

Grado en Derecho

Curso 2019-2020

TRABAJO FIN DE GRADO

Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

Derecho tributario y sistema tributario español

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Fecha de presentación 25 de mayo de 2020

Autor: Ángel Pons Honorio

e-mail: angelponshonorio@gmail.com

Profesor Tutor del TFG: Rafael Jesús Sanz Gómez

TABLA DE CONTENIDO

Abreviaturas	4
Resumen	5
Abstract	5
I.- Introducción	6
1.- Asunto a tratar	6
2.- Metodología	8
II.- Doctrina relevante del Tribunal Constitucional en relación con la tributación de la familia	9
Análisis de las STC 45/1989, de 20 de febrero, y 214/1994, de 14 de julio, desde la perspectiva del principio de capacidad económica	9
A.- La STC 45/1989, de 20 de febrero, y la capacidad económica. Su relación con la reforma de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre	10
B.- La STC 214/1994, de 14 de julio, y la capacidad económica	12
III.- Tributación conjunta	18
IV.- Adecuación del IRPF a las circunstancias personales y familiares del contribuyente	20
1.- Mínimos personales y familiares	20
2.- Mínimo del contribuyente	22
3.- Mínimo por descendientes	22
4.- Normas comunes para la aplicación de los mínimos	23
5.- Deducciones por familia numerosa	25
V.- Anualidades por alimentos percibidas de los padres por decisión judicial: especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos	27
VI.- Sujeción como rendimientos del trabajo de las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos no exentas: reducción por pensiones compensatorias	28
VII.- La maternidad: análisis de su fiscalidad y tributación mediante el análisis de la evolución de la redacción del artículo 7.h) de la Ley del IRPF	30
1.- Antecedentes	30
2.- Régimen general	31
A.- Análisis de la reforma del art. 7.h) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre por el Real Decreto-Ley 27/2018 y su relación con la STS 3256/2018, de 3 de octubre	31
B.- Análisis de la fiscalidad en la vigente regulación de la ley del IRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) y su reglamento (RD 439/2007, de 30 de marzo): La protección de la maternidad y el principio de capacidad económica	42
3.- Normas forales vascas y legislación foral navarra: situación actual	45
A.- Gipuzkoa	45
B.- Bizkaia	45

C.- Álava.....	45
D.- Navarra.....	46
4.- Deducciones por maternidad: estudio de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y su Reglamento	48
5.- Ayudas por maternidad en Cataluña.....	49
VIII.- Prestaciones familiares relacionadas con la maternidad: por hijo a cargo, nacimiento, parto, parto múltiple, adopción, pensiones y prestaciones públicas por orfandad. Retribución en especie del servicio de educación preescolar e infantil.....	50
1.- La prestación por hijo a cargo	50
2.- Prestaciones por parto, nacimiento, adopción, parto múltiple, pensiones y prestaciones públicas por orfandad.....	52
A.- Parto, nacimiento y adopción. Adopción y parto múltiple.....	52
B.- Pensiones y prestaciones públicas por orfandad.....	53
3.- Exención por la retribución en especie consistente en la prestación del servicio de educación preescolar e infantil.....	54
IX.- Propuesta de reforma de la tributación familiar y de la maternidad	54
X.- Conclusiones	62
Bibliografía	65
Anexo de legislación	69
Anexo de jurisprudencia.....	73
ANEXO A	74
ANEXO B.....	76
ANEXO C	78
ANEXO D	80

ABREVIATURAS

BOCG, Boletín Oficial de las Cortes Generales.

BOE, Boletín Oficial del Estado.

BOG, Boletín Oficial de Gipuzcoa.

CA, comunidad autónoma.

CCAA, comunidades autónomas.

CE, constitución española.

DA, disposición adicional.

I+D, inversión y desarrollo.

IP, Impuesto sobre el Patrimonio.

IPREM, Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

IRNR, Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

IRPF, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS, Impuesto de Sociedades.

LGT, Ley General Tributaria.

LIRPF, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SMI, salario mínimo interprofesional.

STC, sentencia del Tribunal Constitucional.

STS, sentencia del Tribunal Supremo.

TEAR, Tribunal Económico Administrativo Regional.

TRLGSS, Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

RESUMEN

El propósito de este trabajo es estudiar la evolución en España de la tributación familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde el prisma del principio constitucional de la capacidad económica. Para ello analizaremos el trato dado por diversas leyes de este Impuesto a la tributación conjunta y la influencia de las circunstancias personales y familiares en su evolución. La maternidad será tratada detalladamente mediante el estudio de su trayectoria normativa a partir de la polémica sentencia del Tribunal Supremo 3256/2018, de 3 de octubre¹. Finalmente plantearemos nuestra propuesta de reforma de la tributación familiar y la maternidad y daremos a conocer nuestras conclusiones.

Palabras clave: tributación familiar, capacidad económica, maternidad, exención, renta, base liquidable, base imponible, impuesto.

ABSTRACT

The purpose of this work is to study of the evolution in Spain of family taxation in the Personal Income Tax from the prism of the constitutional principle of economic capacity. For this we will analyze the treatment given by several laws of this Tax on joint taxation and the influence of personal and family circumstances on its evolution. Maternity will be treated in detail by studying its normative trajectory based on the controversial ruling of Supreme Court 3256/2018, of October 3². Finally, we will present our proposal for the reform of family taxation and motherhood and we will give our conclusions.

Keywords: family taxation, economic capacity, maternity, exemption, income, settlement basis, taxable base, tax.

¹ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª). Sentencia núm. 3256/2018, de 3 de octubre de 2018.

² Supreme Court (Contentious Chamber, Section 2). Judgment no. 3256/2018, of October 3, 2018.
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

I.- INTRODUCCIÓN

1.- ASUNTO A TRATAR

Todos debemos contribuir a sostener los gastos públicos de acuerdo con nuestra capacidad económica. Para esto debemos tener un sistema tributario justo, no confiscatorio, inspirado en los principios de igualdad y progresividad (art. 31.1 CE).

La capacidad económica es el principio básico de la tributación.

En este estudio vamos a analizar el régimen fiscal de la familia y la maternidad en el IRPF.

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre³ configuró el IRPF como un impuesto individual directo, personal, sintético y progresivo basado en la capacidad económica. No obstante, cuando existía la unidad familiar, este Impuesto se transformaba en un “impuesto de grupo”, que no trataba por igual a los integrantes de la unidad familiar y a los que no formaban parte de esta.

La STC 45/1989, de 20 de febrero, y la posterior Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio rompieron definitivamente con esta concepción, que iba en contra de la modernización de la sociedad⁴.

Posteriormente, la STC 214/1994, de 14 de julio se expresó sobre la constitucionalidad de diversos aspectos de la Ley 18/1991, del IRPF relacionados con los principios de capacidad económica y de igualdad. Una de sus enseñanzas es que el legislador tiene amplia libertad en la configuración del Impuesto, otra, que la igualdad y la justicia tributaria están íntimamente ligadas.

³ Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Boletín Oficial del Estado, 11 de septiembre de 1978, pp. 21191 a 21199.

⁴ La sociedad evolucionaba desde la antigua idea colectiva de la familia a la moderna del individuo. En la familia moderna, cada vez más, desaparece la idea del matrimonio vitalicio, del padre como único proveedor del sustento de la esposa e hijos, ver CARBAJO VASCO, DOMINGO: “Las disposiciones sobre individualización de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 138/2001, 2001, pp. 57-58.

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

En cuanto a las normas que regulan la tributación de la familia analizaremos especialmente la maternidad mediante el estudio de la STS 3256/2018, de 3 de octubre de 2018, y la modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, por el Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre⁵. También estudiaremos la influencia de este cambio legislativo en el País Vasco y Navarra.

En el tema de la maternidad nos detendremos principalmente en la prestación financiada por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS). También nos referiremos a otras prestaciones por maternidad, de escasa cuantía, sobre las que tienen competencia las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

No todas las ayudas por maternidad tienen la misma finalidad: la maternidad pagada por el INSS es un subsidio que sustituye al sueldo de la madre trabajadora mientras su contrato de trabajo está suspendido. Esta prestación de maternidad, la de incapacidad laboral, riesgo durante el embarazo y desempleo son indicativas de capacidad económica.

La ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, antes de su modificación por el RD-L 27/2018, de 28 de diciembre, obligaba a la tributación de la ayuda por maternidad por ser una manifestación de capacidad contributiva⁶. En la actualidad la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, después de la modificación legislativa indicada, declara que la maternidad está exenta.

Sin embargo, prestaciones por nacimiento, adopción, acogimiento, cuidado de hijos y orfandad sí gozan de exención, justificada porque son ayudas a personas que se hallan en tales situaciones y evitan su precariedad económica. En estos casos tales prestaciones no son sustitutivas de un salario⁷.

De todas las prestaciones indicadas la de maternidad es la que va a ocupar gran parte de este trabajo. La importancia de esta proviene de que es un asunto de relevancia social y económica. De relevancia social porque todos los partidos políticos, incluso los que hacen de su bandera la bajada de impuestos, dicen que está en sus objetivos promoverla. De relevancia económica porque la exención tributaria de las prestaciones por maternidad, propiciada por la

⁵ Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 2018, núm. 314, pp. 129863 a 129874.

⁶ LUCAS DURAN, MANUEL: “Sobre la pretendida exención en el IRPF de la prestación por maternidad pagado por el INSS y otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social – Análisis de la STSJ de Madrid de 6 de julio de 2016 (rec. núm. 967/2014) y de la STSJ de Andalucía de 27 de octubre de 2016 (rec. núm. 337/2015)”. RC y T. CEF, núm. 408, marzo 2017, p. 165.

⁷ Ibidem.

indicada STS 3256/2018, de 3 de octubre de 2018, ha supuesto la devolución por parte del Estado de unos dos mil millones de euros⁸.

La idea que, en general, tenemos sobre la utilización de los impuestos en la sociedad está relacionada con nuestra ideología política y también con nuestros ingresos. No opina lo mismo sobre este asunto un mileurista que un profesional con una renta de quinientos mil euros anuales. El primero necesita de un sistema impositivo que posibilite la existencia de prestaciones y ayudas que estén a su disposición en circunstancias como el desempleo, la vejez o la maternidad. El segundo opinará que un sistema con impuestos le da menos de lo que le quita⁹.

Las opiniones no contrastadas jurídicamente a favor o en contra de la existencia o no de la retención en la prestación por maternidad contributiva forman parte de los presupuestos ideológicos izquierda-derecha y pueden ser usados a conveniencia por los defensores de una u otra tendencia. En este trabajo, después de estudiar los antecedentes y el sistema legal intentaremos desmontar la conveniencia de esa exención mediante el estudio de la evolución de su normativa. Ya avisamos que nos alinearemos con los teóricos del ala dura del desarrollo social (que creen en la bondad de la necesidad de los impuestos y la progresividad impositiva) y expresaremos lo que, a nuestro juicio, puede ser su futuro desarrollo.

2.- METODOLOGÍA

Para realizar el estado de la cuestión adoptaremos un enfoque cualitativo. Analizaremos, en primer lugar, la jurisprudencia relevante relacionada con el mismo y, en segundo lugar, su evolución legislativa. En tercer lugar, estudiaremos la doctrina que ha tratado estos asuntos antes que nosotros con espíritu crítico. Después, recogeremos información de publicaciones periódicas de internet consideradas fiables.

⁸ Después del fallo de dicha sentencia Hacienda se apresuró a crear los mecanismos para que pudieran reclamarse las cantidades recibidas por los años no prescritos 2012, 2013, 2014 y 2015, ver LUCAS DURAN, cit., p. 168.

⁹ DELGADO C. y GÓMEZ, M.V.: “Así son los sueldos españoles: el más frecuente es de 17.482 euros y los más bajos están en la hostelería”. *EL PAÍS*, 21/06/2019. Disponible en https://elpais.com/economia/2019/06/21/actualidad/1561105583_765818.html. Consulta 94/04/2020]. Según este artículo el salario más frecuente en base anual es de 17.482 euros, repartido en 14 pagas corresponde a 1.248,71 euros mensuales.

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

Inevitablemente descartaremos la documentación que no trate del asunto objeto de estudio. Los documentos elegidos serán incluidos en la bibliografía y los anexos de legislación y de jurisprudencia que deberemos interpretar.

Por último, simularemos con el programa Renta Web 2019 (Versión open), disponible en la página web de la Agencia Tributaria <https://www2.agenciatributaria.gob.es/wlpl/PARE-RW19/OPEN/index.zul?TACCESO=COLAB&EJER=2019> el resultado de dos liquidaciones del IRPF correspondientes a dos personas con diferente renta, para demostrar cómo afecta la ayuda por maternidad a su declaración.

Al elegir el material de estudio tendremos en cuenta que parte de la legislación estudiada puede no estar vigente y que los documentos doctrinales que la interpretaron han perdido validez.

Con todo este material estaremos en condiciones de dar nuestras conclusiones.

La observación de la realidad y la experiencia personal serán, en mucha menor medida, tributarias de estas páginas.

II.- DOCTRINA RELEVANTE DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA TRIBUTACIÓN DE LA FAMILIA

ANÁLISIS DE LAS STC 45/1989, DE 20 DE FEBRERO, Y 214/1994, DE 14 DE JULIO, DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

La STC 214/1994, de 14 de julio¹⁰, se refiere a la STC 45/1989, de 20 de febrero¹¹, cuando dice que la situación ante la Ley de todos los sujetos debe de ser la igualdad y, si nos referimos a la igualdad tributaria, debe referirse a que los titulares de derechos y obligaciones deben hacer frente a su carga tributaria en función de su capacidad económica. A continuación, declara que la igualdad es compatible con la progresividad, que debe

¹⁰ Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 214/1994, de 14 de julio de 1994. Recurso de inconstitucionalidad 1.857/1991. Promovido en relación con la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹¹ Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 45/1989, de 20 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad 1.837/1988. En relación con determinados preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, de normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta la reforma generada por la Ley 48/1983.

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

determinarse en función de la base imponible. Igualmente, predica la igualdad jurídica de los cónyuges¹².

Los referidos derechos de igualdad, capacidad económica, progresividad son los que desarrollan las dos sentencias, que vamos a analizar a continuación.

Es importante que reparemos en lo siguiente: la igualdad puede predicarse de dos situaciones: la del artículo 14 de la constitución española¹³ por el que “todos somos iguales ante la ley” y la de su artículo 31, según el cual “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. A efectos tributarios la igualdad está relacionada con la capacidad económica¹⁴. Además, capacidad económica y mínimo vital están también relacionados, ya que dos personas con la misma renta, pero distintas cargas familiares no tienen la misma capacidad económica y hay que tratarlas de forma diferente¹⁵.

El IRPF ha tenido vaivenes en su evolución. Comenzó teniendo en cuenta la “renta total” y después la “renta disponible”, la que queda después de que el contribuyente haya atendido a sus necesidades básicas y las de su familia¹⁶. La actual Ley 35/2006, de 28 de noviembre, ha abandonado el concepto de renta disponible, al señalar el artículo 2 que es objeto del Impuesto toda la renta.

A.- LA STC 45/1989, DE 20 DE FEBRERO, Y LA CAPACIDAD ECONÓMICA. SU RELACIÓN CON LA REFORMA DE LA LEY 48/1985, DE 27 DE DICIEMBRE¹⁷

¹² Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 214/1994, de 14 de julio de 1994, antecedentes.

¹³ Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311, pp. 29313 a 29424.

¹⁴ GARCÍA NOVOA, C.: “Maternidad. Exenciones dudosas, devoluciones cuestionables y el buenismo jurídico en materia tributaria”. *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria*, 16/10/2018. Disponible en <https://www.politicafiscal.es/cesar-garcia-novoa/maternidad-exenciones-dudosas-devoluciones-cuestionables-y-el-buenismo-juridico-en-materia-tributaria>. [Consulta 26/03/2020].

¹⁵ SANCHEZ BLÁNQUEZ, V.M.: “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la ley española del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los principios constitucionales tributarios”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2009, p. 26, citado por PABLOS MATEOS, FÁTIMA: “Protección jurídica de las familias numerosas y monoparentales en materia tributaria”, en *Nueva Fiscalidad*, volumen 1696-0173, enero-marzo 2018, pp. 155-194.

¹⁶ LASARTE LÓPEZ, R.: “Tratamiento fiscal de la familia en la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, obra colectiva *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*. (Coord. Antonio Manuel Cubero Truyo), Civitas, Madrid, 2016, pp. 513-514, citado por PABLOS MATEOS, cit.

¹⁷ Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Boletín Oficial del Estado, 30 de diciembre de 1985, núm. 312, pp. 40737 a 40743. Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre del IRPF puso en funcionamiento un impuesto directo, personal, sintético¹⁸, progresivo y basado en el principio de capacidad económica. Este impuesto gravó, por primera vez en España, la totalidad de las rentas obtenidas por las personas físicas y tuvo en cuenta circunstancias personales y familiares. La persona física era sujeto pasivo del impuesto, pero si estaba integrado en una unidad familiar ésta era el objeto de tributación¹⁹.

La ley 48/1985 mantuvo lo dispuesto en la ley anterior: obligación de acumular los rendimientos e incrementos de patrimonio de los miembros de la unidad familiar, obligación de presentar declaración conjunta y prohibición de poder hacerlo individualmente, así como responsabilidad solidaria de afrontar cuota, deudas y sanciones.

La STC 45/1989, de 20 de febrero de 1989, obligó a un cambio legislativo.

Dada la progresividad del Impuesto la acumulación de rentas incrementaba la base imponible. Se intentaba evitar este efecto con diversas deducciones fijas sin relación con la base imponible, lo que atentaba con el principio de capacidad económica.

La Ley 48/1985, según el fundamento jurídico 7 de la sentencia, incrementó la cuantía de la deducción general en caso de tributación conjunta, pero al llegar a cierto nivel de renta dejaba de corregirse el incremento en la progresividad del Impuesto.

El problema en sí no era la tributación conjunta, sino la obligación de presentarla a los miembros de una unidad familiar, ya que la cuota resultante para cada miembro era superior a la que le correspondería si hubiera elaborado su declaración individualmente.

Para la sentencia, mecanismos correctores como la deducción variable paliaban, pero no evitaban, el incremento de cuota para los miembros de la unidad familiar en caso de tributación conjunta.

