

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC074933

DGT: 14-01-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0043/2020

SUMARIO:

IRPF. Mínimo personal y familiar. Tributación conjunta. Mínimo por descendiente y discapacidad respecto de la cuñada. La cuñada del contribuyente, incapacitada legalmente, está acogida por su esposa -acogimiento reconocido por los asuntos sociales autonómicos-, y vive con ellos en el domicilio familiar. La patria potestad de su cuñada la tiene su suegro, pero éste no puede atender a su hija. La esposa tendrá derecho en la declaración del IRPF que presente de forma conjunta con el contribuyente, a la aplicación del mínimo por descendientes y del mínimo por discapacidad del descendiente, siempre que la persona acogida no tenga en el ejercicio fiscal correspondiente, rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, además de no presentar declaración en el ejercicio con rentas superiores a 1.800 euros, y siempre que se cumplan el resto de los requisitos legales (que conviva la hermana en acogimiento con la esposa, teniendo en cuenta que se asimilará a la convivencia la dependencia). **Deducciones. Deducción por persona con discapacidad a cargo.** Por último, la esposa del contribuyente, en caso de tener derecho al mínimo por descendientes respecto a su hermana con discapacidad, tendrá derecho igualmente a la aplicación en la declaración de IRPF que presente de forma conjunta con el contribuyente, de la deducción por personas con discapacidad a cargo.

PRECEPTOS:

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

Código Civil, arts. 108, 172, 173, 174, 175 y 222.

Ley 26/2015 (Protección a la infancia y a la adolescencia), disps. adics. segunda y sexta.

Descripción sucinta de los hechos:

La cuñada del consultante, incapacitada legalmente, está acogida por su esposa -dicho acogimiento está reconocido por los asuntos sociales autonómicos-, viviendo su cuñada con ellos en el domicilio familiar. La patria potestad de su cuñada la tiene su suegro, pero éste no puede atender a su hija.

Cuestión planteada:

Si pueden aplicar en la declaración de IRPF que presentan de forma conjunta el consultante y su cónyuge, la deducción por descendiente a cargo por su cuñada.

Contestación:

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”.

En definitiva, la norma tributaria se adecua a las disposiciones del Código Civil, esto es, al artículo 108 y siguientes que regulan la filiación y sus efectos, al artículo 172 y siguientes que tratan de acogimiento, al artículo 175 y siguientes que se refieren a la adopción y al artículo 222 y siguientes referentes a la tutela.

Por otro lado, hay que tener en cuenta a estos efectos, lo establecido en las disposiciones adicionales segunda y sexta de Ley 26/2015, de 28 de julio, de modificación del sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE de 29 de julio), que establecen lo siguiente:

“Disposición adicional segunda. *Referencias al acogimiento preadoptivo y al acogimiento simple y a las Entidades Colaboradoras de Adopción Internacional.*

Todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional.”.

“Disposición adicional sexta. *Equiparación de regímenes jurídicos en materia de acogimiento.*

A los efectos de las normas y leyes existentes con anterioridad a la presente ley y de las legislaciones correspondientes de las Comunidades Autónomas con Código Civil propio o con leyes civiles que lo regulen, se equipara la situación de acogimiento familiar temporal con acogimiento familiar simple, y la situación de guarda con fines de adopción con el acogimiento preadoptivo.”.

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

“Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se tendrán en cuenta las siguientes normas:

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.

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.

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

4.^a 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.

5.^a 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.”.

De acuerdo a lo anterior, sólo en el caso de que el acogimiento de la cuñada del consultante llevado a cabo por parte de su cónyuge, se haya realizado en los términos señalados en los artículos 172 a 174 del Código Civil, y de acuerdo con el procedimiento establecido en dichos preceptos, la esposa del consultante tendrá derecho en la declaración del Impuesto sobre la Renta que presente de forma conjunta con el consultante, a la aplicación del mínimo por descendientes y del mínimo por discapacidad del descendiente recogido en el artículo 60 de la Ley del Impuesto, siempre que la persona acogida 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, y siempre que se cumplan el resto de los requisitos legales (que conviva la hermana en acogimiento con el contribuyente en cuestión –en este caso, la esposa del consultante–, teniendo en cuenta que se asimilará a la convivencia con el contribuyente la dependencia respecto a este último).

Respecto al concepto de renta que aparece en los preceptos arriba señalados, es el reflejado por parte de este Centro Directivo en la consulta V3250-13, entre otras, en la que se indica que está constituido:

"Por la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario, y de actividades económicas), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la reducción prevista en el artículo 18 de la LIRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos.”.

Por otro lado, como consecuencia de la aprobación de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio), en adelante LPGE, y con efectos desde el 5 de julio de 2018, se ha modificado la redacción del artículo 81 bis y de la disposición adicional cuadragésima segunda de la LIRPF, así como se ha añadido una disposición transitoria trigesima tercera a dicha LIRPF.

En concreto, el artículo 81 bis de la LIRPF establece en cuanto a las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo se refiere:

“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.

La cuantía de la deducción a que se refiere el párrafo anterior se incrementará hasta en 600 euros anuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

d) Por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones previstas en las letras a) y b) anteriores, hasta 1.200 euros anuales.

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, 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. Además, hay que tener en cuenta las modificaciones que se introducen en la LIRPF con la LPGE 2018, que suponen la extensión de los supuestos a los que se aplica la deducción, al incluirse al cónyuge no separado legalmente cuando este sea una persona con discapacidad que dependa económicamente del contribuyente, siempre que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones previstas en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 81bis.

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. En este caso, en su escrito de consulta no se da información sobre si la esposa del consultante en su caso cumple o no dicho requisito.

En definitiva, de acuerdo a cuanto antecede y dadas las circunstancias descritas en el escrito de consulta, procede concluir que la esposa del consultante, sólo en el caso de que tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes respecto a su hermana con discapacidad previsto en el artículo 58 de la LIRPF, tendrá derecho igualmente a la aplicación en la declaración de IRPF que presente de forma conjunta con el consultante, de la deducción por personas con discapacidad a cargo que se regula en el artículo 81 bis de la Ley del Impuesto siempre que se cumplan los requisitos exigidos en dicho precepto.

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.