consideración sobre la necesidad de introducir como criterio para garantizar el derecho a la aplicabilidad de los mínimos por ascendientes el de la dependencia económica y no sólo el de la convivencia —estimado ya aunque con matices en el mínimo por descendientes—, la regla del prorrateo facilita, o al menos reconoce, especialmente para el caso de acogimiento de ascendientes por descendientes-contribuyentes, que varios asuman la convivencia y sustento económico de éstos, mayores de 65 años o discapacitados con independencia de su edad. La regla del prorrateo reconoce la repartición del trabajo personal cuando media una tarea de cuidado, que recae mayoritariamente, como hemos advertido, en el colectivo de mujeres.

Tanto para el mínimo por descendientes como ascendientes, sería interesante que el prorrateo que la regla indica no sea por partes iguales, sino en proporción al tiempo efectivo de convivencia entre el contribuyente y el descendiente o el ascendiente. Obraría la presunción (*iuris tantum*) de la convivencia igual con todos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes o ascendientes o discapacidad, que podría ser destruida mediante prueba en contrario¹²¹. Creyendo por su parte que debiera introducirse para el mínimo por ascendientes el criterio de la dependencia económica, lo cierto es que este reparto del mínimo debiera ser en proporción a la convivencia efectiva y/o sostenimiento de los gastos que se satisfacen, presumiéndose por partes iguales, aun cabiendo prueba en contra. Para el caso del contribuyente que no conviva con su descendiente o ascendiente, pero que soporte con sus gastos, debiera operar especialmente como límite las cantidades efectivamente satisfechas. La cuestión no es baladí y creemos necesario abordar esto, dado que, como sabemos, tras la reforma cuya entrada en vigor ha sido el 1 de enero de 2015, para el mínimo por descendientes ya se ha introducido (de forma mejorable) el criterio de la dependencia económica. En nuestra opinión, quien no conviva, pero satisfaga alimentos sin decisión judicial y quien conviva con el menor, podrán aplicarse por mitad tales mínimos por descendientes, y pudiera ocurrir que aquél se practicara por los mismos más cantidad de la que satisfizo en concepto de alimentos; lo cual no parece sensato.

Pese a la regla del prorrateo en partes iguales, continúa diciendo el párrafo II de la primera de las reglas sitas en el art. 61 L.I.R.P.F. que cuando los contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por el mismo ascendiente o descendiente y tengan distinto grado con éstos, le corresponderá su práctica al de grado o grados más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponde al de siguiente grado. El requisito de que la renta del pariente de grado más próximo debe superar 8.000 euros es coherente con los requisitos de renta máximos que el descendiente o ascendiente puede tener, también de 8.000

121 MOCHÓN LÓPEZ, L.: "La custodia compartida de los hijos en los casos de nulidad, separación o divorcio: un supuesto de situación familiar insuficientemente regulado en el ámbito del Derecho Tributario", en *Crónica Tributaria*, núm. 131/2009 (107-120), págs. 111 a 113, en particular en esta última página opina que, dado que la convivencia de los hijos no tiene por qué ser en períodos iguales de tiempo, lo suyo es que se estableciera el prorrateo en función del tiempo efectivo de convivencia, estableciéndose la presunción *iuris tantum* de a tiempo igual. Esta propuesta también debe ser trasladable al ámbito del mínimo por ascendientes y discapacidad del ascendiente. También se manifiesta a favor del prorrateo en función de los días en los que se hubieran cumplido las circunstancias ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., pág. 773.

euros. Pero a nuestro juicio, la imposibilidad del prorrateo del importe cuando el ascendiente o el descendiente conviva con contribuyentes de distinto grado es una regla que debiera revisarse al ser, como algún autor la ha calificado, “perturbadora”¹²².