Además, este mecanismo desincentivaba la incorporación de la mujer al trabajo fuera del hogar, ya que la base imponible resultante suponía un mayor esfuerzo impositivo.

La Ley 44/1978 tenía muchas tachas de inconstitucionalidad:

¹⁸ En este contexto “sintético” tiene el significado de impuesto que grava de forma análoga todas las rentas, sin importar la fuente. En la reforma de 1985 se quiebra el carácter sintético del Impuesto al establecerse gastos distintos atendiendo al origen de las rentas gravadas. En la reforma de 1991 se introduce el carácter analítico del Impuesto, al gravarse las rentas según su origen, MARTÍN QUERALT, J. y otros: *Manual de derecho tributario. Parte Especial*. Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters - Aranzadi, 16ª edición, 2019, p. 71.

¹⁹ GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO y otra: “El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar”. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVI, pp. 363-398/ISSN: 1133-3677, 2013. Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

En su fallo la sentencia reconoció como única solución posible regular la imposición separada y declaró nulos por inconstitucionales el artículo 7, apartado tercero que obligaba a los sujetos pasivos de la unidad familiar a acumular todos sus incrementos de patrimonio, el artículo 31, apartado segundo, que imponía la responsabilidad solidaria frente a Hacienda de todos los integrantes de la unidad familiar, los apartados tercero y sexto del artículo 34 de la Ley, que trataban respectivamente la obligación de la suscripción por ambos cónyuges de la declaración conjunta y la solidaridad de los integrantes de la unidad familiar por el deber de pago de las deudas y sanciones procedentes de las infracciones, y el artículo 4.2 por no dejar libertad para declarar individualmente.

La obligación de acumular los ingresos, la responsabilidad solidaria, el deber de suscribir la declaración conjunta, la asunción del pago de la cuota resultante y de posibles deudas y sanciones constituían un atentado contra el principio de capacidad económica y, como indica el fundamento jurídico 9, un atentado a la intimidad familiar.

B. - LA STC 214/1994, DE 14 DE JULIO, Y LA CAPACIDAD ECONÓMICA

Esta sentencia fue dictada como consecuencia del recurso de inconstitucionalidad del Grupo Popular contra varios preceptos de la ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF²⁰.

Recordemos que ya existía la opción de la presentación conjunta en la declaración del impuesto.

Entre otros extremos, alegaban los recurrentes, en el antecedente primero de la Sentencia, que la Ley trataba de forma diferente a las familias que recibían todos sus ingresos de rendimientos del trabajo respecto de las que los recibían de rentas de capital. El tribunal se remitió, en su fundamento jurídico 2, a la STC 146/1994, de 12 de mayo²¹, que indicaba que la fuente de los rendimientos en ambos casos era distinta, por lo que era lícito tratarlos de forma diferente: la renta del trabajo debía imputarse a quien la generaba, la renta del capital al titular de los elementos patrimoniales cedidos que la recibía como compensación. Para el Tribunal este diferente tratamiento no atentaba contra el principio de capacidad económica.

²⁰ Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Boletín Oficial del Estado, 7 de junio de 1991, núm. 136, pp. 18665 a 18691.

²¹ Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 146/1994, de 12 de mayo de 1994, FJ quinto. Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

En este punto diríamos que este diferente tratamiento impositivo a rentas del trabajo y rentas del capital constituye uno de los mayores atentados a la equidad de la regulación del Impuesto. Es cierto que se han dado razones de “armonización” con otros países, que los capitales son libres para trasladarse a países con menor tributación y que para evitarlo se ha ideado la doble tarifa. El Tribunal lo asume. Pero que esas sean razones de peso no significa que debamos cerrar los ojos a la evidencia de que esta opción no configura un sistema tributario justo²².

Veían los recurrentes otras formas de discriminación que para el Tribunal no eran tales, como la posibilidad de deducción de capitales ajenos para adquirir o mejorar la vivienda habitual, la deducción por alquiler y la deducción por los gastos de custodia. Si alguien se sentía perjudicado había una fácil solución: la presentación de declaración individual²³.

Para eso ideó el legislador una doble tarifa con tipos de gravamen diferentes en la tributación conjunta y en la individual que permitiera modular la deuda tributaria en función del número de miembros de la unidad familiar, su cuantía y la distribución interna entre sus miembros.

La Sentencia analizó también el régimen de transparencia. La ley impedía la imputación de las bases negativas de Sociedades en régimen de transparencia, lo que, siempre según los recurrentes, vulneraba el principio de capacidad económica. Aquí el Tribunal se refería a la transparencia obligatoria en la imputación de rentas de las Sociedades en transparencia. En su afán por disminuir la cuota tributaria se estaban constituyendo sociedades interpuestas para retener beneficios y disminuir la base imponible de los socios. Hacienda eliminó esta posibilidad al disponer que todos los beneficios de este tipo de sociedades se entendieran totalmente distribuidos a los socios, que debían integrarlos en su base imponible. Además, el legislador permitió que, al igual que en el resto de las sociedades, las bases negativas obtenidas un determinado ejercicio por las sociedades en transparencia pudieran ser compensadas por estas sociedades en ejercicios posteriores.

Para el Tribunal tratar, en el caso de las sociedades transparentes, de forma diferente la imputación de las bases negativas y positivas no infringía el principio de capacidad económica y evitaba la elusión fiscal de los socios de dichas sociedades, que de esa forma

²² ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, JUAN: “Fiscalidad, equidad y redistribución”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, (Ejemplar dedicado a: Desigualdad y riqueza / Borja Barragué Calvo (ed. lit.), María Isabel Sáez Lacave (ed. lit.)), ISSN 1575-8427, n.º 20, 2016, pp. 188-189.

²³ STC 214/1994, de 14 de julio, FJ tercero.

tributarían por debajo de su capacidad. Y aquí sí se discriminaría a los socios de los restantes tipos de sociedades²⁴.

En otro punto los recurrentes alegaban que la Ley no tomaba en cuenta todos los gastos necesarios que podía deducirse el sujeto pasivo. Aquí el Tribunal lo reconocía: era cierto que el IRPF se definía por gravar no toda la renta del sujeto, sino solo la renta neta, pero el legislador podía configurar libremente el Impuesto y elegir las clases de gastos deducibles para no incurrir en excesivos costes de gestión. Por esta razón se idearon las deducciones globales a tanto alzado y otras complementarias que se referían solo a gastos como cotizaciones a la Seguridad Social o mutualidades, reducciones por derechos pasivos o cuotas a sindicatos. Reconocía el Tribunal, que las normas referidas a deducciones debían tener siempre en cuenta el principio de capacidad económica, gravar la riqueza real del sujeto y no ocasionarle un sacrificio desproporcionado o arbitrario.

Para los recurrentes, y también para nosotros, referirse solo a gastos determinados y establecer cantidades a tanto alzado vulneraría el principio de capacidad económica, pero, para el Tribunal, esto no era cierto, ya que para definir esos importes se habían calculado los gastos medios deducibles y se había incrementado el importe de la deducción²⁵. De todas formas, es cierto que debe tenerse en cuenta la gestión del IRPF y conllevaría una complejidad y minuciosidad extraordinaria detallar y comprobar todos los gastos reales.

En cuanto a la limitación de los gastos deducibles en capitales ajenos utilizados para adquirir o mejorar inmuebles arrendados o subarrendados y su eliminación en el caso de otros inmuebles no arrendados o subarrendados que no se destinaran a vivienda habitual la finalidad de la norma era fomentar el alquiler. El tope impedía maniobras elusivas del impuesto ya que permitía invertir lo que se deseara en su rehabilitación, pero no desgravarse por el exceso. Para el Tribunal esto no vulneraba el principio de capacidad económica y motivaba al propietario particular a gestionar prudentemente su patrimonio²⁶. Nos parece correcta la interpretación del Tribunal. Su interpretación no atenta contra la capacidad económica y evita que se abuse de la deducción.

También declaró el Tribunal que excluir la posibilidad de deducción de ciertos gastos, como los intereses de préstamos utilizados para adquirir valores, no vulneraba el principio de

²⁴ STC 214/1994, de 14 de julio, FJ cuarto.

²⁵ STC 214/1994, de 14 de julio, FJ sexto A.

²⁶ STC 214/1994, de 14 de julio, FJ sexto B).

capacidad económica, ya que muchas veces dichos préstamos se utilizaban para tomar el control de sociedades o para enriquecerse con el incremento de valor de las acciones²⁷.

Hay un extremo interesante en el fundamento jurídico número 7. En el mismo se estudia la alegación de los recurrentes de que las ayudas o subsidios familiares y las becas “no constituyen rendimientos del trabajo y que su tributación vulnera el principio de capacidad económica” pero, para el tribunal el art. 24 de la Ley 18/1991 definía con amplitud los rendimientos del trabajo al incluir todas las contraprestaciones derivadas del trabajo personal del sujeto pasivo, como por ejemplo, los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto cuando se alteraba su composición. Aquí el Tribunal puso de manifiesto que existían diversas prestaciones, ayudas o subsidios familiares que, una vez recibidos, nada impedía que pudieran ser gravados, ya que revelaban capacidad económica, aunque también podía fijarse un mínimo exento o determinadas deducciones personales o familiares para que tributaran por el exceso, e insistió en que no debía deducirse obligatoriamente que las ayudas y subsidios familiares debían quedar exentos de tributación.

Esto último enlaza directamente con la polémica derivada de la STS 3256/2018, de 3 de octubre de 2018. El Tribunal declaró que las ayudas de la maternidad de la Seguridad Social debían estar exentas de retención por el IRPF por asimilarse con las demás ayudas a la maternidad concedidas por los entes locales y los defensores de esta interpretación enseguida dijeron que con esa decisión se estaba protegiendo la maternidad, lo que, a contrario sensu, haría que se perjudicara la maternidad si se aplicara la retención. Pero no puede elevarse esta afirmación a verdad absoluta, porque eso sería tanto como afirmar que la retención en todas las ayudas y bonificaciones perjudica a lo que se pretende beneficiar. Y, además, en línea con lo que sostenemos, y lo dicho por el Tribunal en esta sentencia, que analizaremos después, no puede negarse que dichas ayudas por maternidad provienen de rendimientos del trabajo, ya que como decimos en otro lugar sustituyen a éstos mientras el contrato de trabajo está en suspenso.

La mayor parte de la sentencia 214/1994, de 14 de julio, se dedica a razonar los argumentos de los recurrentes y los relaciona con el principio de capacidad económica, principio básico de la tributación.

Hacia el final, en el fundamento jurídico número 8 B) de la sentencia el Tribunal analiza el principio de igualdad que hace la STC 76/1990, de 26 de abril²⁸, fundamento jurídico noveno

²⁷ STC 214/1994, de 14 de julio, FJ sexto C).

A) que se transcribe a continuación y que tiene interés porque es otro de los principios jurídicos básicos de la justicia tributaria, además de estar relacionado con la capacidad económica:

“a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 C.E., sino solo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”.

Finalmente, el fallo, brevísimo, desestima el recurso de inconstitucionalidad.

Como hemos indicado, la sentencia se refiere al principio de capacidad económica y, al final de aquella, lo conecta con el de igualdad, del que da su definición. Debemos contribuir a la Hacienda Pública según el principio de capacidad económica. El pago de los tributos nunca puede ser arbitrario y debe tomar siempre como referencia este principio²⁹, sin el cual no puede existir el tributo, a no ser que se considere la recaudación de impuestos como una actividad arbitraria e injusta. La injusticia puede provocar la insumisión fiscal de los ciudadanos, al comprobar cómo algunos políticos aprovechan sus cargos para enriquecerse, que se gravan los medicamentos con el euro por receta después de exonerar a las grandes fortunas de los bienes heredados³⁰ o toleran el fraude fiscal de los grandes defraudadores mediante la aprobación de amnistías fiscales.

²⁸ Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 76/1990, de 26 de abril de 1990.

²⁹ HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL: *Capacidad económica y sistema fiscal (Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán)*. 1ª., Marcial Pons Librero Editor, p. 590. ISBN13:9788472485488, pag.6, 1998.

³⁰ PÚBLICO: “La JSC reclama la «insumisión» contra el euro por receta”, 16 de marzo de 2012. Disponible en <https://especiales.publico.es/hemeroteca/426153/la-jsc-reclama-la-insumision-contr-el-euro-por-receta>. [Consulta 20/03/2020].

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

Las constituciones que se refieren a la capacidad económica no definen cuál es el límite ni concretan los criterios que la definen, deben ser los Tribunales los que delimiten qué porcentaje impositivo se considera justo y cuál desmesurado respecto de la capacidad económica.

La capacidad económica está ligada con la igualdad, ya que en principio los contribuyentes con idéntico nivel de ingresos e idéntica situación personal y familiar deben responder del pago de los tributos por igual³¹.

La justicia tributaria³² está en buscar la riqueza donde esta se encuentra, y esta riqueza puede ser real o potencial.³³ Capacidad económica, interdicción de la arbitrariedad, igualdad, progresividad y justicia tributaria. Todos estos principios están relacionados y ninguno de ellos puede ignorarse a la hora de medir nuestra responsabilidad tributaria, ya que la justicia tributaria debe buscarse en los tributos, estudiados individualmente, y en su conjunto³⁴.

Y la política económica no puede vivir apartada de la justicia tributaria³⁵.

Pero ¿cómo se puede descubrir la capacidad económica? Deben investigarse los indicios de consumo y tráfico de bienes, cobro de rentas, tenencia de un patrimonio. Pero además debe tenerse en cuenta la necesidad de que las personas tengan un mínimo vital que no pueda ser gravado, ya que es la cantidad mínima necesaria para la supervivencia de la persona, y si esa cantidad fuera gravada la persona no podría satisfacer sus necesidades vitales. Además, esta obligación de contribuir según nuestra capacidad económica está, al otro lado de la balanza, nivelado por la igualdad, progresividad y justicia en el gasto público³⁶.

La sentencia se refiere al concepto del mínimo cuando, en su fundamento jurídico 5 A) manifiesta “que el Impuesto no grava la totalidad de la renta obtenida por el sujeto, sino la renta neta” y, al exponer, en el fundamento jurídico 5 B) que se “exige gravar la renta riqueza real del sujeto” o al indicar, en el fundamento jurídico 7 A) que existe un mínimo exento, por

³¹ PALAO TABOADA, citado por HERRERA MOLINA, cit., p. 9.

³² MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: "La protección de la familia en el sistema tributario", *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, Vol. I., enero-junio 2015. Se refiere a la (STC 27/1981 de 20 de julio, FJ 4º).

³³ HERRERA MOLINA, cit., p. 31, en relación con la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ decimotercero.

³⁴ DE VICENTE DE LA CASA, FERNANDO: "Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de Tributos". *Crónica Tributaria*, Vol. 144/2012, pag. 175.

³⁵ Véase la STC 27/1981, de 20 de julio, FJ cuarto: La política económica debe respetar el art. 31.1 de la CE que obliga a todos a participar en el mantenimiento de los gastos públicos dentro de las posibilidades de la capacidad económica de cada uno y a tener un sistema tributario “justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad”. Y el objetivo de la progresividad es la redistribución de la renta.

³⁶ MARTÍN QUERALT, JUAN y otros. *Curso de derecho financiero y tributario. 12ª edición*, Madrid : Tecnos, Grupo Amaya, 2012, pag 114-119.
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

lo que sólo se tributará por cantidades que excedan de determinados importes “mediante el establecimiento de límites cuantitativos que exoneran de tributación a quienes no obtengan un determinado volumen de rentas”.

III.- TRIBUTACIÓN CONJUNTA

La Ley 40/1998³⁷ establecía como norma general del IRPF la tributación individual de los sujetos de forma que, cuando hubiera varios perceptores de rendimientos del IRPF que formaran parte de una unidad familiar y residieran en el mismo domicilio, las rentas no se acumularían, sino que cada sujeto pasivo tributaría individualmente por sus rendimientos. Esto contrastaba con lo ordenado por la Ley 44/1978, que obligaba a tributar conjuntamente si existía matrimonio. La Ley 40/1998 se decantaba por la tributación individual al indicar en su art. 68 en su Título VI, dedicado a la tributación individual que podrían tributar conjuntamente las personas que formaran parte de una unidad familiar: la opción era la tributación conjunta.

Con esta modificación se fortalecía el cumplimiento del principio de capacidad económica. Anteriormente, al estar obligados los cónyuges a tributar por el IRPF conjuntamente se obligaba a los cónyuges a pagar una cuota mayor que los que no habían contraído matrimonio, discriminándolos negativamente respecto de los convivientes more uxorio.

La Ley³⁸ actual define los tipos de unidad familiar:

1.- Integrada por cónyuges no separados legalmente, los hijos menores que convivan con ellos y los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.- En caso de separación legal o no existencia de matrimonio, la formada por el padre o la madre y los hijos que convivan con uno u otro, dependientes de ellos, tanto si son menores de edad como mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

³⁷ Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Boletín Oficial del Estado, 10 de diciembre de 1998, núm. 295, pp. 40730 a 40771.

³⁸ Art. 82.1 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. Boletín Oficial del Estado, 29 de noviembre de 2006, núm. 285, pp. 41734 a 41810.
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

El art. 82 de la Ley, en su número 3, dispone que una persona no puede formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

La opción por la tributación conjunta se renueva cada nuevo periodo impositivo³⁹ e incluye a todos los miembros de la unidad familiar: la presentación por uno de sus integrantes de la declaración individual obliga a los demás a presentarla individualmente.

La preferencia por la declaración individual se extiende a los que no estuvieran obligados a presentarla: se entiende que tributan individualmente, salvo opción por la tributación conjunta en caso de requerimiento de la Administración Tributaria⁴⁰.

En la práctica no hace falta ser un experto para elegir cuál es la mejor opción: el programa informático facilitado por la Administración Tributaria da una simulación, previa a la presentación, de la opción más favorable al sujeto pasivo, ya sea porque resulte menor importe a pagar o mayor la devolución a recibir una vez presentada la autoliquidación.

La Ley, en su artículo 84, indica las normas aplicables en la tributación conjunta, a la que le son aplicables las reglas generales del Impuesto sobre determinación de renta, de las bases imponible y liquidable y de la deuda tributaria, y que las cantidades y límites que la regulan son idénticos a la tributación individual.

