

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC066097

DGT: 21-07-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1976/2017

### SUMARIO:

**IRPF. Tributación conjunta. Unidad familiar.** *Tutela.* Entre las modalidades que figuran como unidades familiares, no se contempla la formada por el tutor y la persona tutelada, lo cual impide toda posibilidad de tributar conjuntamente por el IRPF. No obstante, lo anterior, a partir del 1 de enero de 2015, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable. Asimismo, se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los arts 64 y 75 Ley IRPF. Siempre que la tutora, hermana de la incapacitada, realice actividad por cuenta propia o ajena, por la que esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad equivalente o perciba una prestación contributiva y asistencial del sistema de protección del desempleo y pensiones abonadas por la Seguridad Social, Clases pasivas o mutualidades alternativas, tendrá derecho igualmente a la aplicación de la deducción por personas con discapacidad a cargo por su hermana incapacitada y tutelada judicialmente.

### PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 58, 60, 61, 81 bis y 82.

#### Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es miembro de familia numerosa de categoría general de la Xunta de Galicia, formada por él mismo, su cónyuge, sus dos hijos, y una hermana de su cónyuge con incapacidad legal y tutelada judicialmente e inscrita en Registro.

#### Cuestión planteada:

Si su caso tiene la consideración fiscal de unidad familiar, y si tiene derecho a la aplicación de los mínimos y deducciones correspondientes.

#### Contestación:

La tributación conjunta se regula en los artículos 82 y siguientes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), -en adelante LIRPF-, cuyo tenor literal, por lo que aquí interesa, es el siguiente:

“Artículo 82. *Tributación conjunta.*

“1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.ª En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo

2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

3. La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año”.

Del artículo transcrito se desprende que de entre las modalidades que figuran como unidades familiares, no se contempla la formada por el tutor y la persona tutelada, lo cual impide toda posibilidad de tributar conjuntamente por el Impuesto sobre la Renta.

No obstante lo anterior, a partir del 1 de enero de 2015, el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, en relación al mínimo por descendientes establece lo siguiente:

“1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

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

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable. Asimismo, se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley.

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

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.”.

Por otro lado, el artículo 60 de la Ley del Impuesto establece lo siguiente el cuanto al mínimo por discapacidad se refiere:

“El mínimo por discapacidad será la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes.

1. El mínimo por discapacidad del contribuyente será de 3.000 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y 9.000 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

2. El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes será de 3.000 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo a que se refieren los artículos 58 y 59 de esta Ley, que sean personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. El mínimo será de 9.000 euros anuales, por cada uno de ellos que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

3. A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.

En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado

un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado”.

Mientras que en la norma 2ª del artículo 61 de la LIRPF, respecto a las normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad, se establece:

“2.ª 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.”.

Teniendo en cuenta lo anterior, para resolver esta consulta se va a partir de la premisa de que el cónyuge del consultante es la tutora legal de su hermana incapacitada legalmente.

Por tanto, de acuerdo a dichos preceptos, y siempre que la hermana incapacitada no tenga en el ejercicio fiscal correspondiente, rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, además de no presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio, con rentas superiores a 1.800 euros, el cónyuge del consultante tiene derecho, en relación a su hermana, a la aplicación del mínimo por descendientes, y por discapacidad del descendiente, tal como se establece en los artículos 58 y 60 de la Ley del Impuesto.

Por otra parte, como consecuencia de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), a partir del 1 de enero de 2015 existen tres nuevas deducciones en la cuota diferencial (impuestos negativos que operarán de forma análoga a la deducción por maternidad). En concreto, en el apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto, en su apartado primero, de acuerdo con la redacción del mismo dada por el Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social (BOE de 28 de febrero), establece que:

«1. Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:

- a) Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.
- b) Por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto en el artículo 59 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.
- c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 por ciento. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

Asimismo podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las deducciones previstas anteriormente los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, así como los contribuyentes que perciban prestaciones análogas a las anteriores reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

2. Las deducciones se calcularán de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 anterior, y tendrán como límite para cada una de las deducciones, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo del apartado 1 anterior, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo. No

obstante, si tuviera derecho a la deducción prevista en las letras a) o b) del apartado anterior respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos.

A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

3. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de las deducciones de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

4. Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de estas deducciones, así como los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada su abono.

Asimismo, reglamentariamente se podrán determinar los supuestos de cesión del derecho a la deducción a otro contribuyente que tenga derecho a su aplicación respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa.

En este caso, a efectos del cálculo de la deducción a que se refiere el apartado 2 de este artículo, se tendrá en cuenta de forma conjunta, tanto el número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 de este artículo como las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

Se entenderá que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales por esta cesión.»

Como puede observarse, como consecuencia de la redacción dada al citado artículo 81 bis de la LIRPF por el Real Decreto-ley 1/2015, las deducciones no solo podrán ser aplicadas por contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena, sino también por los perceptores de prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo y pensiones abonadas por la Seguridad Social, Clases Pasivas o Mutualidades alternativas.

En cuanto al resto de requisitos, del precepto transcrito se desprende que pueden aplicar esta deducción los ascendientes - o hermanos huérfanos de padre y madre - que formen parte de una familia numerosa, el ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley o, en su caso, los contribuyentes con derecho a la aplicación de los mínimos por descendientes o ascendientes, con discapacidad en ambos casos.

Dicho lo anterior, es necesario resaltar que para la aplicación de estas deducciones se requiere en todo caso que los beneficiarios realicen actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, o perciba alguna de las prestaciones anteriormente señaladas. No obstante, en el escrito de consulta no se da información alguna sobre si el cónyuge del consultante como beneficiaria en todo caso de dicha prestación, reúne dichos requisitos.

En definitiva, de acuerdo a cuanto antecede, siempre que el cónyuge del consultante realice actividad por cuenta propia o ajena por la cual esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, o perciba alguna de las prestaciones anteriormente señaladas, como requiere la norma, tendrá derecho igualmente a la aplicación de la deducción por personas con discapacidad a cargo por su hermana incapacitada y tutelada judicialmente, que se regula en la letra a) del apartado 1 del artículo 81bis de la Ley del Impuesto.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.