Esta excepción a la primera regla del art. 61 debiera reconsiderarse pues no atiende a realidades diversas derivadas, por ejemplo, sobre el mínimo por ascendientes, al fenómeno de la premoriencia, o que el grado intermedio se encuentre en una situación de incapacidad física o económica o simplemente como consecuencia de una mala relación, que le impide preocuparse de su ascendiente. Es posible que un nieto conviva con su abuelo mayor de 65 años o discapacitado con independencia de su edad y se corresponsabilice económicamente de éste al tener rentas insuficientes (inferiores a 8.000 euros) junto con sus tíos, bien porque su padre haya muerto, bien porque su padre no tenga suficientes recursos, o bien porque su padre tenga una mala relación con el abuelo. Va de suyo que el nieto también debiera poder beneficiarse de parte del mínimo por ascendientes y mínimo por discapacidad ordinario o complementario del ascendiente, en su caso. Por esta regla especial, en el ejemplo, sólo los tíos (hijos del ascendiente) podrán aplicarse el mínimo, íntegramente o repartido entre otros parientes de igual grado, de darse el conjunto de los requisitos que la Ley enuncia. El nieto con lo indicado en la regla que comentamos no tendrá derecho. Quizás la Ley no recoja estos supuestos dado que son excepcionales.

La segunda de las reglas del art. 61 L.I.R.P.F.¹²³ habla sobre la imposibilidad de la aplicación de los mínimos por descendientes, ascendientes o discapacidad cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho presenten declaración, en principio, o si la presentaren, sus rentas sean superiores a 1.800 euros.

El hecho de que se admita presentar declaración al descendiente o ascendiente, lo cual es una novedad de la L.I.R.P.F.-2006, condicionado a que sus rentas no superen 1.800 euros, no siempre ha sido así, siendo su regulación actual un avance digno de aplauso¹²⁴. Posibilitándose que el descendiente o ascendiente presente declaración se quiere que éstos puedan solicitar la devolución de retenciones a la vez que no se castigue a quienes tienen

122 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, cit., págs. 774 y 787-788. No lo cree como un criterio idóneo que provoque una adecuada subjetivación del gravamen. A juicio del autor, con el que asentimos, no creemos que sea un criterio apto para subjetivar el gravamen tributario, siendo el único apto el de la dependencia económica.

123 Regla 2ª: “No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros”. Esta regla sigue igual tras la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014.

124 Esta regulación es, desde luego, un avance cualitativo a la vez que alivia una manifiesta discriminación. La L.I.R.P.F.-1998 en su art. 40.3. 2º II (igual que su sucesor art. 43.3 de la L.I.R.P.F.-2004), condicionaba la aplicación del mínimo por ascendientes como el resto de mínimos a que quienes generen el derecho no presentaran declaración o la comunicación del art. 81 de tal Ley. Hoy esta comunicación ya no se prevé desde la promulgación de la L.I.R.P.F. actual, de 2006 (véase sobre los cambios legislativos respecto del deber de declarar y a la supresión de la comunicación de datos, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: *La Reforma del Impuesto...*, ob. cit., pág. 51), aunque todavía la L.G.T. la recoge con carácter general por si el legislador en algún impuesto decidiera reincorporarla. El tratamiento en aquel momento era profundamente discriminatorio, lo que generó una dura crítica puesta de manifiesto en diversos trabajos como el de CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., págs. 169 y 170; y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., pág. 305-306. Cuando había obligación de declarar con independencia de las rentas que se ganaran no cabía la aplicación del mínimo por descendientes o ascendientes. Esta regla ha mejorado y se admite la posibilidad de aplicarse el mínimo por descendientes o ascendientes, aunque quienes generen el derecho presenten declaración siempre y cuando sus rentas no superen los 1.800 euros. No procede la aplicación de tales mínimos si el descendiente o ascendiente tiene la obligación de declarar y no lo hace y sus rentas excluidas las exentas superen 1.800 euros. Es decir, no es válida una interpretación literal del precepto que permitiría que quienes incumplen tal obligación pudieran aplicarse el mínimo por descendientes o ascendientes. Véase la Resolución de 13 de mayo de 2009 del T.E.A.C. (J.T. 2009/992), que se hace eco de las Consultas vinculantes de la D.G.T. núm. V0325-04, de 29 de noviembre de 2004; núm. V0369-05, de 8 de marzo de 2005; y núm. V0234-06, de 9 de febrero de 2006.

Se debe admitir la aplicabilidad del mínimo también a quienes no convivan en esa fecha con el ascendiente pero que el cómputo de la convivencia entre ellos hubiera sido al menos la mitad del período impositivo

obligación de autoliquidar su I.R.P.F. porque así se lo indique la Ley¹²⁵. Por su contra, condicionándose la posibilidad de presentar declaración a 1.800 euros de renta se quiere, como bien explica GARCÍA BERRO, que el descendiente o ascendiente no pueda aplicarse en su declaración su propio mínimo por contribuyente¹²⁶, lo que no ha sido óbice para que algunos autores, como ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, consideren este requisito como inadecuado dada la finalidad inherente que persiguen los

mínimos, donde “la presentación de declaraciones para la devolución o determinados supuestos que generan obligación de declarar, poco tienen que ver con aquel objetivo”¹²⁷.