A continuación, este artículo establece las especialidades de esta tributación en relación con los límites máximos de reducción en la base imponible, así como la aplicación del mínimo o de diversas reducciones.

En cuanto a las reglas para la compensación de pérdidas patrimoniales y bases liquidables generales negativas, en la declaración conjunta pueden compensarse sus importes con las cantidades de anteriores periodos impositivos en los que se haya tributado individualmente.

Todos los miembros de la unidad familiar quedan conjunta y solidariamente sometidos al impuesto y tienen el derecho a prorratear entre sí la deuda, según la parte correspondiente a cada uno.

El IRPF está cedido parcialmente a las comunidades autónomas⁴¹, que pueden establecer sus propias deducciones⁴².

³⁹ Art. 83 de la ley 35/2006, de 28 de noviembre.

⁴⁰ Art. 83 de la ley 35/2006, de 28 de noviembre.

⁴¹ Art. 11 de la ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Boletín Oficial del Estado, 1 de octubre de 1980, núm. 236, pp. 21796 a 21799.

⁴² Art. 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

IV.- ADECUACIÓN DEL IRPF A LAS CIRCUNSTANCIAS PERSONALES Y FAMILIARES DEL CONTRIBUYENTE

1.- MÍNIMOS PERSONALES Y FAMILIARES

No toda la renta generada por el contribuyente debe ser objeto de tributación.

El artículo 56 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF regula los mínimos personales y familiares y su número 1 los define 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 el artículo 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, nos dice:

“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 [...]”.

Idealmente los mínimos no tienen que ver con la capacidad económica, por lo que deberían estar en la base imponible, pero el legislador, al situarlos en la base liquidable, se aleja del principio de capacidad económica. Como resultado se olvida del concepto renta disponible, ya que primero hay que calcular la renta total y cuando se tiene la cuota se resta el mínimo. Por tanto, el legislador se decanta por un sistema que se asemeja a la deducción en la cuota. Al vulnerar el principio de capacidad económica este artículo, así como otros de la Ley que no lo tengan en cuenta, podrían ser tachados de inconstitucionalidad⁴³.

La dignidad de la persona también se vería afectada si no se tuvieran en cuenta estos mínimos en la tributación y se daría una contradicción palmaria: gravar impositivamente a una persona por sus mínimos personales y familiares y tener que compensarla mediante ayudas sociales⁴⁴.

determinadas normas tributarias. Boletín Oficial del Estado, 19 de diciembre de 2009, núm. 305, pp. 107086 a 107155.

⁴³ DELGADO GARCÍA, ANA MARÍA y otro: *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Barcelona, J.M. Bosch Editor, 2010, ISBN: 8476989059, p. 140.

⁴⁴ SÁNCHEZ BLÁNQUEZ, VÍCTOR MANUEL: “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la ley española del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los principios constitucionales tributarios”. *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2009, p. 26.

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

La progresividad es una concreción del principio de igualdad⁴⁵. Se vislumbra el origen de la progresividad: los contribuyentes deben aportar en proporción a la riqueza que detentan. Además, es dudoso que la persona que a duras penas puede sobrevivir (en sentido físico) pueda ser llamado contribuyente.

El legislador ha regulado el mínimo del contribuyente⁴⁶, el mínimo por descendientes⁴⁷, el mínimo por ascendientes⁴⁸ y el mínimo por discapacidad⁴⁹ y tiene en cuenta la edad del sujeto pasivo o de sus hijos o si tiene ascendientes a su cargo, que convivan o dependan de él, así como una discapacidad. Por ejemplo, tiene en cuenta la capacidad económica cuando aumenta el mínimo familiar por tramos en función de la edad o de las cargas familiares.

Debe criticarse que normalmente los aumentos en los importes de los mínimos personales y familiares sufren desfases respecto de la inflación registrada, por lo que sería conveniente revisar sus cuantías⁵⁰.

En cuanto a la convivencia o dependencia se interpreta que existe si esos descendientes o ascendientes del contribuyente no llegan a un determinado umbral de ingresos anuales.

Asimismo, un contribuyente puede tener derecho a varios mínimos.

No puede dejar de mencionarse que las CCAA tienen autonomía financiera, aunque deben coordinarse con la Hacienda estatal y tener en cuenta el principio de solidaridad y de territorialidad. Además, tienen competencias normativas: pueden modificar el importe del mínimo personal y familiar del IRPF estableciendo deducciones en la cuota íntegra autonómica y pueden regular deducciones sobre circunstancias personales y familiares, como mejorar el mínimo por descendiente. Aquí hay una crítica: al decidir cada comunidad autónoma cuál es su política fiscal puede haber personas con idénticos ingresos y circunstancias personales y familiares que no tributen por el mismo importe según la comunidad autónoma en la cual tenga su lugar de residencia⁵¹.

Esta variedad de finalidades puede provocar competencia e insolidaridad entre autonomías y resquebraja el principio de igualdad tributaria de todos los españoles según su capacidad

⁴⁵ HERRERA MOLINA, cit., p.115.

⁴⁶ Art. 57 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

⁴⁷ Art. 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

⁴⁸ Art. 59 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

⁴⁹ Art. 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

⁵⁰ DELGADO GARCÍA, cit., p. 126.

⁵¹ IGLESIAS CARIDAD, M.: "Los mínimos personales y familiares del IRPF, especialmente a raíz de la reforma de la Ley 26/2014", *Revista Técnica Tributaria*, número 113, pp. 72 y 73, 2016, citada por PABLOS MATEOS, cit.

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

económica sobre todo si vemos el comportamiento de las comunidades autónomas forales respecto a las de régimen común⁵².

2.- MÍNIMO DEL CONTRIBUYENTE

El mínimo general del contribuyente en la actualidad está fijado en 5.550 euros anuales, A partir de 65 años la cuantía se aumenta en 1.150 euros anuales. Si el contribuyente tiene más de 75 años, el importe resultante de la adición anterior se incrementa en 1.400 euros anuales (art. 57 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

3.- MÍNIMO POR DESCENDIENTES

Regulado por el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Para beneficiarse del mínimo por descendientes éstos deben ser menores de 25 años o tener discapacidad, convivir con el contribuyente y no tener rentas anuales, excluidas las exentas, de importe superior a 8.000 euros.

El primer descendiente da derecho a un mínimo de 2.400 euros anuales, por el segundo el mínimo es de 2.700 euros anuales, por el tercero, de 4.000 euros anuales, y por el cuarto y siguientes de 4.500 euros anuales.

Si el descendiente tiene menos de 3 años el mínimo se incrementa en 2.800 euros anuales.

La Ley asimila como descendientes a los tutelados y acogidos.

También asimila la dependencia con la convivencia, salvo en los casos en que se abonen anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y no se tenga derecho a la aplicación por estos del mínimo por descendientes (arts. 64 y 75 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

⁵² Véanse objetivos y consecuencias de la competencia fiscal entre autonomías en CANTOS JOSÉ M.^a y otros: “Costes y beneficios de la competencia fiscal en la Unión Europea y en la España de las autonomías”, *Fundación de las Cajas de Ahorros*, enero-2010. Disponible en https://www.researchgate.net/profile/Jose_Cantos/publication/277267756_Costes_y_beneficios_de_la_competencia_fiscal_en_la_Union_Europea_y_en_la_Espana_de_las_autonomias/links/5b2a2d964585150c63400d84/Costes-y-beneficios-de-la-competencia-fiscal-en-la-Union-Europea-y-en-la-Espana-de-las-autonomias.pdf.

Documento de trabajo número 562/2010. [Consulta 04/04/2020].

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

Los dependientes, además, pueden estar internados en centros especializados, aunque la Ley solo se refiere expresamente a los ascendientes⁵³.

Consideramos que el progenitor que abona anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial debería tener derecho a aplicarse el mínimo por descendientes. Esta medida, además de simplificar la gestión del Impuesto, es coherente con el principio de capacidad económica. No desvirtúa esta última apreciación el hecho de que el importe de dichas anualidades no coincida exactamente con la cantidad por la que el contribuyente se aplica el mínimo por descendientes, ya que tampoco coincide el mínimo por descendientes que se aplica al progenitor que convive con sus hijos y les presta auxilio en todos los órdenes

4.- NORMAS COMUNES PARA LA APLICACIÓN DE LOS MÍNIMOS

Hay tres variables que hacen que el mínimo personal y familiar se calcule de forma diferente:

1.- *Base liquidable general superior* al importe del mínimo personal y familiar: el mínimo personal y familiar formará parte de la base liquidable general.

2.- *Base liquidable general inferior* al importe del mínimo personal y familiar: la base liquidable general absorberá el mínimo personal y familiar hasta agotarlo y, si quedara remanente, formará parte de la base liquidable del ahorro.

3.- *Base liquidable general inexistente*: la base liquidable del ahorro absorberá el mínimo personal y familiar.

Naturalmente, si el importe del mínimo personal y familiar fuera superior a la base imponible la cuota sería cero.

El mínimo personal y familiar es el resultado de adicionar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad y sufre incrementos o decrementos según lo aprobado en cada comunidad autónoma (Art. 56.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

⁵³ Art. 59.1. 2º. Párrafo de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Puede verse también la página web de la Agencia Tributaria. Requisitos de los descendientes. Disponible en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Ciudadanos/Minimos_reducciones_y_deducciones_en_el_IRPF/Minimos/Minimo_por_descendientes/Requisitos_de_los_descendientes.shtml. [Consulta 19/04/2020].

Los números 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 61 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre nos dan las siguientes normas de aplicación:

1.- Todos los mínimos se prorratean respecto a los contribuyentes que tengan derecho a los mismos. Sin embargo, se prefiere a los parientes más próximos respecto de los más lejanos, salvo que el contribuyente de grado más cercano no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros; en este caso corresponderá al del siguiente grado. La razón de esto es que sin ingresos suficientes es imposible aplicarse el mínimo, por lo tanto, se lo aplicará el otro contribuyente con más ingresos.

2.- Según el artículo 61, norma 2ª. de la Ley no procede “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”. Por esta razón a éstos puede interesarles, en caso de no tener obligación de declarar y, si la posible devolución de las retenciones practicadas es inferior al importe del que se beneficiarían los ascendientes o descendientes que lo tengan a su cargo, no presentar la declaración.⁵⁴

3.- Se atiende, a efectos de la aplicación de los mínimos, a la situación existente a la fecha de devengo del impuesto, es decir, para el IRPF el 31 de diciembre de cada año⁵⁵, como indica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT)⁵⁶.

4.- La norma cuarta de este artículo indica que si fallece un descendiente que genere derecho al mínimo por descendientes la cuantía será de 2.400 euros anuales y que, en las mismas circunstancias, la cuantía por el ascendiente fallecido será de 1.150 euros anuales.

En este aspecto la norma se desvía del principio de capacidad económica, ya que no tiene en cuenta si el fallecimiento es del primer o quinto descendiente, y tampoco si fallece al comenzar o acabar el periodo impositivo⁵⁷.

5.- Para aplicarse el mínimo por ascendientes éstos deben convivir (léase depender) del contribuyente por lo menos la mitad del periodo impositivo, o si aquél fallece, la mitad del periodo discurrido desde el inicio del periodo impositivo hasta la fecha de fallecimiento.⁵⁸

⁵⁴ RODRÍGUEZ MATEO, PEDRO ÁNGEL: “Así tributan los ingresos de los hijos en la declaración de la renta”. *Blog Bankia*, 11/06/2019 [en línea]. Disponible en <https://www.blogbankia.es/es/blog/hijos-declaracion-renta.html>. [Consulta 01/05/2020].

⁵⁵ Art. 12 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

⁵⁶ Art. 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 18 de diciembre de 2003, núm. 302, pp. 44987 a 45065.

⁵⁷ DELGADO GARCÍA, cit., p.133.

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

5.- DEDUCCIONES POR FAMILIA NUMEROSA

Aunque la Ley la dispone en otro epígrafe consideramos que debemos referirnos a la familia numerosa en este momento, ya que no podemos obviar que es una circunstancia personal del contribuyente.

La Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familia Numerosas, define la familia numerosa como la formada por uno o dos ascendientes con tres hijos, aunque no sean comunes; asimismo se equiparan a la familia numerosa otras tipologías familiares, incluida la monoparentalidad. Si estas familias numerosas o monoparentales cumplen unos requisitos pueden ser destinatarias de diversos beneficios. La ley debe vigilar que no estén en riesgo de exclusión social mediante la concesión de ayudas que afectan al ámbito presupuestario.

El sistema tributario utiliza diversos baremos para proteger a familias con un determinado nivel de renta. El problema es que hay otras familias que no tienen ninguna renta y, por lo tanto, no son detectadas por el sistema, y estas familias son las que más posibilidades tienen de verse excluidas de las medidas protectoras. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que las ayudas, que remedian diversas problemáticas, pertenecen al ámbito presupuestario, no al tributario⁵⁹, ya que pertenecen al ámbito asistencial y son sufragadas por los presupuestos generales del Estado.

El art. 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, está dedicado a las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo. Que la Ley coloque en el mismo artículo ambas tipologías familiares tiene sentido: puede decirse que una persona con discapacidad necesita más atenciones de todo tipo que una persona sin discapacidad: aparatos para mejorar la movilidad, enseñanza especial, personas que estén pendientes las veinticuatro horas del día y, en consecuencia, disminuye su capacidad económica o la de la persona que la tenga a su cargo. Al mismo tiempo, en igualdad de rentas, no tiene la misma capacidad económica un matrimonio con un hijo que otro en el que sus integrantes son familia numerosa.

Las deducciones están enfocadas a diversas situaciones:

⁵⁸ Art. 61 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

⁵⁹ PABLOS MATEOS, cit.

1.- El contribuyente que desempeñe un trabajo por cuenta propia o ajena, dado de alta en la Seguridad Social o mutualidad tiene derecho a diversas deducciones:

a.- Si tiene derecho al mínimo por descendientes puede aplicarse, por cada descendiente con discapacidad hasta 1.200 euros anuales, idéntica cantidad que le corresponde si tiene a cargo un ascendiente con discapacidad.

b.- Si es un ascendiente o un hermano huérfano de padre y madre que forma parte de una familia numerosa, o un ascendiente separado legalmente o sin vínculo matrimonial con dos hijos que no tengan derecho a recibir anualidades por alimentos tiene derecho a 1.200 euros anuales de bonificación. Esta cifra se duplica si se trata familias numerosas de categoría especial⁶⁰.

Cada uno de los hijos que excedan del número mínimo exigido para ser familia numerosa da derecho a incrementar la cuantía de la deducción en 600 euros anuales. De esta forma, con el incremento de protección a la familia con los sucesivos hijos, se aumenta la protección a la familia y se tiene en cuenta el principio de capacidad económica.

c.- Por el cónyuge no separado legalmente y discapacitado, que tenga discapacidad con rentas anuales, excluidas exentas, no superiores a 8.000 euros anuales, sin derecho a deducciones por descendientes o ascendientes con discapacidad con derecho a que se aplique el mínimo por descendientes o ascendientes se tiene derecho a una bonificación de 1.200 euros anuales.

Tienen también derecho a las bonificaciones indicadas los contribuyentes que reciban prestaciones contributivas o asistenciales por desempleo de cualquier régimen o mutualidad de previsión social si dichas prestaciones lo son por situaciones idénticas a las previstas para recibir una pensión de la Seguridad Social.

Los importes de las bonificaciones se prorratan entre los contribuyentes que tengan derecho a las mismas, se calculan en proporción al tiempo al que dan derecho, puede pedirse su abono de forma anticipada y, en determinados casos, pueden cederse y no se considera, a efectos fiscales, transmisión lucrativa.

⁶⁰ En el artículo 4 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas. Boletín Oficial del Estado, 19 de noviembre de 2003, núm. 277, p. 40848 se clasifican las familias numerosas en categoría general y categoría especial.
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

En este momento debemos hacer referencia a la Ley 26/2014, de 27 de noviembre⁶¹ que, en su Preámbulo IV aprueba varias deducciones en la cuota diferencial, que funcionan como “impuestos negativos”, reducen la tributación de los que trabajan fuera del hogar y tienen a su cargo ascendientes o descendientes con discapacidad, o forman parte de una familia numerosa: en cada una de estas situaciones pueden deducirse en la cuota diferencial hasta 1.200 euros anuales o 2.400 euros anuales si se trata de familias numerosas de categoría especial. Esta deducción es compatible con la deducción por maternidad, que después analizaremos.

Estas deducciones se denominan “impuestos negativos” porque son cantidades en metálico que da el Estado a los contribuyentes con menores rentas y mayores cargas familiares⁶². Aquí interviene la solidaridad de los que más tienen para con los más desfavorecidos⁶³.

V.- ANUALIDADES POR ALIMENTOS PERCIBIDAS DE LOS PADRES POR DECISIÓN JUDICIAL: ESPECIALIDADES APLICABLES EN LOS SUPUESTOS DE ANUALIDADES POR ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, regula las reducciones por pensiones compensatorias y su lectura revela que las anualidades por alimentos a favor de los hijos del contribuyente satisfechas por decisión judicial no pueden ser objeto de reducción en la base imponible (artículo 55).

En el caso de que estos contribuyentes no tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por no convivir con éstos pueden aplicarse diversas especialidades a la hora de cuantificar la cuota íntegra estatal (artículo 64) y también la cuota íntegra autonómica (artículo 75).

El artículo 64 de esta Ley nos da las reglas de aplicación en los casos de anualidades por alimentos a favor de los hijos:

⁶¹ 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. Boletín Oficial del Estado, 28 de noviembre de 2014, núm. 288, pp. 96860 a 96938.

⁶² Preámbulo de la Ley 26/14, citado por PABLOS MATEOS, cit., p. 164.

⁶³ HERRERA MOLINA: *La exención tributaria.*, p. 100.

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

“Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración”.

Con esto se consigue que los pagadores de alimentos a hijos por decisión judicial eleven el tramo gravado a tipo cero en dicho importe⁶⁴. Tipo idéntico al que se gravan los mínimos personales y familiares⁶⁵.