Para saber si se rebasa la cifra de 1.800 euros, igual que el límite de rentas que como máximo puede ganar el descendiente o ascendiente (8.000 euros), aclara la D.G.T.¹²⁸, que debe estarse a la suma de los rendimientos netos (del trabajo, actividades económicas y del capital), de ganancias patrimoniales y de las imputaciones de renta sin aplicación de las normas de integración y compensación. Por neto debe entenderse los íntegros con deducción de gastos y sin aplicación de reducciones¹²⁹ salvo, como expresamente se puntualiza, sean las derivadas del art. 18 L.I.R.P.F. (reducción por irregularidad en los rendimientos del trabajo) para los rendimientos del trabajo, pues se aplican con anterioridad a la deducción de los gastos deducibles.

La tercera de las reglas del art. 61 L.I.R.P.F.¹³⁰ establece el momento en el cual se tendrán por cumplidas las circunstancias personales y familiares para la aplicación de los mínimos. Se trata de un asunto importante, especialmente en la concreción de cuándo se tienen que tener como cumplida la situación de la convivencia con el descendiente o ascendiente que genera el derecho a la aplicación de los mínimos que llevan su nombre. El art. 61 L.I.R.P.F. es claro. Tales circunstancias tienen que manifestarse o cumplirse en la fecha del devengo del impuesto, que con carácter general es el 31 de diciembre, salvo muerte del contribuyente, que entonces será el día de su *mortis tempore*.

En todo caso, de manera específica para la aplicabilidad del mínimo por ascendientes, junto a este requisito se exige que la convivencia del contribuyente con el ascendiente fuera al menos la mitad del período impositivo

125 Sobre la obligación de declarar, cfr. art. 96 L.I.R.P.F.

126 La justificación de este límite, como bien se puntualiza en GARCÍA BERRO, F.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (III)*, ob. cit., pg. 250, es la de evitar que el contribuyente se aplique el mínimo por descendiente y a su vez el propio descendiente se aplique el mínimo personal del contribuyente. Como indica, se facilita aplicárselo para quienes declaren y sus rentas sean inferiores a 1.800 euros para así posibilitar la devolución de retenciones o como consecuencia de estar obligados a declarar.

127 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., pág. 778.

128 Consultas vinculantes núm. V1257-11, de 19 de mayo (J.U.R. 2011/307092); y núm. V0534-12, de 12 de marzo (J.U.R. 2012/141843).

129 No son de aplicación así las reducciones del art. 20 de la L.I.R.P.F. que alberga la “Reducción por obtención de rendimientos del trabajo”; las reducciones de los apartados 2 y 3 del art. 23 relativas al capital inmobiliario, o la reducción para los rendimientos de actividades económicas del art. 32. Véase para un análisis más extenso, la R.T.E.A.C. de 27 de junio de 2013 (J.T. 2013/1353).

130 Regla 3ª: “La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto”. Esta regla no se altera tras la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014.

(quinta de las reglas del art. 61 L.I.R.P.F.¹³¹). Este último requisito, de la convivencia al menos la mitad del período impositivo, no opera para la aplicabilidad del mínimo por descendientes.

Por su parte, aunque quien genera el derecho (el descendiente) muera antes del devengo del impuesto, el ascendiente-contribuyente podrá aplicarse 2.400 euros¹³², sin necesidad de que entre el descendiente y el contribuyente hubiera mediado convivencia de al menos la mitad del período impositivo como sí se indica para la aplicación del mínimo por ascendientes. La reforma de la L.I.R.P.F.-2014 a través de la nueva redacción de la regla 4ª del art. 61 L.I.R.P.F.¹³³, asemeja (aunque no identifica) el tratamiento de la muerte del ascendiente al dado para el caso de la muerte de un descendiente. Indica la nueva redacción que, cuando el ascendiente del contribuyente haya muerto con anterioridad al 31 de diciembre, el descendiente-contribuyente podrá aplicarse como mínimo por ascendientes la cuantía de 1.150 euros. Ha sido un avance, dado que, previamente a la reforma, la muerte del ascendiente antes del 31 de diciembre, imposibilitaba al contribuyente aplicarse para el ejercicio el mínimo, lo que no parecía del todo justo¹³⁴. Sin embargo, la redacción de la ley sigue tratando ambas situaciones de forma distinta. La muerte del descendiente que da derecho a la aplicación del mínimo no se condiciona con mayores requisitos, sin embargo, sí se hace para la aplicación de la cantidad antedicha cuando el ascendiente muere antes de la finalización del período impositivo (recordemos 1.150 euros), pues será necesario que el descendiente-contribuyente haya convivido con el ascendiente al menos la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha del fallecimiento.

Por “al menos la mitad del período impositivo”, la reforma también ha aclarado qué se debe entender por ello ante el suceso del fallecimiento del ascendiente. Para el caso de la muerte del ascendiente que genera el derecho a la aplicación del mínimo por tal, la nueva redacción de la regla 5ª ya ha arrojado luz sobre la normativa precedente. Para este caso se debe entender la mitad del tiempo transcurrido entre el inicio del período impositivo (1 de enero) y la fecha del fallecimiento. Con la anterior redacción simplemente se hacía alusión a que debieran haber convivido al menos la mitad del período impositivo, con lo cual había la duda de si era sostenible la postura que hoy ya acepta la norma, o si se exigía seis meses, como división a la mitad del período impositivo anual, que es el que rige en la normalidad de los casos.

Hecho inverso es el de la situación de premoriencia o fallecimiento del contribuyente-descendiente que convive y tiene a su cargo a un ascendiente; que es extensible a la situación del fallecimiento del contribuyente que tiene descendientes que pueden dar lugar a la aplicación del mínimo que porta su nombre. Los requisitos para la

131 La regla 5ª previamente a la reforma de 2014 decía: “Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo”. En la actualidad tras la reforma, la regla 5ª, que sufre variaciones, dice: “Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos la mitad del período impositivo o, en el caso de fallecimiento del ascendiente antes de la finalización de este, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento”.

132 Antes de la reforma de la L.I.R.P.F. de 2014, vigente hasta tal ejercicio, inclusive, la cantidad era de 1.836 euros.

133 La regla 4.ª antes de la reforma decía: “No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes, la cuantía será de 1.836 euros anuales por ese descendiente”. Esta regla sufre variaciones. Así, en la actualidad queda redactada: “No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente o ascendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes o ascendientes, la cuantía será de 2.400 euros anuales o 1.150 euros anuales por ese descendiente o ascendiente, respectivamente”.

134 Así lo aclaró la D.G.T. en las Consultas vinculantes núm. V 2284-2005, de 11 de noviembre de 2005; y núm. V0225-08, de 3 de noviembre (J.U.R. 2009/24458). También así lo indica en la Consulta general núm. 0838 -2007, de 19 de abril de 2007. *Vid.* entre los críticos el parecer de GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, ob. cit., pág. 40.

aplicación del mínimo por descendientes y ascendientes deben tenerse por cumplidos el día del fallecimiento del contribuyente, pues es el día del devengo de su impuesto, con lo que habrá derecho a la aplicación íntegra del mínimo por descendientes siempre, y para el de ascendientes, cuando se cumpla en el día de la muerte que hubieran convivido al menos la mitad del período impositivo. Derivado de esto se suscita otra duda: si ante la muerte del contribuyente el importe del mínimo por descendientes y ascendientes debiera ser reducido según la duración efectiva del período impositivo o, si por el contrario, se aplicará en el íntegro¹³⁵. Dudas que, por otra parte, no han sido debidamente aclaradas ni en sede administrativa ni judicial; aunque es cierto que con la redacción actual, va de suyo que no habría que descontar cantidad alguna del íntegro¹³⁶.

El tratamiento de la muerte de los ascendientes, descendientes y contribuyentes es claramente mejorable. Imaginemos la muerte de dos contribuyentes, uno el 4 de enero y otro el 31 de diciembre. En ambos casos, en la declaración *post mortem* pudiera aplicarse el íntegro del mínimo tanto por descendientes como ascendientes. Imaginemos por otro lado la situación de un descendiente o ascendiente que muere cualquier día del año menos el 31 de diciembre (4 de enero o 30 de diciembre), frente a otro supuesto donde se dan todos los requisitos el último día del año. La muerte del descendiente cualquier día del año permitirá la aplicación de una cantidad fija de 2.400 euros, con independencia que el suceso hubiera tenido lugar en enero o en diciembre; que es la misma cantidad que en principio se permite aplicar en concepto de mínimo por descendientes si concurren las circunstancias el último día del año, fecha del devengo del impuesto. De igual forma sucede ante la muerte del ascendiente: 1.150 euros en concepto de mínimo, con independencia de que la muerte fuera a principios de año o que concurrieran todas las circunstancias el día del devengo del Impuesto.