En cuanto a esta regulación nos parece incoherente eliminar la posibilidad de aplicar el mínimo por descendientes a los pagadores de alimentos a hijos por decisión judicial y después buscar un sistema que lo compense. Por esta razón somos partidarios de extender el mínimo por descendientes en estos casos.

Para el receptor de la anualidad de alimentos la renta está sujeta al IRPF según el artículo 17.2.f), pero exenta por lo previsto en el artículo 7.k)⁶⁶.

VI.- SUJECIÓN COMO RENDIMIENTOS DEL TRABAJO DE LAS PENSIONES COMPENSATORIAS RECIBIDAS DEL CÓNYUGE Y LAS ANUALIDADES POR ALIMENTOS NO EXENTAS: REDUCCIÓN POR PENSIONES COMPENSATORIAS

La pensión compensatoria intenta reparar la situación de desequilibrio económico que puede sufrir uno de los cónyuges al separarse o divorciarse del otro comparada con la situación existente antes del matrimonio y la nueva situación económica del otro cónyuge (artículo 97 C.C). Debe ser aprobada por el juez o el Notario y tener en cuenta lo acordado en el convenio regulador por los esposos (artículo 90.2 CC). El convenio regulador puede modificarse (artículo 90.3 CC) y la pensión compensatoria puede sustituirse, en según qué

⁶⁴ MARTÍN QUERALT, J. y otros: *Manual*, p. 232.

⁶⁵ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, preámbulo II.

⁶⁶ HERNÁNDEZ GUIJARRO, FERNANDO: “Fiscalidad de la familia en situación de crisis matrimonial”, *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, ISSN 2386-4567, IDIBE, núm. 8, bis (extraordinario), julio 2018, p.186. Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

casos, por otras prestaciones, por ejemplo, una entrega de capital (artículo 97 CC), no así una pensión alimenticia, que es indisponible (artículo 151 CC).

El importe de las pensiones compensatorias a favor de cónyuge y las anualidades por alimentos a otros familiares que no sean hijos satisfechas por el contribuyente por decisión judicial reducen la base imponible⁶⁷ del obligado y se consideran rendimientos del trabajo⁶⁸ del receptor. No obstante, no tendrán que declarar si los rendimientos del trabajo incrementados con la pensión compensatoria no sobrepasan los 14.000 euros anuales⁶⁹.

El trabajador por cuenta ajena, que paga una pensión compensatoria ordenada por sentencia judicial o convenio regulador de divorcio, puede solicitar de su pagador que las cantidades que se tienen que abonar se resten de su retribución, para calcular la retención⁷⁰.

El resultado de la base liquidable general no puede ser negativa. Si lo fuera no podrá aplicarse ninguna reducción ese ejercicio, pero podrá ser compensada con los importes de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes⁷¹, según las reglas generales.

Después de estudiar las anualidades por alimentos que reciben los hijos y las pensiones compensatorias al cónyuge puede sorprender la diferenciación impositiva que establece el legislador.

Es esclarecedora de este extremo la STC 57/2005, de 14 de marzo⁷², que denegó el amparo de la recurrente, que alegaba que se vulneraba el derecho a la igualdad por aplicar un precepto, el art. 71.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, que sólo permitía reducir la base imponible en el importe de las pensiones compensatorias satisfechas a favor del cónyuge o las de alimentos en favor de familiares que no fueran hijos, pero no permitía reducirla en el caso de anualidades por alimentos fijadas judicialmente a favor de los hijos. La recurrente - que estaba obligada a prestar la obligación de alimentos a sus hijos por sentencia- alegaba que esto generaba una discriminación contraria al derecho de igualdad.

⁶⁷ Art. 55 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

⁶⁸ Art. 17.2.f) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

⁶⁹ Art. 61.3.A).2ºb) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. Boletín Oficial del Estado, 31 de marzo de 2007, núm. 78.

⁷⁰ Art. 83.f) del Reglamento del IRPF.

⁷¹ MARTÍN QUERALT, J. y otros: *Manual*, p. 209, cit. y art. 50.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

⁷² Tribunal Constitucional (Sala Primera). Sentencia 57/2005, de 14 de marzo de 2005.

En su FJ cuarto consideró el Tribunal que los padres estaban obligados por imperativo constitucional (STC 1/2001, de 15 de enero⁷³) a “prestar asistencia de todo orden a los hijos” aunque no hubiera recaído una sentencia en este sentido. En esta asistencia se incluyen los alimentos. Y, además, que si a los padres no obligados por sentencia debían asistir a sus hijos sin poder deducirse su cuota no era posible entender por qué razón los padres a los que sí obligaba una sentencia tenían derecho a deducírsela, ya que debía dárseles un trato igualitario⁷⁴. En la sentencia el Tribunal intenta aplicar los principios constitucionales de equidad y capacidad económica a una situación dada.

A nuestro juicio la demandante no debería haber impugnado la imposibilidad de desgravación, sino la imposibilidad de aplicarse el mínimo por descendientes. ¿Puede decirse que el pagador de anualidades de alimentos a hijos por decisión judicial no tiene a estos hijos “a cargo”?

VII.- LA MATERNIDAD: ANÁLISIS DE SU FISCALIDAD Y TRIBUTACIÓN MEDIANTE EL ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DE LA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 7.H) DE LA LEY DEL IRPF

1.- ANTECEDENTES

En primer lugar, debemos explicar sucintamente qué se conoce como prestación por maternidad desde un punto de vista social para luego estudiarlo desde el punto de vista tributario.

Como señaló la STC 214/1994, de 14 de julio, “la prestación por maternidad es el subsidio que gestiona la Seguridad Social que trata de compensar la pérdida de ingresos del trabajador a consecuencia del permiso de descanso por el nacimiento, adopción, tutela o acogimiento, y durante ese periodo el contrato de trabajo queda en suspenso, interrumpiéndose la actividad laboral”. Por si no quedara suficientemente clara su relación con el contrato de trabajo el

⁷³ Tribunal Constitucional (Sala Segunda). Sentencia 1/2001, de 15 de enero de 2001.

⁷⁴ Esta STC es citada por MARTÍN QUERALT, J. y otros: *Manual*, cit., pp. 223 y 224.
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

artículo 7.5 letras a, b y c del derogado RD 1251/2001⁷⁵, indicaba que se extinguía, entre otras causas, por la reincorporación voluntaria al trabajo.

La finalidad de esta prestación es ayudar a los padres a conciliar la vida familiar y laboral. Si queremos que se garantice la igualdad hombres y mujeres deben tener un permiso de baja laboral para dedicarse al cuidado de los hijos recién nacidos durante el cual cobran una prestación del INSS. En España tiene una duración de dieciséis semanas desde el nacimiento⁷⁶ y se considerada asimilada a la maternidad la adopción y la guarda con fines de adopción o acogimiento.⁷⁷

Para comprender el estado de la cuestión debemos citar como precedentes de la STS 3256/2018, de 3 de octubre, las siguientes:

- La STSJ de Madrid de 6 de julio de 2016⁷⁸, que interpreta que la ayuda por maternidad del Instituto Nacional de la Seguridad Social está incluida en el artículo 7.h) de la Ley 35/2006, del IRPF y, por lo tanto, goza de exención. Sus argumentos, recogidos en los fundamentos de derecho segundo y tercero serán reproducidos por la indicada STS 3256/2018, de 3 de octubre.
- La STSJ de Andalucía de 27 de octubre de 2016⁷⁹, para la cual, la ayuda por maternidad a la que nos vamos a referir no está incluida en el artículo 7.h) de la Ley 35/2006, del IRPF y, en su fundamento de derecho cuarto, rechaza la exención.

2.- RÉGIMEN GENERAL

A.- ANÁLISIS DE LA REFORMA DEL ART. 7.H) DE LA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE POR EL REAL DECRETO-LEY 27/2018 Y SU RELACIÓN CON LA STS 3256/2018, DE 3 DE OCTUBRE

⁷⁵ [Derogado]. Real Decreto 1251/2001, de 16 de noviembre, por el que se regulan las prestaciones económicas del sistema de la Seguridad Social por maternidad y riesgo durante el embarazo. Boletín Oficial del Estado, 17 de noviembre de 2001, núm. 276, pp. 42109 a 42121.

⁷⁶ Ley 3/1989, de 3 de marzo, por la que se amplía a dieciséis semanas el permiso por maternidad y se establecen medidas para favorecer la igualdad de trato de la mujer en el trabajo modificó el artículo 48.4 de la Ley 8/1980, de 10 de marzo del Estatuto de los Trabajadores (derogada) y adicionó el número 3 al artículo 30 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública.

⁷⁷ Art. 133 bis del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

⁷⁸ Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso). Sentencia 810/2016, de 6 de julio de 2016.

⁷⁹ Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de lo Contencioso de Sevilla). Sentencia de 27 de octubre de 2016.

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

A continuación, vamos a estudiar la STS 3256/2018, de 3 de octubre de 2018.

Hemos de tener en cuenta que con anterioridad a esta sentencia no había ninguna discusión doctrinal respecto de que las ayudas por maternidad concedidas por las comunidades autónomas y entidades locales eran renta exenta. De hecho, se tomaban estas prestaciones como referencia para debatir por qué no debía estar exenta la prestación por maternidad concedida por el INSS⁸⁰.

Así lo vio una contribuyente que interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid. Como la desestimación por silencio administrativo no le satisfizo presentó el recurso 1300/2015 ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el cual dictó sentencia el día 29 de junio de 2017 que, esta vez sí, lo estimó⁸¹.

Por dicha razón el Abogado del Estado en representación de la Administración General del Estado presentó recurso de casación, cuyo resultado pasará a la historia de la evolución legislativa de la prestación por maternidad concedida por el INSS.

En los antecedentes de hecho de la sentencia constaba el argumento del Abogado del Estado, que se remitió a la sentencia del TSJ de Castilla y León número 1727, de 15 de octubre de 2012⁸², según la cual el origen de la prestación de maternidad era la excedencia laboral destinada a compensar la pérdida de ingresos provocados por la suspensión del contrato de trabajo y, por lo tanto, sustituía los rendimientos del trabajo sujetos al IRPF (actualmente artículo 17.1.a). Para el Abogado del Estado no era procedente la analogía con las prestaciones de maternidad de las comunidades autónomas y entidades locales porque, en materia de exenciones, está prohibida por el artículo 14 de la LGT.

Un sector de la doctrina considera que las disposiciones tipificadoras de las exenciones deben tener un carácter excepcional y, por lo tanto, deben interpretarse restrictivamente⁸³, por

⁸⁰ Debe tenerse en cuenta que la ayuda por maternidad abonada por comunidades autónoma y entidades locales es una ayuda que se añade al sueldo, pero no lo reemplaza. En este sentido GARCÍA LUIS, TOMÁS: “La discutida exención en el IRPF de las prestaciones de maternidad abonadas por la Seguridad Social”, *Nueva Fiscalidad*, Número 1, enero-marzo 2017, ISSN: 1696-0173, 2017, p. 196.

⁸¹ Fallo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso). Sentencia 6648/2017, de 29 de junio de 2017.

⁸² Fundamento de derecho 2 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de lo Contencioso). Sentencia 1727/2012, de 15 de octubre de 2012.

⁸³ HERRERA MOLINA, PEDRO M. (1990). *La exención tributaria*. Madrid. Editorial Colex, p. 72. Ángel Pons Honorio. *Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad*

eso está prohibida su aplicación analógica⁸⁴ y, además, porque deben venir recogidas en normas con rango de ley⁸⁵ y someterse a control de constitucionalidad, ya que son una excepción al tratamiento general de las rentas, normalmente gravadas por el IRPF⁸⁶. Pero este concepto empieza ya a resquebrajarse. En efecto, son múltiples las normas de exención que, amparadas en la urgente necesidad, se insertan en decretos leyes. Pero, además, para otro sector de la doctrina las exenciones deben interpretarse como como el resto de las normas⁸⁷, como indica el Código Civil⁸⁸.

Es necesario, además, analizar cada exención y bonificación (mínimo exento, deducciones familiares, beneficios fundados en una contribución directa al interés general, exenciones de política económica) para ver si respeta la exigencia constitucional⁸⁹. Si nos centramos en el objeto de nuestro estudio, de una lectura detallada del artículo 7.h), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, vigente con anterioridad a la modificación propiciada por el Real Decreto-ley 27/2018, en aquel momento podía observarse que la prestación por maternidad recibida de la recurrente no estaba exenta, ya que tenía la naturaleza de rendimiento del trabajo⁹⁰. Además, la aplicación de la analogía solo es válida si del estudio de varios supuestos la razón de su existencia es la misma: si la ayuda de la Seguridad Social sustituye al salario y las de las comunidades autónomas y entidades lo complementan deja de existir una razón única para su existencia que nos lleve a imaginar que el legislador omitió la exención de las primeras involuntariamente⁹¹.

Según la transcripción de la letra h) del artículo 7 anterior a esa modificación, estaban exentas:

Primer párrafo:

⁸⁴ Ver art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 18 de diciembre de 2003, núm. 302, pp. 44987 a 45065.

⁸⁵ Art. 133.3 CE.

⁸⁶ LUCAS DURAN, M, cit., p. 165.

⁸⁷ Ver el fragmento de TEJERIZO en DESDENTADO DAROCA, E., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y BARBERENA BELZUNDE, I., "Exenciones por maternidad: de la STS a la reforma de la Ley del IRPF y las prestaciones sociales para un tratamiento más justo de la familia", en Canal UNED, 16 de enero de 2019. Disponible en <https://canal.uned.es/video/5c40594ab1111fc60c8b4568>. [Consulta 20/03 /2020].

⁸⁸ "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

⁸⁹ HERRERA MOLINA, PEDRO M. (1990). La exención tributaria. Madrid. Editorial Colex, p. 95.

⁹⁰ Véase ROZAS VALDES, JOSÉ ANDRÉS: "¿La prestación por maternidad no es salario?", en Fiscal Blog. <http://fiscalblog.es/?p=3500>. [Consulta 26/03/2020], "se está, [...] ante el salario que, durante el período de baja por maternidad, se satisface no por el empleador sino por el ente de previsión social [...]. Y, por tanto, no es una prestación asistencial por maternidad exenta de gravamen sino una prestación contributiva, como la de desempleo o incapacidad laboral transitoria, que está claramente sujeta a gravamen como rendimiento del trabajo".

⁹¹ En este sentido GARCIA LUIS, TOMÁS, cit., p. 197.

“Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.”

Segundo párrafo:

“Asimismo, las prestaciones 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 en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributaría como rendimientos del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citada, en las prestaciones de estas últimas.”

Tercer párrafo:

“Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad”.

Cuarto párrafo:

“También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales”.

Pero a pesar de esto el Tribunal interpretó que en el tercer párrafo debía estar incluida la prestación por maternidad percibida de la Seguridad Social.

Y que el cuarto párrafo ampliaba la exención a las prestaciones por maternidad de las Comunidades Autónomas y entidades locales.

El Tribunal decidió que “parecía” (sic) que la intención del legislador había sido incluir en la exención la prestación por maternidad de la Seguridad Social, además de las concedidas por las comunidades autónomas y entidades locales como se desprendía:

1. De la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social⁹².
2. Según la interpretación gramatical.

⁹² Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social. Boletín Oficial del Estado, 31 de diciembre de 2003, núm. 313.
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

3. Según la interpretación sistemática.

Debemos detenernos un momento en la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, y en el Proyecto de Ley⁹³.

El número II de la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, dice literalmente:

“En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en primer lugar, se establece la exención del IRPF de diversas prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo, entre las que se incluyen las prestaciones económicas por nacimiento de hijo y parto múltiple previstas en el Real Decreto-Ley 1/2000, de 14 de enero, [...]”⁹⁴.

En cuanto al Proyecto de Ley de medidas fiscales, administrativas y de orden social, en su artículo 1 indica que se modifica la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF: “Uno. Se modifica la letra h) del artículo 7, que quedará redactado así:

“h) Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción, *maternidad* e hijos a cargo, así como las pensiones y los haberes pasivos de orfandad percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situación de orfandad”.

He escrito en cursiva la palabra “maternidad” para enfatizar que en el proyecto de ley sí se recogía, pero se eliminó en el trámite parlamentario.

Continuemos con el proyecto de ley:

El mismo, en su artículo 22, modifica el apartado 3 del art. 124 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en

⁹³ Proyecto de Ley 621/000173 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, VII legislatura, Serie A, Proyectos de Ley, 16 de octubre de 2003, núm. 174-1, pp. 1 a 73.

⁹⁴ El preámbulo del Real Decreto-ley 1/2000, de 14 de enero, sobre determinadas medidas de mejora de la protección familiar de la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, 17 de enero de 2000, núm. 14, dice que “se modifica el contenido protector de las prestaciones familiares a cargo de la Seguridad Social, mediante el establecimiento de dos nuevas prestaciones de pago único dirigidas, [...] a los casos de nacimiento del tercer o posterior hijos y, la segunda, para los supuestos de parto múltiple. Estas prestaciones económicas tienen como finalidad compensar, en parte, los mayores gastos que se producen por nacimiento de hijo, en los casos de familias con menores recursos, o cuando, de forma simultánea, las familias han de cuidar de varios hijos por el hecho del parto múltiple”.

adelante TRLGSS de 1994⁹⁵, y dispone que “las cuotas correspondientes a incapacidad temporal, riesgo durante el embarazo o maternidad serán computables a efectos de los distintos períodos previos de cotización exigidos para el derecho a las prestaciones”. Y, en el mismo artículo, modifica la redacción del apartado 1.b. del art. 172 del TRLGSS de 1994 por el que podrían causar derecho a dichas prestaciones “los perceptores de subsidios de incapacidad temporal, riesgo durante el embarazo o maternidad, que cumplan el período de cotización que, en su caso esté establecido”.

Ahora, si analizamos el TRLGSS de 1994, vemos lo siguiente:

Enumera, en su art. 133 bis, las situaciones protegidas a efectos de prestación por maternidad: la *maternidad*, la adopción y el acogimiento, en este último caso de duración no inferior a un año.

En su art. 133 ter indica que son beneficiarios del subsidio por maternidad los “trabajadores por cuenta ajena, cualquiera que sea su sexo” que disfruten de dichos descansos si acreditan unos períodos mínimos de cotización.