Lo cierto es que ante la muerte antes del 31 de diciembre tanto del ascendiente, descendiente o contribuyente, lo mejor sería la admisión del prorrateo de las cantidades en función de los días del año en los que hubo efectiva convivencia y/o prestación de auxilio económico. Esto evitaría cualquier agravio comparativo. No nos parece del todo convincente la reforma al respecto que modificó para 2015 el I.R.P.F. (aunque fue una mejora sobre el tratamiento anterior), estableciendo un montante único de 1.150 euros cuando el ascendiente muera antes del día del devengo (en sintonía como ya se regulaba para el caso de la muerte del descendiente). Debiera admitirse el prorrateo del importe anual en función de los días en los que se hayan cumplido los requisitos de convivencia o de dependencia económica, si se acabara aceptando este último criterio. No se puede tratar de forma igual la situación si el descendiente o ascendiente falleció el día 1 de enero o el día 30 de diciembre. La regla del prorrateo es la más acorde con el principio de capacidad contributiva y con la equidad, que quiere reconocer circunstancias que llevan aparejados gastos.

Por otra parte, el hecho de que las circunstancias personales y familiares deben ser las tenidas en cuenta el día del devengo (regla 3) y que para la aplicación del mínimo por ascendientes es necesario que el contribuyente-descendiente haya convivido con su ascendiente al menos la mitad del período impositivo (regla 5) son reglas cumulativas o concurrentes para las relaciones *inter vivos*, pero no ya como cuando en el año natural haya tenido lugar el *mortis tempore* del ascendiente en un día distinto del 31 de diciembre. Ya no son concurrentes en esta

135 Imaginemos un contribuyente que, reuniendo los requisitos para la aplicabilidad del mínimo por ascendientes, muere el 4 de enero, sabedores que el inicio del período impositivo es el 1 del mismo mes.

136 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Adecuación del Impuesto...*, ob. cit., pág. 788, en su cita 55, recoge una Consulta de la A.E.A.T. de 12 de septiembre de 2000 que considera que "en la declaración del fallecido se computará el importe total a que tenga derecho el contribuyente por mínimo personal y familiar, en función de su situación personal y familiar en la fecha del fallecimiento, sin tener en cuenta la duración del período impositivo".

última situación dado que, en la actualidad, no se niega al contribuyente la aplicación de un importe en concepto de mínimos por ascendientes cuando éstos fallecieran antes del devengo del impuesto de aquél, como antes ocurría¹³⁷.

Alejándonos de la situación de que el ascendiente hubiera fallecido antes de la fecha del devengo del Impuesto del contribuyente, asumiendo varios descendientes la convivencia con su ascendiente, no tendrá sólo derecho quien en la fecha del devengo conviva, como ha explicado la D.G.T. Se debe admitir la aplicabilidad del mínimo también a quienes no convivan en esa fecha con el ascendiente pero que el cómputo de la convivencia entre ellos hubiera sido al menos la mitad del período impositivo¹³⁸. Ésta postura no es pacífica en la doctrina pues hay otras interpretaciones que sólo posibilitan la aplicación del mínimo por ascendientes al contribuyente-descendiente que el día del devengo conviva con el parental y lo haya hecho durante la mitad del período impositivo. Esta última postura, que no compartimos, deja prácticamente sin aplicación la regla del prorrateo en partes iguales del art. 61.1ª L.I.R.P.F. si hubiera varios descendientes que tuvieran derecho a tal mínimo, salvo que entre los mismos descendientes-contribuyentes medie entre sí y con el ascendiente convivencia más de seis meses al año y, en todo caso, el día del devengo del I.R.P.F.¹³⁹.

También el hecho de llegar a sostener una interpretación literal de que “para la aplicación del mínimo por ascendientes será necesario que éstos convivan con el contribuyente al menos, la mitad del período impositivo”,

137 Así con la normativa anterior, la S.T.S.J. de Murcia núm. 1412/2011, de 30 de diciembre. (J.U.R. 2012/24725), resuelve el supuesto de hecho de aquel contribuyente que consideraba que tenía el derecho a la aplicación del mínimo por el ascendiente muerto el 9 de marzo. Se inadmitió la aplicación del mínimo por ascendientes dado que el requisito de la convivencia con éste, antes de la reforma de 2014, debía estimarse a 31 de diciembre. Véase también las Consultas vinculantes de la D.G.T. núm. V2038-06, de 13 de octubre (J.U.R. 2006/291570), y núm. V2041-05, de 16 de octubre (J.U.R. 2006/291573). Con la actual regulación, ante la muerte del ascendiente un día distinto al del devengo del impuesto del contribuyente, sí se le permite a éste la aplicación de una cantidad en concepto de mínimo por ascendientes de 1.150 euros.

138 Véase las Consultas vinculantes de la D.G.T. núm. V1752-08, de 1 de octubre de 2008 (La Ley 3532/2008); y V0604-09, de 25 de marzo de 2009 (J.U.R. 2009/184174) que indica que “...los descendientes podrán aplicar el mínimo por ascendientes en los casos en que éstos convivan con descendientes, aun cuando no haya convivencia en la fecha de devengo del impuesto, siempre y cuando el cómputo de convivencia del ascendiente y el contribuyente sea, al menos, la mitad del período impositivo”.

139 Así lo ve también MARTÍN QUERALT, J.: “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Residentes) (II)”, en MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CAYÓN GALIARDO, A. (Dir.): *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, cit., pág. 185: “Obsérvese que, en puridad, lo que hay que determinar a fecha del devengo, no es si el ascendiente convive o no con el contribuyente, sino más bien si en esa fecha ha convivido, al menos la mitad del período impositivo. Por este motivo, si un padre convive la mitad del año con cada uno de los dos hijos que tiene, ambos tendrán derecho a aplicar el mínimo por descendientes, sin que prime el derecho del hijo con quien esté la segunda mitad del año”. La interpretación del profesor MARTÍN QUERALT ofrece justa exégesis a la problemática que puso de manifiesto CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, cit., págs. 170 y 171. Este autor aborda la combinación de estas dos reglas, la de que las circunstancias personales y familiares para la aplicación de los mínimos por descendientes deben tenerse en cuenta a fecha del devengo en conjunción con la de que la convivencia del descendiente-contribuyente con su ascendiente debe ser al menos la mitad del período impositivo. Dos reglas que podemos entenderlas como que tienen que concurrir a fecha del devengo, o más bien son alternativas. A su juicio podría darse la situación de que un anciano ascendiente conviva nueve meses con uno de sus dos hijos y tres meses con el otro siendo este último el que convive a fecha del devengo. Por lo que una interpretación posible, que no comparte, como no llega a la mitad del período impositivo, ninguno tendría derecho a su aplicación. Distinto es el parecer de MELLADO BENAVENTE, F. M.-ARGENTE ÁLVAREZ, F.- MARQUEZ RABANAL, Á.: *2000 Soluciones Fiscales 2008*, C.I.S.S., Valencia, 2008, pág. 209, para quienes si el ascendiente convive con dos hijos, con uno entre los meses de abril a septiembre y con otro de octubre a marzo, sólo tiene derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes éste último, pues es quien convive con él a fecha de 31 de diciembre, a pesar de que ambos han convivido la mitad del año y por ello mitad del período impositivo del I.R.P.F. Esta última interpretación no nos parece la más exacta pues deja sin efecto la regla 1ª del art. 61 L.I.R.P.F. que establece el prorrateo del importe del mínimo por ascendientes si dos o más contribuyentes tienen derecho. Con la interpretación que realizan estos autores, la única posibilidad para que varios descendientes puedan aplicarse el mínimo por ascendientes prorrateado es si conviven conjuntamente con el ascendiente el día del devengo del I.R.P.F. y cuyas rentas excluidas las exentas no superan los 8.000 euros y no presente declaración o si la presenta sus rentas incluidas las exentas son inferiores a 1.800 euros.