En el art. 133 quater señala en qué consiste la prestación económica por maternidad: en un “*subsidio equivalente al 100 por 100 de la base reguladora correspondiente, [...] equivalente a la que esté establecida para la prestación de incapacidad temporal, derivada de contingencias comunes*”.

Y en su art. 133 sexies dice que son “beneficiarias del subsidio por maternidad previsto en esta sección las *trabajadoras por cuenta ajena* que, en caso de parto, reúnan todos los requisitos establecidos para acceder a la prestación por maternidad regulada en la Sección anterior, salvo el periodo de cotización establecido en el artículo 133 ter”.

Finalmente, hay que reseñar que el artículo 180 detalla las prestaciones familiares contributivas, la maternidad entre ellas. Asimismo, que el art. 181, dedicado a la modalidad no contributiva, *no hace ninguna mención al subsidio de maternidad*.

Las cursivas anteriores son nuestras.

Debe tenerse en cuenta que el proyecto de ley, como su nombre indica, es un “proyecto”, y puede modificarse durante el trámite parlamentario, como así ocurrió en la práctica, por lo

⁹⁵Ver la disposición derogatoria y la disposición final única del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. [Disposición derogada, válida hasta el 1 de enero de 2016 según Real Decreto Legislativo 8/2015]. Boletín Oficial del Estado, 29 de junio de 1994, núm. 154, pp. 20658 a 20708.

que en la redacción final de la Ley 62/2003, párrafo primero de la letra h) del artículo 7 no se hace referencia a la maternidad.

Por lo tanto, tomar la Exposición de Motivos como referencia para defender que el legislador tenía la intención de declarar renta exenta la prestación por maternidad concedida por el INSS sin ver que durante el trámite legislativo desapareció del proyecto de ley parece una interpretación que no se corresponde con la realidad. Era más lógico defender que en un primer momento se pensó en incluir la maternidad, pero luego, con los debates parlamentarios se eliminó de la ley con toda la intencionalidad.

Y esto sucedió porque hubo una modificación en el trámite parlamentario causada por la enmienda 587 del Grupo Popular⁹⁶ por la que la mención a la maternidad desapareció.

La misma enmienda declaraba que su objeto era mejorar la redacción del precepto legal para que no hubiera dudas “sobre su interpretación y aplicación⁹⁷”.

Se podría decir que el Tribunal Supremo no tuvo en cuenta esta justificación, a pesar de que es una de las motivaciones de la Sentencia.

No podemos seguir adelante sin referirnos brevemente a las normas de interpretación. Las normas no pueden interpretarse restrictivamente, pero tampoco extensivamente, deben interpretarse “«con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil», [...] atendiendo al sentido propio de sus palabras, en relación con su contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, y teniendo en cuenta especialmente el espíritu y finalidad de las normas interpretadas⁹⁸”.

En cuanto a la interpretación gramatical de la sentencia, el Tribunal Supremo entendió que había sido voluntad del legislador que todas las prestaciones públicas percibidas por maternidad debían estar exentas.

Para ello insistió en que el párrafo cuarto del artículo 7 letra h de la Ley del IRPF trataba de extender el alcance del tercer párrafo a las percibidas de las comunidades autónomas o

⁹⁶ MARTÍNEZ OTERO, LUZ: Exención de la prestaciones de maternidad en el IRPF: situación actual y propuestas de reforma", en Canal UNED, 20 de diciembre de 2018.

⁹⁷ Enmienda 587 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado al Proyecto de Ley 621/000173 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, VII legislatura, Serie II, Proyectos de Ley, 4 de diciembre de 2003, núm. 173, p. 376.

⁹⁸ GARCÍA NOVOA, cit. Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

entidades locales⁹⁹. Pero ¿cómo podía extender el cuarto párrafo el alcance del tercero si este párrafo no se refería a las prestaciones por maternidad?¹⁰⁰

A nuestro juicio el Tribunal dio una excesiva importancia a la existencia de la palabra “también” que inicia el párrafo cuarto y que no le aporta nada. La prueba es que si se elimina este adverbio el significado de la frase es el mismo. Así que podemos decir que el Tribunal no hizo en este caso una correcta interpretación gramatical. Una auténtica interpretación gramatical habría tomado en cuenta la redacción de los cuatro párrafos y no habría dado una importancia exagerada a un adverbio que, como indica la gramática tiene la función de modificar a un verbo, a un adjetivo o a otro adverbio. En ningún caso la función de un adverbio es dar un nuevo significado o interpretación a las frases.

Llama la atención que el Tribunal, cuando dice que “el párrafo cuarto comienza con la palabra «también» [...] parece dar a entender [...]” (el subrayado es nuestro), nos da la impresión de que emite una opinión de la que no está muy seguro, pues en otro caso diría “da a entender”. Ni él mismo está muy seguro de lo que dice.

Cuál es la crítica: Nuestra interpretación sería otra: el párrafo tercero no se refería expresamente a las prestaciones por maternidad de la Seguridad Social, por lo que no podía considerarse que estaban exentas. Sin embargo, el cuarto párrafo se refería expresamente a las prestaciones de ese tipo procedentes de comunidades autónomas y entidades locales, que sí lo estaban.

En nuestra opinión, el tribunal debería haber aplicado aquí la navaja de Ockham, principio que nos dice que si algo parece sencillo no deberíamos complicarlo. Si el legislador pretendiera que todas las ayudas a la maternidad estuvieran exentas, ¿por qué simplemente no lo dijo? ¿Era necesario redactar cuatro párrafos? ¿No era más correcto entender que los cuatro párrafos del artículo desglosaban los casos concretos en los que el legislador disponía la exención?

Después el Tribunal hizo una interpretación sistemática: “la prestación por maternidad es el subsidio que gestiona la Seguridad Social que trata de compensar la pérdida de ingresos del trabajador a consecuencia del permiso de descanso por el nacimiento, adopción, tutela o

⁹⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, STS 3246/2018, de 3 de octubre de 2018, FJ tercero.

¹⁰⁰ De la misma opinión MARTÍNEZ OTERO, Luz, cit., y DESDENTADO DAROCA, E., TEJERIZO LOPEZ, JM y BARBERENA BELZUNDE, I.: "Exenciones por maternidad: de la STS a la reforma de la Ley del IRPF y las prestaciones sociales para un tratamiento más justo de la familia", en Canal UNED, 16 de enero de 2019. <https://canal.uned.es/video/5c40594ab1111fc60c8b4568>.

acogimiento, y durante ese periodo el contrato de trabajo queda en suspenso, interrumpiéndose la actividad laboral”. A continuación, indicó que se consideraban situaciones protegidas la maternidad, la adopción, la guarda con fines de adopción y el acogimiento. Y de aquí dedujo que, por lo tanto, la prestación por maternidad podía integrarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero de la letra h del artículo 7 de la ley 35/2006, de 28 de noviembre y fijó como doctrina que las prestaciones públicas por maternidad recibidas de la Seguridad Social estaban exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Vemos que en esta interpretación “sistemática” al Tribunal se aleja del concepto *maternidad-suspensión de actividad laboral* y se mueve hacia el de *maternidad-protegida*.

En conclusión, de la interpretación del Tribunal puede decirse que:

- a) El proyecto de ley y su enmienda 587 no dicen que la ayuda por maternidad del INSS tenga que estar exenta.
- b) No se ve la lógica de la interpretación gramatical.
- c) En la interpretación sistemática escoge el argumento que le interesa.

Una vez llegada, por esa extraña interpretación de la ley, al final del razonamiento, el Alto Tribunal declara desestimado el recurso de casación.

Llegados a este punto y al parecernos incomprensible la interpretación del Tribunal si nos atenemos a sus razonamientos, deberemos estar de acuerdo con la interpretación de GARCÍA NOVOA cuando se refiere al “buenismo jurídico en materia tributaria” como un sentimentalismo bienintencionado carente de autocrítica.¹⁰¹

Hay otra razón de peso para estar en contra de lo decidido por el Tribunal, como dice SÁNCHEZ, si proliferan las exenciones por interpretación de la ley “se produce una merma de los ingresos públicos que habrá de ser compensada por otros que soportará el conjunto de los contribuyentes; [...] la cautela [...] ha de ser máxima pues no solo se impone al presupuesto presente un extraordinario volumen de gasto, sino que se comprometen los ingresos de los presupuestos futuros, salvo modificación de la norma del IRPF que [...] debería producirse si quiere revertirse la situación originada por la Sentencia”¹⁰².

¹⁰¹ GARCÍA NOVOA, cit.

¹⁰² SÁNCHEZ, MIGUEL: “Comentario a la Sentencia del TS que declara exentas del IRPF las prestaciones públicas por maternidad”, en *El Derecho*, 08/10/2018. Disponible en <https://elderecho.com/comentario-la-sentencia-del-ts-declara-exentas-del-irpf-las-prestaciones-publicas-maternidad>. [Consulta 26/03/2020].
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

Curiosamente sí se promovió la modificación de la norma, pero en sentido contrario, ¿por qué razón? Debemos recordar, como dice TEJERIZO¹⁰³, que en 2019 hubo elecciones locales, autonómicas y generales¹⁰⁴.

Al principio de este trabajo hacemos una declaración ideológica. ¿Cuál es su sentido en un TFG de derecho tributario? Parece que haya un gran tsunami liberal que quiere arrasar el sistema tributario. Si tomamos como referente al Partido Popular, para su presidente, Pablo Casado, la solución para todos los problemas consiste en bajar impuestos¹⁰⁵.

Normalmente tiende a verse el lado negativo de la tributación. Esta es la coartada para la evasión fiscal. Es cierto que en un principio los impuestos se crearon para financiar guerras y caprichos del gobernante de turno y, es verdad que la fiscalidad no puede ser caprichosa y debe proteger los objetivos buscados, porque “lo que presenta la mayor dificultad, desde una perspectiva normativa, es que se requiere que el ciudadano asienta, expresa y voluntariamente, a los impuestos y a los mecanismos de exacción”¹⁰⁶.

Como resultado de la STS 3256/2018, de 3 de octubre de 2018, se modificó la redacción del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y, para lo que nos preocupa, la letra h), dedicada a las rentas exentas.

Según dicho artículo, en su redacción actual, están exentas las siguientes rentas:

“h) Las prestaciones *por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas* reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo

¹⁰³ DESDENTADO DAROCA, E. y otros, cit.

¹⁰⁴ La cronología fue la siguiente: 1.- El 3 de octubre de 2018 el TS emitió la sentencia 3256/2018, de 3 de octubre de 2018, que fijó como doctrina legal que las prestaciones por maternidad percibidas del INSS están exentas del IRPF. 2.- El gobierno del PP el 28 de diciembre de 2018, casi tres meses después aprueba el Real Decreto-ley 27/2018 por el que, entre otras cuestiones, se modifica el art. 7.h) de la LIRPF. 3.- Recordemos que estaba prevista la celebración de elecciones locales, para las comunidades autónomas y generales en 2019 y los aliados mediáticos del gobierno iniciaron una ofensiva que fue respaldada por promesas electorales del PP para mejorar las bonificaciones por maternidad. Pueden verse ejemplos de esto en LÓPEZ LÓPEZ, MARÍA TERESA. (02/02/2019) *Maternidad, ¿una prioridad política?* ABC Opinión, Edición nacional. Disponible en https://www.abc.es/opinion/abci-maternidad-prioridad-politica-201902020014_noticia.html. [Consulta 04/04/2020] y ELDIARIO.ES, Política. (09/03/2019) “Casado promete una Ley de Apoyo a la Maternidad que ayude a las mujeres a ser madres «libremente»”. Disponible en https://www.eldiario.es/politica/Casado-Ley-Apoyo-Maternidad-libremente_0_875962653.html. [Consultado 05/04/2020].

¹⁰⁵ MONFORTE, MARTA (09/03/2020). La ‘receta económica’ de Casado para afrontar el coronavirus: el programa electoral del PP. “El Presidente del PP no ha sabido cuantificar el coste de sus medidas ni cómo se sufragarían, más allá de señalar que «se financian utilizando los fondos públicos no para electoralismo, y no subiendo los impuestos»”. *Público*. En <https://www.publico.es/politica/receta-economica-casado-afrontar-coronavirus-programa-electoral-pp.html>. [Consulta 05/04/2020].

¹⁰⁶ ARTEAGA MAC KINNEY, ROBERTO: “La justicia fiscal en el marco de la teoría de la justicia como equidad de John Rawls. La tributación ¿carga, obligación o donación?” *Ilemata*, año 2, n.º 4, ISSN 1989-7022, 2010, p. 109.

8/2015, de 30 de octubre y las pensiones y haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas”.

He resaltado maternidad y paternidad y las familiares no contributivas porque interesan para ver el cambio propiciado por la indicada STS 3256/2018, de 3 de octubre de 2018.

Después dicho artículo amplía esta exención a los autónomos integrados en mutualidades de previsión social alternativas al régimen de la Seguridad Social mencionado en idéntica situación y a los funcionarios. En estos dos últimos casos solo estará exenta la cantidad máxima que reconocería la Seguridad Social a los trabajadores por cuenta ajena y el exceso deberá tributar como rendimiento del trabajo.

A continuación, transcribimos la anterior regulación del primer párrafo de la letra h) del artículo 7, anterior a la STS 3256/2018, de 3 de octubre de 2018, para comprender la evolución de dicha sentencia, según el cual están exentas:

“h) Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas”.

Colateral a esta sentencia, pero no por ello carente de importancia, Hacienda instrumentó mecanismos, a través de su página web, para que se pudiera reclamar la retención practicada de los ejercicios no prescritos, como si fueran ingresos indebidos, cuando este organismo solo hizo lo que en su momento se interpretaba que decía la Ley”¹⁰⁷.

Antes de pasar al estudio de la vigente regulación de la maternidad debemos detenernos en las voces a favor de la exención:

No es sorprendente que los periodistas y sus lectores aplaudan la exención: ¿a quién no le gustan las cosas gratis? Pero hay también opiniones contrarias en los estudiosos del derecho, no del derecho financiero y tributario (no hemos conseguido de éstos estudios doctrinales a favor de la exención), sí en los que tienen la seguridad social como su campo de análisis. Sus argumentos no surgen de profundizar en el concepto de prestación de maternidad, que hemos estudiado. Para estos la razón última del subsidio por maternidad es proteger la maternidad en

¹⁰⁷ GARCÍA NOVOA, cit.

sí, que obedece al compromiso internacional de España de cumplir el convenio 103¹⁰⁸ con la OIT, y que sería deseable que se ratificara también el convenio 183 con esta organización internacional, ya que es notorio que esta ayuda no está suficientemente financiada en España si la comparamos con los países de nuestro entorno.

Esto último es cierto, es difícil negarlo, pero tenemos que insistir en la importancia de la coherencia en el sistema tributario, y que si se decide que la maternidad debe estar exenta deben destinarse más medios y no centrarse solo en su exención (es difícil suponer que sea esta exención la que haga decidir a las madres que quieren tener más hijos)¹⁰⁹.

B- ANÁLISIS DE LA FISCALIDAD EN LA VIGENTE REGULACIÓN DE LA LEY DEL IRPF (LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE) Y SU REGLAMENTO (RD 439/2007, DE 30 DE MARZO): LA PROTECCIÓN DE LA MATERNIDAD Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Como consecuencia de la reforma estudiada en el punto anterior, el legislador ha declarado la exención de la ayuda por maternidad concedida por la Seguridad Social, lo que, dejando aparte la alegría de los perceptores, amplía el campo de las exenciones que existían con anterioridad en dicho artículo de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

La nueva regulación tiene los efectos colaterales ya anunciados:

1.- Disminución de los ingresos públicos por no ingreso de las antiguas retenciones y por devolución de las cantidades retenidas por maternidad de los cuatro años anteriores no prescritos¹¹⁰.

2.- Disminución de los ingresos a futuro. No creemos que esa disminución de ingresos vaya a ser compensada con una posterior subida¹¹¹.

¹⁰⁸ Convenio sobre Protección de la maternidad entre España y otros países con la OIT, número 103, de 28 de junio de 1952, ratificado por España el 17 de agosto de 1965. BOE número 208/1966, de 31 de agosto, pp. 11376-11378. En la actualidad sigue pendiente de ratificar por España el Convenio sobre la protección de la maternidad, 2000 (núm. 183) de la OIT, que entró en vigor el 7 febrero 2002, adoptado en Ginebra, 88ª reunión CIT (15 junio 2000).

¹⁰⁹ Ver franja de tiempo 01:46:37 a 01:50:48, comentarios de Belén Alonso-Olea García, Profesora Titular de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social de la UNED en DESDENTADO DAROCA, E., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y BARBERENA BELZUNDE, I.: "Exenciones por maternidad: de la STS a la reforma de la Ley del IRPF y las prestaciones sociales para un tratamiento más justo de la familia". *Canal UNED*, 16 de enero de 2019, [en línea]. Disponible en <https://canal.uned.es/video/5c40594ab1111fc60c8b4568>. [Consulta 20/03/2020].

¹¹⁰ PORTILLO, JUANDE. (13/09/2019). La exención de maternidad en el IRPF cuesta ya 1.700 millones al Estado. *CINCO DIAS. Economía. Cuentas públicas*. Disponible en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/09/12/economia/1568306026_280346.html. [Consulta 06/04/2020].

¹¹¹ GARCÍA DÍAZ, MIGUEL ÁNGEL: Populismo fiscal. *Temas para el debate*. ISSN 1134-6574, n.º 117-118 (Ejemplar dedicado a: 125 años de socialismo español), pp. 9-11, agosto-septiembre 2004: "El discurso de la Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

Y 3.- Además es regresiva, ya que, al declarar exenta una prestación que sustituye al salario mientras una persona está de baja por maternidad, se beneficia más a quién tiene más ganancias¹¹². Esto es así porque las mujeres con sueldos en los tramos inferiores se benefician menos de la exención, en proporción, que las que tributan por los escalones superiores de dicho impuesto.