llevaría a admitir sólo la aplicación del mínimo si cada contribuyente-descendiente conviviera la mitad del año con su ascendiente¹⁴⁰. Por esta interpretación, si un ascendiente conviviera, por ejemplo, con tres hijos en períodos iguales sucesivos (cuatro meses), como ninguno alcanzaría el medio año que la Ley exige, no tendrían derecho a la aplicación del mínimo. Secundando esta interpretación, que parece que es la aplicada por la Administración Tributaria, si más de dos descendientes conviven sucesivamente con el ascendiente y ninguno alcanza la mitad del período impositivo, no pueden aplicarse el mínimo por éste. Para el caso, sólo podrán practicárselo de forma prorrateada si la convivencia entre todos ellos es simultánea y al menos la mitad del período impositivo, como pudiera ser la formada por tres hijos solteros que conviven con su padre o madre, siempre que concurren el resto de requisitos para su aplicabilidad.

No parece ser ésta una interpretación demasiado acorde con los fines que creemos que la regla 1º del art. 61 L.I.R.P.F. persigue, que acuerda que cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes, su importe sea prorrateado por partes iguales. En este sentido debiera entenderse, a tenor de una exégesis teleológica y sistemática, y por qué no, también más acorde con la Constitución¹⁴¹, que la suma de los períodos de convivencia entre todos los descendientes con los que el ascendiente convive y pueden practicarse el mínimo que comentamos debe de ser, al menos, la mitad del período impositivo, es decir, como regla general, seis meses, o la mitad del tiempo transcurrido desde el uno de enero hasta el día del fallecimiento del ascendiente, en su caso. Esta última es la única interpretación que para nosotros más y mejor contribuiría, o al menos reconoce, que la tarea de cuidado de los ascendientes no sea asumida en exclusiva por una o dos personas (en la mayoría de los casos del colectivo femenino), sabedores de las consecuencias de diversa índole para éstas y de la necesidad de que el cuidado de mayores y dependientes sea una responsabilidad-corresponsabilidad de toda la familia, sin distingos entre el género de las personas llamadas.

7. Notas finales

En materia de mínimos la reforma fiscal provocada por la S.T.C. núm. 19/2012, del mínimo por descendientes, y llevada a cabo por la Ley 26/2014, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2015, no es nada elocuente. Genera una serie de problemas interpretativos, especialmente cuando estamos ante un padre que no convive pero que sí sufraga con los gastos del menor, frente a otro que sí mantiene una relación de convivencia. Para nosotros, la introducción del requisito de la dependencia económica asimilándolo al de la convivencia, provoca la siguiente interpretación: 1. Quienes satisfagan alimentos por decisión judicial sin convivir con sus hijos, no tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes. Sólo se les permite la aplicación del mecanismo que atenúa la progresividad del Impuesto de los artículos 64 y 75 L.I.R.P.F. cuando se conforma la cuota íntegra. 2. Los convivientes con los hijos tendrán sólo derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, y en ningún caso se podrá aplicar conjuntamente el mínimo junto con los mecanismos de los artículos 64 y 75 L.I.R.P.F. 3. Sí tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes quienes, aun no conviviendo con el menor, satisfagan alimentos sin decisión judicial, que podrán practicárselo por mitad con quien convive.

140 Sobre la necesidad de convivir la mitad del período impositivo con el contribuyente, GUERRA REGUERA, M.: *La familia en el Impuesto...*, cit., pág. 40, se muestra crítico al respecto. No ve claro que el acoger a un mayor durante 5 meses no genere gasto y recorte la renta discrecional del contribuyente y sí cuando el acogimiento sea de 6 meses. Esta opinión también es sostenida por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, cit., págs. 304-305.

141 SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *El mínimo personal y familiar...*, ob. cit., pág. 305, aboga por esta interpretación, pues la califica como una exigencia inadmisibile.

En todo caso, los mecanismos atenuadores de la progresividad de los arts. 64 y 75 no producen unos efectos similares al mínimo por descendientes, por lo que entendemos que convivientes, no convivientes pero sostenedores de los hijos sin decisión judicial, y no convivientes pero sostenedores de los hijos por decisión judicial, no están en igual situación en el I.R.P.F., lo que comporta nuevos juicios de igualdad tributarios. Para nosotros, habría que ofrecer el mínimo por descendientes a los padres que paguen alimentos por decisión judicial y suprimir los mecanismos de los arts. 64 y 75 L.I.R.P.F., pues no tienen el mismo efecto que aquél.

En cuanto al mínimo por ascendientes del I.R.P.F., varios son los aspectos que se nos han suscitado en nuestro análisis. Convendría introducir el requisito de la dependencia económica como criterio de aplicabilidad de los mínimos, sin descuidar que, de por sí, también el de la convivencia tiene valor y, por tanto, debe ser estimado. Consideramos que el criterio de la dependencia económica puede llegar a reconocer también a aquellas familias en las que la mujer se implica laboral o profesionalmente y soportan los gastos del cuidado y atención de sus ascendientes en el propio hogar de éste, pues sí queda cubierto en la regulación actual de tal mínimo si el ascendiente está internalizado en un centro especializado siempre que el contribuyente (sólo pares este caso) soporte gastos.

Sobre las reglas comunes (no todas son comunes), del art. 61 L.I.R.P.F. para la aplicación de los mínimos personales y familiares hemos considerado que la regla del prorrateo de importes cuando más de dos contribuyentes tengan sobre una misma persona derecho a aplicarse un mínimo facilita, o al menos reconoce, que varios sean los que se preocupan del cuidado (que puede subyacer, especialmente en menores de edad temprana y ascendientes) que recae mayoritariamente en el colectivo de mujeres. Sin embargo, consideramos más justo que se establezca la regla del prorrateo por días, obrando la presunción *iuris tantum* de que todos los contribuyentes cumplen de forma igual con todos los requisitos que la normativa exige.

Ante la inclusión del criterio de la dependencia económica en el mínimo por descendiente, pudiera ocurrir que el montante a aplicar por tal mínimo por el contribuyente que no convive pero que sí sufraga con los gastos del menor, fuera incluso superior al pago de alimentos o dotación que da a éste. En ese caso debiera operar como límite en el montante a practicar como mínimo, tales cantidades dadas.

No compartimos la regla por la cual, cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por un mismo descendiente o ascendiente y tengan distinto grado, se le imposibilita la aplicación de cualquier porcentaje al contribuyente de grado más lejano. No se atiende, por ejemplo, con respecto al mínimo por ascendientes, a situaciones de premoriencia o incapacidad del grado intermedio entre ambos sujetos.

Ante la muerte del descendiente que genera el derecho a la aplicación del mínimo, la normativa concede un importe único, aunque no se cumplieran los requisitos a fecha del 31 de diciembre. La reforma de la L.I.R.P.F. de 2014 prevé este mismo tratamiento para el mínimo por ascendientes, de tal forma que la muerte de estos antes del devengo del impuesto ya no imposibilita al contribuyente la práctica de una cantidad por tal mínimo. No obstante, nos parece que sobre este aspecto pueden darse situaciones injustas, de tal forma que convendría que se adoptara como regla el prorrateo del mínimo en función de los días en los que se tengan por cumplidos todos los requisitos de aplicabilidad, pues es el criterio que puede evitar cualquier agravio.

No compartimos que para aplicarse el mínimo por ascendientes el contribuyente y aquél tengan que haber convivido al menos la mitad del período impositivo, que la reforma del I.R.P.F. aclara para el caso de la muerte del ascendiente como el comprendido entre el uno de enero y tal triste momento. Esta regla también se da para las

situaciones en las que ni ascendiente ni contribuyente hayan fallecido, que entonces sí debe tenerse presente la regla de que las circunstancias a valorar serán las habidas a la fecha del devengo del impuesto, de forma concurrente. Para nosotros la regla de la convivencia a mitad del período impositivo entre el ascendiente y el contribuyente es una regla injusta, especialmente cuando se junta con la necesidad de que las circunstancias a tener en cuenta son las habidas en la fecha del devengo. No reconoce el esfuerzo de aquellas familias en las que los ascendientes transcurren sucesivamente en los hogares de sus hijos, a sabiendas de que puede haber una relación personal de cuidado hacia ellos, asumida preferentemente por el colectivo femenino. Para nosotros, este requisito debiera interpretarse como que la suma de los períodos de convivencia entre todos los descendientes-contribuyentes debiera ser de al menos de la mitad del período impositivo. La práctica administrativa viene negando la aplicación de este mínimo si no hay convivencia el día del devengo, incluso aunque haya habido al menos la mitad del período impositivo. Todos estos problemas se solucionarían prorrateando el mínimo por ascendientes, igual que el resto de mínimos, en función de los días en los que se tengan por cumplidos los requisitos.