Hemos comprobado lo anterior con unos ejemplos que corresponden a una contribuyente soltera con un hijo nacido el 1 de septiembre de 2019:

1.- Imaginemos que Sandra recibe un sueldo, hasta el nacimiento de su hijo, de 25.000 euros. El ejemplo A simula la declaración del IRPF cuando todavía no se ha declarado exenta la ayuda por maternidad y el B nos da su resultado después de declararse la exención:

Ejemplo A.- *No se ha declarada exenta la ayuda por maternidad* y la contribuyente, hasta el nacimiento de su hijo, el 1 de septiembre de 2019, ha recibido 25.000 euros de sueldo. Desde ese día, durante 16 semanas, hasta el 31 de diciembre de 2019 deja de percibir su salario, sustituido por la ayuda por maternidad del INSS, por la que ha cobrado 5.250 euros.

Por lo tanto, la cantidad recibida total es de 30.250 euros. Y la cuota resultante, de 4.149,62 euros¹¹³.

Ejemplo B.- *Se ha declarada exenta la ayuda de maternidad* y la contribuyente, hasta el nacimiento de su hijo, el 1 de septiembre de 2019, ha recibido 25.000 euros de sueldo. Desde ese día, durante 16 semanas, hasta el 31 de diciembre de 2019 deja de percibir su salario, sustituido por la ayuda por maternidad del INSS, por la que ha cobrado 5.250 euros.

Por lo tanto, de la cantidad recibida sólo debe pagar el IRPF por la cantidad de 25.000 euros. En este caso la cuota resultante asciende a 2.627,12 euros¹¹⁴, y el *ahorro* por la exención, si se compara con la situación anterior, es de 1.522,50 euros.

2.- Ahora imaginemos que Francisca recibe un sueldo, hasta el nacimiento de su hijo, de 80.000 euros. El ejemplo C simula la declaración del IRPF cuando todavía no se ha

bajada de impuestos está de actualidad en los debates políticos, aunque se parta de realidades distintas y la práctica camine por otros derroteros. Domina la escena una especie de «populismo fiscal» mediante el cual las distintas fuerzas políticas prometen bajadas de impuestos, sin explicar de verdad lo que conllevan y cómo se pueden afrontar las necesidades del Estado bajando continuamente los impuestos”. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4190851>. [Consulta 05/04/2020]. En contra SANCHEZ, MIGUEL, cit.

¹¹² MENDIBIL, TXEMA y OTXOA, ISABEL (01/11/2018). “La exención de la prestación por maternidad en el IRPF, ¿café para todas?”. <https://vientosur.info/spip.php?article14311>. [Consulta 7/12/2019].

¹¹³ Véase anexo DECLARACIÓN A.

¹¹⁴ Véase anexo DECLARACIÓN B.

declarado exenta la ayuda por maternidad y el D nos da su resultado después de declararse la exención:

Ejemplo C.- *No se ha declarada exenta la ayuda de maternidad* y la contribuyente, hasta el nacimiento de su hijo, el 1 de septiembre de 2019, ha recibido 80.000 euros de sueldo. Desde ese día, durante 16 semanas, hasta el 31 de diciembre de 2019 deja de percibir su salario, sustituido por la ayuda por maternidad del INSS, por importe de 5.250 euros.

Por lo tanto, la cantidad recibida total es de 85.250 euros. Y la cuota resultante, de 25.629,54 euros¹¹⁵.

Ejemplo D.- *Se ha declarada exenta la ayuda de maternidad* y la contribuyente, hasta el nacimiento de su hijo, el 1 de septiembre de 2019, ha recibido 80.000 euros de sueldo. Desde ese día, durante 16 semanas, hasta el 31 de diciembre de 2019 deja de percibir su salario, sustituido por la ayuda por maternidad del INSS, por importe de 5.250 euros.

Por lo tanto, de la cantidad recibida sólo debe pagar el IRPF por la cantidad de 80.000 euros. En este caso la cuota resultante asciende a 23.319,54 euros¹¹⁶, y el *ahorro* por la exención, si se compara con la situación anterior, es de 2.310 euros.

Conclusión: La exención beneficia a la contribuyente con el sueldo de 80.000 euros en 787,50 euros¹¹⁷.

En nuestra simulación hemos adoptado un mismo importe de la ayuda por maternidad en los dos casos, para comparar cómo se beneficia Francisca respecto de Sandra. Pero, debido a que esta prestación consiste en un subsidio que equivale al 100 por 100 de la base reguladora¹¹⁸, la base reguladora de Francisca puede ser superior a la de Sandra. Por lo tanto, podemos estar de acuerdo en que la finalidad de esta prestación es la defensa de la maternidad, pero, la exención de la prestación por maternidad del IRPF beneficia más a las titulares de rentas altas. Esto va en contra del principio de capacidad económica y puede ser inconstitucional.

¹¹⁵ Véase anexo DECLARACIÓN C.

¹¹⁶ Véase anexo DECLARACIÓN D.

¹¹⁷ Cálculos hechos con el programa Renta Web 2019 (Versión open), disponible en la página web de la Agencia Tributaria <https://www2.agenciatributaria.gob.es/wlpl/PARE-RW19/OPEN/index.zul?TACCESO=COLAB&EJER=2019>

¹¹⁸ Según el art. 179 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social La “prestación económica por maternidad consistirá en un subsidio equivalente al 100 por ciento de la base reguladora correspondiente”.
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

3.- NORMAS FORALES VASCAS Y LEGISLACIÓN FORAL NAVARRA: SITUACIÓN ACTUAL

En el País Vasco y Navarra las Diputaciones forales aprueban la normativa del IRPF vigente en su territorio, que se aplica a los residentes en el territorio foral¹¹⁹. Gipuzcoa, Bizkaia y Álava han seguido, en el asunto maternidad, la normativa estatal.

A.- GIPUZKOA

En el número 12 de su artículo 9 la norma foral 3/2014 declara rentas exentas, entre otras:

“b) Las prestaciones por maternidad y por paternidad reguladas en los capítulos VI y VII del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social e idénticas prestaciones percibidas de los regímenes públicos correspondientes por las personas funcionarias”¹²⁰.

La redacción de esta norma foral se adaptó a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, vigente, por lo que en cuanto a la prestación por maternidad no se distingue de la norma estatal.

B.- BIZKAIA

La norma foral 13/2013 del Territorio Histórico de Bizkaia¹²¹, vigente desde el 1 de enero de 2019, reproduce el contenido transcrito del artículo 9 de Gipuzcoa, también resultado de la adaptación a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, estatal vigente. Nos remitimos a dicha transcripción.

C.- ÁLAVA

¹¹⁹ MARTÍN QUERALT, J. y otros: *Manual*, cit., p. 74.

¹²⁰ Art. 9. Gipuzcoa. Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Diputación Foral de Gipuzcoa. Boletín Oficial de Gipuzcoa, 22 de enero de 2014, núm. 13, vigencia 21 de febrero de 2019, aplicación 1 de enero de 2019.

¹²¹ Art. 9.12.b) Bizkaia. Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Juntas Generales de Bizkaia. Boletín Oficial de Bizkaia, 13 de diciembre de 2013, núm. 238. Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

La Norma Foral 10/2019, de 27 de marzo, de Álava¹²² también adapta el primer párrafo de la letra b) del número 12 del artículo 9 a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, estatal vigente, de la siguiente forma:

“b) Las prestaciones por maternidad y por paternidad reguladas en los capítulos VI y VII del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social.”

D. - NAVARRA

El artículo 7 letra k) del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de esta comunidad foral se refiere a las rentas exentas. Su primer párrafo, que transcribimos a continuación, dispone:

“k) Las prestaciones familiares reguladas en el capítulo I del título VI del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, así como la ayuda familiar por hijo con discapacidad establecida para el personal, tanto activo como pasivo, de las Administraciones Públicas.”

Este capítulo I del título VI del TRLGSS 2015 detalla las prestaciones familiares no contributivas y, en el último párrafo la letra k) del artículo 7 del Decreto Foral Legislativo excluye expresamente de la exención “a las prestaciones reguladas en los capítulos VI y VII del título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social”, que tratan del nacimiento y cuidado del menor, por lo que puede decirse que excluye expresamente la prestación por maternidad.

En consecuencia, podemos decir que Navarra ha decidido no aplicar la exención por maternidad. En su lugar ha preferido la bonificación. Y ha dado sus razones: La Ley foral 20/2018, de 30 de octubre¹²³ lo explica mediante la incorporación de “una deducción en la cuota diferencial por la percepción de prestaciones de maternidad y paternidad” y continúa: “El fundamento de esta deducción radica, [...] en la conveniencia de dispensar un trato fiscal favorable a estas prestaciones. Se cumple así con uno de los principios que deben regir la

¹²² Art. único. Álava. Norma Foral 10/2019, de 27 de marzo, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Juntas Generales de Álava. Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, 10 de abril de 2019, núm. 44.

¹²³ Navarra. Ley Foral 20/2018, de 30 de octubre, de modificación de diversos impuestos. Comunidad Foral Navarra. Boletín Oficial del Estado, 23 de noviembre de 2018, núm. 283, pp. 113748 a 113758. Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

política social y económica de las Administraciones públicas: asegurar la protección social, económica y jurídica de los menores y de la familia. Y, [...] se considera más adecuado, desde el punto de vista de la justicia tributaria y del mantenimiento de la progresividad del impuesto, utilizar la figura de la deducción en la cuota en vez de la exención de la base imponible”.

Se explica la preferencia por la bonificación en que minimiza la regresividad y la prestación compensa mejor la disminución de ingresos debida a la suspensión del contrato de trabajo o del cese de la actividad en los periodos de descanso por maternidad, paternidad, adopción, acogimiento y tutela. Por lo tanto, la prestación pública recibida debe incluirse “como una renta más en la base liquidable general”¹²⁴.

Vemos que al articulado de la Ley Foral se adiciona el artículo 68 quater, vigente desde el 1 de enero de 2019. Lo novedoso (por ir contra corriente de la idea general) es que no se considera esa prestación exenta, sino que tiene derecho a deducción. Según este artículo el sujeto pasivo con derecho a esta ayuda podrá deducir, si recibe rentas: a) hasta 30.000 euros, el 25 por ciento; y b) con rentas superiores a 30.000 euros, “el 25 por ciento menos el resultado de multiplicar por 10 la proporción que represente el exceso de rentas del sujeto pasivo sobre 30.000 euros respecto de esta última cantidad”.

Por lo tanto, si formalmente, hasta ahora hemos defendido que la prestación de maternidad no debería estar exenta, algún lector podría entender que la posición del gobierno de Navarra es defendible.

Sí puede serlo desde el punto de vista del principio de capacidad económica, pero no lo es si comprobamos que la diferente fiscalidad de las comunidades autónomas puede provocar desigualdad ante la ley de los ciudadanos y atenta contra la equidad, si comparamos a los residentes en Navarra con los residentes en el resto de España (punto IV.1 de este trabajo).

Además, una vez tomada por el gobierno de Navarra la decisión de colocar fiscalmente esta ayuda a la maternidad en el apartado de deducciones en la cuota, debemos criticar que técnicamente debiera haberse puesto en la base imponible, que mide la capacidad económica¹²⁵.

¹²⁴ Ver característica 4ª de la deducción de la Ley foral.

¹²⁵ A nuestro favor, Íñigo Barberena Belzunce, ver DESDENTADO DAROCA y otros, cit., momento del video 01:28:00.
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

4.- DEDUCCIONES POR MATERNIDAD: ESTUDIO DE LA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE Y SU REGLAMENTO

A continuación, vamos a estudiar la deducción por maternidad regulada en el art. 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que no puede confundirse con la exención de la prestación de maternidad estudiada.

Tienen derecho a esta deducción las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación de un mínimo por descendentes menores de 25 años o de cualquier edad con discapacidad, que convivan y no tengan rentas superiores a determinados importes¹²⁶, trabajadoras por cuenta propia o ajena y dadas de alta en la Seguridad Social o en alguna mutualidad: pueden minorar 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años¹²⁷. El mismo beneficio tiene la adopción y el acogimiento.

Esta deducción de 1.200 euros se incrementa en 1.000 euros adicionales para el contribuyente con derecho a deducción por maternidad que satisfaga gastos de custodia en guardería o centros de educación infantil autorizados por menor de tres años (Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos del Estado para 2018)¹²⁸ con la finalidad de conciliar la vida familiar y laboral y el acceso del hijo a la educación.

Esta deducción puede considerarse un impuesto negativo. Las madres pueden solicitar el abono anticipado, en este caso deben regularizar su importe respecto a la retribución a la que se tenga derecho (art. 60.5 del Reglamento del IRPF).

El artículo 60 de este Reglamento nos indica el procedimiento para practicar la deducción por maternidad y su pago anticipado.

Esta deducción es proporcional al número de meses a los que se tenga derecho y su límite son las cotizaciones y cuotas totales satisfecha a la Seguridad Social y mutualidades alternativas. Puede ampliarse la deducción, si se cumplen una serie de requisitos, una vez transcurridos los tres años, hasta el mes anterior al del comienzo del segundo ciclo de educación infantil del hijo.

¹²⁶ Art. 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

¹²⁷ Art. 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

¹²⁸ Artículo 61 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. Boletín Oficial del Estado, 4 de julio de 2018, núm. 161, pp. 66621 a 67354, prorrogada. Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

Si se adopta un menor o cambia la situación de acogimiento, la deducción por maternidad podrá practicarse hasta que se cumpla el tiempo que falte hasta que termine el plazo máximo de tres años.

El punto 1.º del artículo 60.5 del Reglamento del Impuesto nos dice el procedimiento para solicitar el abono de la deducción de forma anticipada.

Esta deducción se aplica también a las prestaciones por paternidad.

Este intento loable de protección a la maternidad queda desdibujado por la realidad que los medios de comunicación en línea nos indican: “Hacienda deja a miles de familias sin los 1.000 euros de deducción por guardería. Únicamente será deducible el pago a aquellas escuelas infantiles con licencia municipal y autonómica, aunque muchas solo operan con la primera porque la segunda es optativa”¹²⁹.

5.- AYUDAS POR MATERNIDAD EN CATALUÑA

En Cataluña, por resolución TSF/2314/2019, de 4 de septiembre¹³⁰, se abrió la convocatoria para la concesión de ayudas económicas sometidas al nivel de ingresos de la unidad familiar por nacimiento, adopción, tutela o acogimiento de un hijo, para los periodos comprendidos entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2019 y el 1 de enero y el 31 de agosto de 2020 (ref. BDNS 472429). Las ayudas están reguladas por la Orden TSF/251/2016, de 19 de septiembre¹³¹, que aprueba las bases que deben regir su concesión.

El límite de ingresos correspondiente al ejercicio fiscal de 2018 se determina multiplicando 16.000 euros por el número de personas que integran la unidad familiar en los términos que regulan la citada orden TSF/251/2016.

¹²⁹ GIMÉNEZ, ÓSCAR: “Hacienda deja a miles de familias sin los 1.000 euros de deducción por guardería”. *El confidencial*, 04/03/2019. Disponible en https://www.elconfidencial.com/economia/declaracion-renta/2019-03-04/hacienda-deducción-guarderías-centros-de-educación-infantil_1857614/. [Consulta 07/04/2020].

¹³⁰ Cataluña. Resolución TSF/2314/2019, de 4 de septiembre de 2019, por la que se abre la convocatoria para la concesión de la ayuda económica sometida al nivel de ingresos de la unidad familiar para familias en las que haya tenido lugar un nacimiento, adopción, tutela o acogimiento, para los periodos comprendidos entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2019 y el 1 de enero y el 31 de agosto de 2020. Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña, 10 de septiembre de 2019, núm. 7957, ref. BDNS 472429.

¹³¹ Cataluña. Orden TSF/251/2016, de 19 de septiembre, por la que se aprueban las bases que deben regir la concesión de la ayuda económica sometida al nivel de ingresos de la unidad familiar para familias en las que haya tenido lugar un nacimiento, adopción, tutela o acogimiento. Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña, 27 de septiembre de 2016, núm. 7214, ISSN 1988-298X.

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

El plazo de presentación de solicitudes es de un mes desde el nacimiento, adopción, tutela o acogimiento. La concesión de las ayudas se efectúa en régimen de concurrencia¹³².

Esta orden TSF/251/2016, de 19 de septiembre en su anexo número 9 regula la cuantía de la ayuda, que es de 650 euros por nacimiento, adopción, tutela y acogimiento. En el caso de familias numerosas o monoparentales el importe es de 750 euros. Puede darse una reducción total o parcial de la ayuda en caso de restricciones presupuestarias.

Las ayudas están exentas del IRPF según los artículos 7.h) y 7.z) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre¹³³.

Por otra parte, la Ley catalana 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas¹³⁴ fija las deducciones en la cuota por el nacimiento y adopción de un hijo, acaecido durante el periodo impositivo: junto con la reducción que corresponde sobre las deducciones de cuota establecidas por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, la deducción por nacimiento o adopción de un hijo será, en la declaración conjunta, de 300 euros, y en la declaración individual para cada uno de los progenitores, de 150 euros.

Puede verse la relación de esta ayuda con la capacidad económica en que tiene en cuenta el número de hijos.

VIII.- PRESTACIONES FAMILIARES RELACIONADAS CON LA MATERNIDAD: POR HIJO A CARGO, NACIMIENTO, PARTO, PARTO MÚLTIPLE, ADOPCIÓN, PENSIONES Y PRESTACIONES PÚBLICAS POR ORFANDAD. RETRIBUCIÓN EN ESPECIE DEL SERVICIO DE EDUCACIÓN PREESCOLAR E INFANTIL

1.- LA PRESTACIÓN POR HIJO A CARGO

Según el artículo 7 h) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, está exenta.

¹³² Resolución TSF/2314//2019, cit.

¹³³ Orden TSF/251/2016, cit.

¹³⁴ Cataluña. Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña, 31 de diciembre de 2001, núm. 3543A, pp. 20147-20178.
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

Su regulación proviene de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social prestaciones no contributivas¹³⁵.

El origen de esta prestación son los subsidios familiares instaurados por el régimen franquista en 1938 que la utilizó como forma de legitimación ideológica. El periodo democrático posterior no ha sabido sacudirse esa rémora paternalista que no afronta sus verdaderas necesidades¹³⁶.

En la actualidad está regulada por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que en su artículo 352 confiere a los beneficiarios, por cada hijo menor de 18 años o mayor de edad a su cargo, con discapacidad declarada en un grado igual o superior al 65 por ciento, una asignación económica. Se incluyen los menores a cargo en acogimiento familiar permanente o guarda para la adopción.

Para ser beneficiario se debe residir en España y no tener ingresos superiores a 12.424,00 euros anuales. Por cada hijo, a partir del segundo incluido se recibirá un 15 por ciento más. En general, para que las familias numerosas reciban la asignación no deben tener anualmente ingresos superiores a 18.423,84 euros y a partir del cuarto hijo, este incluido, se incrementará su asignación en 2.822,18 euros (cuantías actualizadas por el Real Decreto-ley 1/2020, de 14 de enero)¹³⁷.

Los límites de ingresos anuales se actualizarán cada año por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, por lo menos, en el mismo porcentaje en el que se revaloricen las pensiones contributivas.

El artículo 352 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, expone otras normas especiales.

Su artículo 353 señala las cuantías de la asignación económica. Estas cuantías han sido actualizadas por el Real Decreto-ley 1/2020, de 14 de enero, en las siguientes cantidades:

341 euros por cada hijo o menor a cargo, salvo si tiene una disminución igual o superior al 33 por ciento, que será de 1.000 euros, o 4.447,20 euros si el hijo es mayor de 18 años y está

¹³⁵ Real Decreto 357/1991, de 15 de marzo, por el que se desarrolla, en materia de pensiones no contributivas, la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social prestaciones no contributivas. Boletín Oficial del Estado, 21 de marzo de 1991, núm. 69.

¹³⁶ OBIOL FRANCES, SANDRA: "El sistema de prestaciones por hijo a cargo en España". *Revista Internacional de Sociología*, vol. LXIV, número 43, enero-abril, 95-117, ISSN: 0034-9712, 2006, p.99.

¹³⁷ Anexo II. 4 del Real Decreto-ley 1/2020, de 14 de enero, por el que se establece la revalorización y mantenimiento de las pensiones y prestaciones públicas del sistema de Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, 15 de enero de 2020, núm. 13, pp. 3520 a 3534.
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

discapacitado en grado igual o superior al 65 por ciento, o 7.120,80 euros si el hijo tiene una discapacidad igual o superior al 75 por ciento y necesita una persona para que le ayude en “los actos más esenciales de la vida”.

Las asignaciones económicas se devengarán mensualmente (artículo 356 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, Ley), y en cuanto al abono este Real Decreto Legislativo se remite a las normas de desarrollo de la Ley.

En general la política familiar está ínfimamente dotada en España. Esto demuestra su carácter subsidiario. La familia, si existe, es la única ayuda de la que se dispone para afrontar estas necesidades sociales. Hay que recordar que no se tiene derecho a estas prestaciones si se alcanza determinado nivel de recursos.¹³⁸

La asignación por hijo con discapacidad a cargo es incompatible con la percepción de una pensión de jubilación o invalidez no contributiva por parte del hijo (artículo 361.3 de la ley).

2.- PRESTACIONES POR PARTO, NACIMIENTO, ADOPCIÓN, PARTO MÚLTIPLE, PENSIONES Y PRESTACIONES PÚBLICAS POR ORFANDAD

Todas estas prestaciones, además de su inexistente o reducido importe, que ahora explicaremos, tienen en común que fueron reguladas por el Real Decreto 1335/2005, de 11 de noviembre, por el que se regulan las prestaciones familiares de la Seguridad Social¹³⁹. Este Real Decreto fue desarrollo reglamentario de capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, hoy sustituido por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

A.- PARTO, NACIMIENTO Y ADOPCIÓN. ADOPCIÓN Y PARTO MÚLTIPLE

A la primera categoría, la de inexistente, se refieren las prestaciones por parto, nacimiento y adopción de un hijo. Las dos últimas estuvieron reguladas por el artículo 3.a) del Real Decreto 1335/2005, de 11 de noviembre, por el que se regulan las prestaciones familiares de

¹³⁸ OBIOL, cit., p. 100.

¹³⁹ Real Decreto 1335/2005, de 11 de noviembre, por el que se regulan las prestaciones familiares de la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, 22 de noviembre de 2005, núm. 279.
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

la Seguridad Social, y fueron eliminadas con efectos de 1 de enero de 2011 por el Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público¹⁴⁰.

Actualmente, según el artículo 357 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en “los casos de nacimiento o adopción de hijo en España en una familia numerosa o que, con tal motivo, adquiera dicha condición, en una familia monoparental o en los supuestos de madres que tengan reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento se tendrá derecho a una prestación económica del sistema de la Seguridad Social”.

Según el artículo 358 de dicho Real Decreto Legislativo, en general, la prestación consistirá en un pago único de 1.000 euros, aunque el mismo artículo establece otras variantes.

Las prestaciones por nacimiento o adopción múltiple están entre las prestaciones no contributivas por estar insertas en el Título VI del Real Decreto Legislativo indicado.

B.- PENSIONES Y PRESTACIONES PÚBLICAS POR ORFANDAD

Estas prestaciones están reguladas por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Reguladas como prestación por muerte y supervivencia¹⁴¹, tienen derecho a ella los menores de 21 años o mayores incapacitados para el trabajo si el causante estaba en alta, asimilado al alta o fuera pensionista. Puede mantenerse hasta los 25 años si el huérfano está cursando estudios y se abona a quien tenga a cargo al beneficiario. Es incompatible con un trabajo por cuenta propia o ajena que proporcione ingresos superiores al salario mínimo interprofesional (SMI)¹⁴².

La pensión de orfandad es compatible con los rendimientos del trabajo del que la recibe o del cónyuge del causante¹⁴³.

¹⁴⁰ El apartado V de del Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo optó por eliminar las prestaciones por nacimiento y adopción de un hijo para lograr el objetivo de “reducción del déficit”.

¹⁴¹ Art. 216 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

¹⁴² Art. 224 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

¹⁴³ Art. 225 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

3.- EXENCIÓN POR LA RETRIBUCIÓN EN ESPECIE CONSISTENTE EN LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE EDUCACIÓN PREESCOLAR E INFANTIL

Según el art. 42.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de 28 de noviembre, recibimos una renta en especie si utilizamos, consumimos u obtenemos bienes, derechos y servicios de forma gratuita o por precio inferior al de mercado, aunque ello no suponga un gasto para el que las concede.

El art. 42.3.d) de la Ley nos indica que está exenta la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de empleados, gratuitamente o por precio inferior al normal de mercado.

Puede interpretarse que la función de esta exención es el desarrollo personal e intelectual de los menores, que son vistos por el Estado como los que tendrán en sus manos su destino en el futuro y que, por esta razón, no tiene sentido gravar con impuestos la parte de dinero destinada por las empresas a los hijos de sus empleados, ya que conviene al interés general el desarrollo por estos de sus capacidades.

Se considera que la educación a la que nos referimos en este punto no debe estar gravada según la capacidad económica, ya que sería deseable que pudiera ser disfrutada por toda la población.

IX.- PROPUESTA DE REFORMA DE LA TRIBUTACIÓN FAMILIAR Y DE LA MATERNIDAD

Las propuestas legislativas derivan de la ideología de los gobernantes.

Si se ha decidido que, en general, las rentas del trabajo deben someterse al Impuesto, no es coherente que la prestación de maternidad, sustitutiva del trabajo mientras la madre o el padre están de baja, quede exenta. En cuanto a las demás prestaciones familiares debe incrementarse su cuantía, lo que no puede conseguirse sin modificar la totalidad del sistema impositivo.

Por lo tanto, debemos modificar la letra h) del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con la siguiente redacción, para que estén exentas:

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

“h) Las prestaciones familiares no contributivas reguladas en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre y las pensiones y haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones 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 en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial.

Igualmente están exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

También están exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales.

En ningún caso las prestaciones reguladas en los capítulos VI y VII del título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social”.

En cuanto a los mínimos del contribuyente, por descendientes, por ascendientes y por discapacidad deben alejarse del concepto de deducciones de la cuota y aumentarse significativamente. Proponemos acercar el mínimo personal al SMI.

Por lo tanto, debe cambiarse la redacción de los artículos 56, 57, 58, 59 y 60 y 61 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, relacionados con los mínimos personales y familiares de contribuyente, descendientes, ascendientes y la discapacidad, mediante un aumento de sus cantidades de acuerdo con el aumento del coste de la vida.

La escala general del impuesto del art. 63 debe modificarse en los tramos altos para financiar el aumento en la cuantía de las prestaciones. Con tal finalidad debe aumentarse la cuota y el tipo aplicable de la base liquidable a partir de 35.200 euros.

Para promover el ahorro pueden dejarse inamovibles los tipos de gravamen del art. 66.

A continuación, debe modificarse el artículo 81, dedicado a la deducción por maternidad y el artículo 81 bis, que se refiere a las deducciones por familia numerosa o personas con

discapacidad a cargo. La modificación consistirá en un aumento de las cuantías aplicables a estas deducciones.

Puede observarse que la totalidad de este proyecto de ley tiene como objetivo incrementar la progresividad del IRPF, mejorar la conciliación laboral y familiar y favorecer a las personas con menores rentas, sin olvidar que promueve el ahorro de la sociedad en general. La legislación debe tener como norte y objetivo la justicia tributaria.

Esta será la nueva redacción:

“Artículo 56. Mínimo personal y familiar.

1. El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base imponible que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto.

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

Artículo 57. Mínimo del contribuyente.

1. El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 8.325 euros anuales.

2. Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 1.725 euros anuales. Si la edad es superior a 75 años, el mínimo se aumentará adicionalmente en 2.100 euros anuales.”

Consideramos que el obligado por decisión judicial a satisfacer anualidades por alimentos a sus hijos debe tener derecho a aplicarse el mínimo por descendientes. De esta forma simplificamos y damos coherencia al Impuesto al considerar análogo el pago de dichas anualidades a la convivencia, por lo tanto, el artículo 58, además de ampliar las cantidades para adaptarlos, en lo posible, al coste de la vida, debe modificarse en el sentido indicado y tendrá la siguiente redacción:

“Artículo 58. Mínimo por descendientes.

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 o que esté obligado a satisfacer anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 11.000 euros, de:

3.600 euros anuales por el primero.

4.050 euros anuales por el segundo.

6.000 euros anuales por el tercero.

6.750 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 al que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 4.200 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.”

A continuación, se transcribe la nueva redacción de los siguientes artículos:

“Artículo 59. Mínimo por ascendientes.

1. El mínimo por ascendientes será de 1.725 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 12.000 euros.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

2. Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.100 euros anuales.

Artículo 60. Mínimo por discapacidad.

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 4.500 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y 13.500 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 4.500 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 4.500 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 13.500 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 4.500 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.”

Consideramos que la redacción del número 3 del artículo 60 debe permanecer sin variación.

Para adaptar el artículo 61 de la Ley a la realidad actual consideramos que debe tener la siguiente redacción:

“Artículo 61. 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 12.000 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 2.700 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 a 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 3.600 euros anuales o 1.725 euros anuales por ese descendiente o ascendiente, respectivamente. Estas cuantías corresponderán a descendientes o ascendientes que fallezcan el mes de diciembre. En otro caso se prorratearán por meses y se descontará la cuantía correspondiente a los meses que falten hasta el mes de diciembre.

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.”

Para financiar los aumentos de los mínimos que constan en los artículos de la Ley debe incrementarse también la cuota íntegra estatal.

Por lo tanto, debe modificarse la redacción del artículo 63. 1. 1.º que quedará redactado como se indica a continuación:

“1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	3.169,13	15.000,00	17,00
35.200,00	6.300,00	24.800	23,00
60.000,00	12.100,00	En adelante	28,00”

La redacción del artículo 63 de la Ley en cuanto a lo no modificado, permanecerá sin variación.

Debido a la modificación del artículo 58 consideramos que el artículo 64 debe quedar con la siguiente redacción:

“Artículo 64. Sin contenido”.

Se modifica asimismo la escala aplicable a los residentes en el extranjero que consta en el artículo 65 de conformidad con la siguiente tabla:

“Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	3.169,13	15.000,00	17,00
35.200,00	6.300,00	24.800	23,00
60.000,00	12.100,00	En adelante	28,00”

Puede observarse que las modificaciones de los residentes y residentes en el extranjero obedecen a un aumento de la progresividad del Impuesto, ya que mientras la carga impositiva de los que reciben menores ingresos permanece sin variación se incrementa significativamente el de que detentan mayores ingresos.

La misma razón empleada para el cambio en la redacción del artículo 64 debe utilizarse en el artículo 75, que quedará con la siguiente redacción:

“Artículo 75. Sin contenido”.

Una vez el importe del mínimo personal y familiar colocado en la base imponible debe modificarse la redacción del artículo 76 y dejar sin variación el cuadro del tipo de gravamen del ahorro del punto 1.º. Por lo tanto, el primer párrafo del artículo 76 quedará redactado como sigue:

“Artículo 76. Tipo de gravamen del ahorro.

La base liquidable del ahorro será gravada de la siguiente forma:”

El resto de este artículo permanecerá sin variación.

En cuanto al artículo 81 debemos modificar el primer párrafo, que quedará redactado como se indica a continuación:

“1. Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, que realicen una actividad por cuenta Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.800 euros anuales por cada hijo menor de tres años.”

Los restantes párrafos de dicho artículo permanecerán sin variación.

El artículo 81 bis debe ver modificada su redacción en cuanto a las cuantías aplicables a las deducciones. Por lo tanto, debe modificarse la redacción de las letras a), b), c) y primer párrafo de la letra d) de su número 1, que quedarán como sigue:

“a) Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta ley, hasta 1.800 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 1.800 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 1.800 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 900 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 12.000 euros ni genere el derecho a las deducciones previstas en las letras a) y b) anteriores, hasta 1.800 euros anuales.”

El resto del artículo 81 bis debe quedar sin variación.

Puede observarse que la totalidad de este proyecto de ley tiene como objetivo incrementar la progresividad del IRPF, mejorar la conciliación laboral y familiar y favorecer a las personas

con menores rentas, sin olvidar que promueve el ahorro de la sociedad en general. La legislación debe tener como norte y objetivo la justicia tributaria.

Como complemento a desarrollar en próximas reformas debemos incrementar los recursos de la inspección fiscal para que todas las personas aporten a la sociedad según su capacidad tributaria. También es deseable que en la CE se añada un artículo que prohíba las amnistías fiscales.

Debemos seguir el camino que han tomado las sociedades más avanzadas, que haga posible que la población en general tenga mayor poder adquisitivo proveniente de sus trabajos y ocupaciones. Con el incremento de recursos podrá instaurarse la educación obligatoria hasta niveles superiores a los actuales, mayor inversión en I+D. Parte de la política fiscal debe promover la creación de actividades de mayor valor añadido.

No podemos olvidar que debe tenerse, en asuntos tributarios, un enfoque global de los problemas tratados: la modificación de aspectos concretos de un impuesto puede ocasionar distorsiones en el sistema tributario en general y viceversa. Si quiere modificarse el sistema tributario para conseguir los ideales de igualdad, capacidad económica y progresividad, esta propuesta de reforma debería incluir la modificación al alza del Impuesto de Sucesiones.

Recordemos lo dicho en la introducción: “Todos debemos contribuir a sostener los gastos públicos de acuerdo con nuestra capacidad económica” (art. 31.1 CE). Y la adjudicación de una herencia es un indicio de capacidad económica que debe ser gravado, ya que todos estamos obligados a contribuir según nuestra capacidad económica¹⁴⁴.

X.- CONCLUSIONES

En primer lugar, hemos estudiado la tributación del IRPF desde la Ley 44/1978, de 8 de septiembre hasta la actual Ley 35/2006, de 28 de noviembre, desde el punto de vista de los principios de capacidad económica, interdicción de la arbitrariedad, igualdad, progresividad y justicia tributaria.

Como resultado, podemos decir que la legislación tributaria es dinámica y se adapta a la realidad utilizando el mecanismo científico de prueba y error. El legislador, al implantar el

¹⁴⁴ No estamos de acuerdo con la idea de que los bienes heredados ya pagaron en su día el correspondiente impuesto. Los defensores de esta idea obvian que el titular actual de esos bienes debe tributar por su adquisición y no puede entenderse, de ningún modo, una especie de doble tributación.
Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

IRPF con la primera de las leyes enunciadas, siguió bajo la influencia de la ideología franquista para la cual, a pesar del carácter personal del Impuesto, la familia, abastecida en sus necesidades por el varón, que solía ser el único trabajador, era el eje y fundamento de la sociedad, idea que desembocó en la obligatoriedad de la declaración conjunta.

Pero la sociedad fue evolucionando: las mujeres comenzaron a trabajar fuera de casa, los hijos administraban las rentas obtenidas de su trabajo, y la declaración conjunta del IRPF mostró los errores en su concepción, apenas remediados con las deducciones fijas sin relación con la base imponible. Otras medidas, tomadas para impedir que los integrantes de la unidad familiar, obligados por la ley a presentar declaración conjunta, tributaran más por el IRPF que los contribuyentes que presentaban la declaración individual, no consiguieron evitar este desequilibrio que atentaba contra el principio de capacidad económica.

La solución consistió en implantar la declaración individual y dar opción a la declaración conjunta.

Hemos visto también cómo es posible atacar el principio de capacidad económica si se promueven instituciones en principio tan dignas de apoyo como la familia, concretamente, mediante la exención por maternidad.

La maternidad tiene que ver con la conciliación de la jornada laboral de las madres. Afecta también por extensión a la paternidad, en el sentido de que se pretende ampliar el ámbito del cuidado de los menores también a los padres y, sin dar prestaciones por paternidad a estos, difícilmente pueden llegar a compartir los cuidados por sus hijos menores que dan las madres casi en exclusiva.

Si la maternidad, subsidio que sustituye la renta del trabajo mientras la trabajadora está de permiso de descanso retribuido por nacimiento de un hijo, está exenta del IRPF, algún observador puede inferir que también deberían estarlo las prestaciones por desempleo, que, asimismo, sustituyen al salario mientras el trabajador busca un nuevo empleo o mientras no lo encuentra. También debería estar exenta la prestación por incapacidad total, el salario, las ganancias especulativas, los honorarios de los profesionales y los beneficios empresariales.

Hemos conseguido que la prestación por maternidad del INSS esté exenta pero no queremos renunciar a ella. A veces puede olvidársenos que esta conquista social requiere financiación.

También requieren financiación las prestaciones no contributivas, relacionadas con el individuo y la familia, que están ínfimamente financiadas.

Si queremos una sanidad pública, pensiones suficientes, equipamientos, apoyo estatal a la investigación, comercio justo, equilibrio social, desarrollo de capacidades personales, necesitamos una infraestructura estatal, solo posible con una tributación coherente.

¿Queremos un estado social y democrático de derecho o un estado liberal?

¿La solución a nuestro juicio? Más impuestos, más control económico del estado, más justicia, una sociedad más desarrollada, poner la fiscalidad al servicio de la sociedad. Y en lo concreto: lucha contra el fraude fiscal.

A lo largo del estudio y, sobre todo, al proponer una posible reforma, se nos ha hecho evidente que debería analizarse más en profundidad la relación de los aumentos y disminuciones de los tipos impositivos con los aumentos y disminuciones de la recaudación y las consecuencias que todo ello tiene en el posible aumento en la financiación de las prestaciones. Pero esto quedará como ¿posible? objetivo para un futuro.

Al final del trabajo hemos obtenido las siguientes conclusiones:

1.- La capacidad económica es el principio básico tributario, le siguen el de igualdad y el de justicia tributaria y, para alcanzarlos debe tomarse en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente.

2.- Todos debemos contribuir a la Hacienda Pública según el principio de capacidad económica.

3.- Sólo los tribunales pueden medir los límites de la capacidad económica.

4.- Para analizar la capacidad económica debe tenerse en cuenta la renta disponible. La ley actual hace una aproximación al poner los mínimos personales y familiares junto a la base liquidable.

5.- La obligatoriedad de presentar la declaración conjunta en las primeras leyes del IRPF atentaba contra el principio de capacidad económica.

6.- El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resultan artificiosas por no venir fundadas en criterios objetivos.

7.- La justicia tributaria debe buscarse en los tributos, estudiados individualmente, y en su conjunto.

8.- Las leyes deben interpretarse correctamente pero el legislador debe redactarlas de forma que evite interpretaciones erróneas.

- 9.- La exención por maternidad atenta contra el principio de capacidad económica.
- 10.- Las ayudas asistenciales están ínfimamente dotadas.
- 11.- Debe lucharse contra el fraude fiscal, mejorar la gestión y redistribución de los impuestos y en lo posible, aumentarlos. Pero para lograr esto último deben aumentarse los beneficios empresariales y los salarios.

BIBLIOGRAFÍA

ALTERNATIBA: “Las Diputaciones han dado por buena una medida fiscal que solo beneficia a las madres con más ingresos”, 27/03/2019, [en línea]. Disponible en <http://alternatiba.net/es/2019/03/27/las-diputaciones-han-dado-por-buena-una-medida-fiscal-que-solo-beneficia-a-las-madres-con-mas-ingresos/>. [Consulta 28/03/2020].

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, JUAN: “Fiscalidad, equidad y redistribución”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, (Ejemplar dedicado a: Desigualdad y riqueza / Borja Barragué Calvo (ed. lit.), María Isabel Sáez Lacave (ed. lit.)), pp. 185-211, ISSN 1575-8427, n.º 20, 2016.

ARTEAGA MAC KINNEY, ROBERTO: “La justicia fiscal en el marco de la teoría de la justicia como equidad de John Rawls. La tributación ¿carga, obligación o donación?”, *Ilemata*, año 2, n.º 4, pp. 101-115, ISSN 1989-7022, 2010.

CANTOS, JOSÉ M.^a, GARCÍA RICO, AGUSTÍN, LAGOS RODRÍGUEZ, M.^a GABRIELA y ÁLAMO CERRILLO, RAQUEL: “Costes y beneficios de la competencia fiscal en la Unión Europea y en la España de las autonomías”, *Fundación de las Cajas de Ahorros*, 01/2010, [en línea]. Disponible en https://www.researchgate.net/profile/Jose_Cantos/publication/277267756_Costos_y_beneficios_de_la_competencia_fiscal_en_la_Union_Europea_y_en_la_Espana_de_las_autonomias/links/5b2a2d964585150c63400d84/Costos-y-beneficios-de-la-competencia-fiscal-en-la-Union-Europea-y-en-la-Espana-de-las-autonomias.pdf. Documento de trabajo número 562/2010. [Consulta 04/04/2020].

CARBAJO VASCO, DOMINGO: “Las disposiciones sobre individualización de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 138/2001, pp. 55-73, 2001.

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

DELGADO GARCÍA, ANA MARÍA y otro: *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Barcelona, J.M. Bosch Editor, 2010, ISBN: 8476989059.

DELGADO C. y GÓMEZ, M.V.: “Así son los sueldos españoles: el más frecuente es de 17.482 euros y los más bajos están en la hostelería”. *EL PAÍS*, 21/06/2019, [en línea]. Disponible en https://elpais.com/economia/2019/06/21/actualidad/1561105583_765818.html. Consulta 94/04/2020].

DESDENTADO DAROCA, E., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y BARBERENA BELZUNDE, I.: "Exenciones por maternidad: de la STS a la reforma de la Ley del IRPF y las prestaciones sociales para un tratamiento más justo de la familia". *Canal UNED*, 16 de enero de 2019, [en línea]. Disponible en <https://canal.uned.es/video/5c40594ab1111fc60c8b4568>. [Consulta 20/03 /2020].

DE VICENTE DE LA CASA, F.: "Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de Tributos", *Crónica Tributaria*, Volumen 144/2012, pp. 149-175, 2012.

ELDIARIO.ES, Política. “Casado promete una Ley de Apoyo a la Maternidad que ayude a las mujeres a ser madres «libremente»”, 09/03/2019. *ELDIARIO.ES*, [en línea]. Disponible en https://www.eldiario.es/politica/Casado-Ley-Apoyo-Maternidad-libremente_0_875962653.html. [Consulta 05/04/2020].

GARCÍA DÍAZ, MIGUEL ÁNGEL: “Populismo fiscal”. *Temas para el debate*. ISSN 1134-6574, n.º 117-118 (Ejemplar dedicado a: 125 años de socialismo español), pp. 9-11, agosto-septiembre 2004, [en línea]. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4190851>. [Consulta 05/04/2020].

GARCÍA LUIS, TOMÁS: “La discutida exención en el IRPF de las prestaciones de maternidad abonadas por la Seguridad Social”, *Nueva Fiscalidad*, Número 1, enero-marzo 2017, ISSN: 1696-0173, pp. 187-198, 2017.

GARCÍA NOVOA, C.: “Maternidad. Exenciones dudosas, devoluciones cuestionables y el buenismo jurídico en materia tributaria”. *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria*, 16/10/2018, [en línea]. Disponible en <https://www.politicafiscal.es/cesar-garcia-novoa/maternidad-exenciones-dudosas-devoluciones-cuestionables-y-el-buenismo-juridico-en-materia-tributaria>. [Consulta 26/03/2020].

GIMÉNEZ, ÓSCAR: “Hacienda deja a miles de familias sin los 1.000 euros de deducción por guardería”. *El confidencial*, 04/03/2019, [en línea]. Disponible en https://www.elconfidencial.com/economia/declaracion-renta/2019-03-04/hacienda-deducción-guarderías-centros-de-educación-infantil_1857614/. [Consulta 07/04/2020].

GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO y otra: “El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar”. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, Volumen XLVI, pp. 363-398/ISSN: 1133-3677, 2013.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, FERNANDO: “Fiscalidad de la familia en situación de crisis matrimonial”, *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, ISSN 2386-4567, IDIBE, núm. 8, bis (extraordinario), julio 2018.

HERRERA MOLINA, PEDRO M.: *Capacidad económica y sistema fiscal (Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán)*. 1ª edición. Marcial Pons Librero Editor, ISBN13:9788472485488, 1998.

HERRERA MOLINA, PEDRO M.: *La exención tributaria*. Madrid. Editorial Colex, 1990.

IGLESIAS CARIDAD, M.: "Los mínimos personales y familiares del IRPF, especialmente a raíz de la reforma de la Ley 26/2014", *Revista Técnica Tributaria*, número 113, 2016, pp. 72 y 73.

LASARTE LÓPEZ, R.: “Tratamiento fiscal de la familia en la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, obra colectiva *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*. (Coord. Antonio Manuel Cubero Truyo), Civitas, Madrid, 2016, pp. 513 y 514.

LUCAS DURAN, MANUEL: “Sobre la pretendida exención en el IRPF de la prestación por maternidad pagado por el INSS y otras entidades integradas en el régimen de la Seguridad Social – Análisis de la STSJ de Madrid de 6 de julio de 2016 (rec. núm. 967/2014) y de la STSJ de Andalucía de 27 de octubre de 2016 (rec. núm. 337/2015)”. *RCyT. CEF*, núm. 408, pp. 157-176, marzo 2017.

LÓPEZ LÓPEZ, MARÍA TERESA: “Maternidad, ¿una prioridad política?” *ABC Opinión*, Edición nacional, 02/02/2019, [en línea]. Disponible en https://www.abc.es/opinion/abci-maternidad-prioridad-politica-201902020014_noticia.html. [Consulta 04/04/2020].

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: "La protección de la familia en el sistema tributario". *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, Vol. I, enero-junio 2015.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G. *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid, Tecnos, Grupo Amaya, 12ª edición, 2012.

MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BARBERENA BELZUNCE, I. y otros: *Manual de derecho tributario*. Parte Especial. Cizur Menor (Navarra), Thompson Reuters - Aranzadi, 16ª edición, 2019.

MARTÍNEZ OTERO, LUZ: "Exención de las prestaciones de maternidad en el IRPF: situación actual y propuestas de reforma". *Canal UNED*, 20/12/2018, [en línea]. Disponible en <https://canal.uned.es/video/5c3df79db1111f01158b4576>. [Consulta 20/03/2020].

MENDIBIL, TXEMA y OTXOA, ISABEL: "La exención de la prestación por maternidad en el IRPF, ¿café para todas?". *Viento Sur*, 01/11/2018, [en línea]. Disponible en <https://vientosur.info/spip.php?article14311>. [Consulta 7/12/2019].

MONFORTE, MARTA: "La 'receta económica' de Casado para afrontar el coronavirus: el programa electoral del PP". *Público*, 09/03/2020, [en línea]. Disponible en <https://www.publico.es/politica/receta-economica-casado-afrontar-coronavirus-progama-electoral-pp.html>. [Consulta 05/04/2020].

OBIOL FRANCES, SANDRA: "El sistema de prestaciones por hijo a cargo en España". *Revista Internacional de Sociología*, vol. LXIV, número 43, enero-abril, 95-117, ISSN: 0034-9712, 2006.

PABLOS MATEOS, FÁTIMA: "Protección jurídica de las familias numerosas y monoparentales en materia tributaria", en *Nueva Fiscalidad*, volumen 1696-0173, enero-marzo 2018, pp. 155-194.

PORTILLO, JUANDE: La exención de maternidad en el IRPF cuesta ya 1.700 millones al Estado. *CINCO DIAS. Economía. Cuentas públicas*, 13/09/2019, [en línea]. Disponible en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/09/12/economia/1568306026_280346.html. [Consulta 06/04/2020].

RODRÍGUEZ MATEO, PEDRO ÁNGEL: “Así tributan los ingresos de los hijos en la declaración de la renta”. *Blog Bankia*, 11/06/2019 [en línea]. Disponible en <https://www.blogbankia.es/es/blog/hijos-declaracion-renta.html>. [Consulta 01/05/2020].

ROZAS VALDES, JOSÉ ANDRÉS: “¿La prestación por maternidad no es salario?”. *Fiscal Blog*, 25/11/2016 [en línea]. Disponible en <http://fiscalblog.es/?p=3500>. [Consulta 26/03/2020].

SÁNCHEZ BLÁNQUEZ, VÍCTOR MANUEL: “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la ley española del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los principios constitucionales tributarios”. *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2009, pp. 21-62.

SÁNCHEZ, MIGUEL: “Comentario a la Sentencia del TS que declara exentas del IRPF las prestaciones públicas por maternidad”. *El Derecho*, 08/10/2018, [en línea]. Disponible en <https://elderecho.com/comentario-la-sentencia-del-ts-declara-exentas-del-irpf-las-prestaciones-publicas-maternidad>. [Consulta 26/03/2020].

ANEXO DE LEGISLACIÓN

Álava. Norma Foral 10/2019, de 27 de marzo, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Juntas Generales de Álava. Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, 10 de abril de 2019, núm. 44.

Bizcaia. Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Juntas Generales de Bizcaia. Boletín Oficial de Bizcaia, 13 de diciembre de 2013, núm. 238.

Cataluña. Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña, 31 de diciembre de 2001, núm. 3543A, pp. 20147-20178.

Cataluña. Orden TSF/251/2016, de 19 de septiembre, por la que se aprueban las bases que deben regir la concesión de la ayuda económica sometida al nivel de ingresos de la unidad familiar para familias en las que haya tenido lugar un nacimiento, adopción, tutela o acogimiento. Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña, 27 de septiembre de 2016, núm. 7214, ISSN 1988-298X.

Cataluña. Resolución TSF/2314/2019, de 4 de septiembre de 2019, por la que se abre la convocatoria para la concesión de la ayuda económica sometida al nivel de ingresos de la unidad familiar para familias en las que haya tenido lugar un nacimiento, adopción, tutela o acogimiento, para los periodos comprendidos entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2019 y el 1 de enero y el 31 de agosto de 2020. Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña, 10 de septiembre de 2019, núm. 7957, ref. BDNS 472429.

Convenio sobre Protección de la maternidad entre España y otros países con la OIT, número 103, de 28 de junio de 1952, ratificado por España el 17 de agosto de 1965. BOE número 208/1966, de 31 de agosto, pp. 11376-11378.

España. Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311, pp. 29313 a 29424.

España. Enmienda 587 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado al Proyecto de Ley 621/000173 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, VII legislatura, Serie II, Proyectos de Ley, 4 de diciembre de 2003, núm. 173, p. 376.

España. Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. [Disposición derogada]. Boletín Oficial del Estado, 11 de septiembre de 1978, núm. 217, pp. 21191 a 21199.

España. Ley 8/1980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores. [Disposición derogada]. Boletín Oficial del Estado, 14 de marzo de 1980, núm. 64, pp. 5799 a 5815.

España. Ley 30/1984, de 2 de agosto, de medidas para la reforma de la Función Pública. Boletín Oficial del Estado, 3 de agosto de 1984, núm. 185, pp. 22629 a 22650.

España. Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Boletín Oficial del Estado, 30 de diciembre de 1985, núm. 312, pp. 40737 a 40743.

España. Ley 3/1989, de 3 de marzo, por la que se amplía a dieciséis semanas el permiso por maternidad y se establecen medidas para favorecer la igualdad de trato de la mujer en el trabajo. Boletín Oficial del Estado, 8 de marzo de 1989, núm. 57, pp. 6504 y 6505.

España. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Boletín Oficial del Estado, 7 de junio de 1991, núm. 136, pp. 18665 a 18691.

España. Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Boletín Oficial del Estado, 10 de diciembre de 1998, núm. 295, pp. 40730 a 40771.

España. Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas. Boletín Oficial del Estado, 19 de noviembre de 2003, núm. 277, pp. 40845 a 40852.

España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 18 de diciembre de 2003, núm. 302, pp. 44987 a 45065.

España. Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social. Boletín Oficial del Estado, 31 de diciembre de 2003, núm. 313, pp. 46874 a 46992.

España. 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. Boletín Oficial del Estado, 29 de noviembre de 2006, núm. 285, pp. 41734 a 41810.

España. Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia. Boletín Oficial del Estado, 14 de diciembre de 2006, núm. 299, pp. 44142 a 44156.

España. Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Boletín Oficial del Estado, 19 de diciembre de 2009, núm. 305, pp. 107086 a 107155.

España. 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. Boletín Oficial del Estado, 28 de noviembre de 2014, núm. 288, pp. 96860 a 96938.

España. Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. Boletín Oficial del Estado, 4 de julio de 2018, núm. 161, pp. 66621 a 67354.

España. Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Boletín Oficial del Estado, 1 de octubre de 1980, núm. 236, pp. 21796 a 21799.

España. Real Decreto 357/1991, de 15 de marzo, por el que se desarrolla, en materia de pensiones no contributivas, la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

Seguridad Social prestaciones no contributivas. Boletín Oficial del Estado, 21 de marzo de 1991, núm. 69.

España. Proyecto de Ley 621/000173 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, VII legislatura, Serie A, Proyectos de Ley, 16 de octubre de 2003, núm. 174-1, pp. 1 a 73.

España. Real Decreto 1251/2001, de 16 de noviembre, por el que se regulan las prestaciones económicas del sistema de la Seguridad Social por maternidad y riesgo durante el embarazo. [Disposición derogada]. Boletín Oficial del Estado, 17 de noviembre de 2001, núm. 276, pp. 42109 a 42121.

España. Real Decreto 1335/2005, de 11 de noviembre, por el que se regulan las prestaciones familiares de la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, 22 de noviembre de 2005, núm. 279.

España. Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. [Disposición derogada, válida hasta el 1 de enero de 2016 según Real Decreto Legislativo 8/2015]. Boletín Oficial del Estado, 29 de junio de 1994, núm. 154, pp. 20658 a 20708.

España. Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, 31 de octubre de 2015, núm. 261, pp. 103291 a 103519.

España. Real Decreto-ley 1/2000, de 14 de enero, sobre determinadas medidas de mejora de la protección familiar de la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, 17 de enero de 2000, núm. 14, pp. 1997 a 1998.

España. Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 2018, núm. 314, pp. 129863 a 129874.

España. Real Decreto-ley 1/2020, de 14 de enero, por el que se establece la revalorización y mantenimiento de las pensiones y prestaciones públicas del sistema de Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado, 15 de enero de 2020, núm. 13, pp. 3520 a 3534.

España. Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. Boletín Oficial del Estado, 31 de marzo de 2007, núm. 78, pp. 14097 a 14149.

Gipuzcoa. Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Diputación Foral de Gipuzcoa. Boletín Oficial de Gipuzcoa, 22 de enero de 2014, núm. 13, pp. 169 a 278.

Navarra. Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Comunidad Foral Navarra. Boletín Oficial de Navarra, 30 de junio de 2008, núm. 80, pp. 7493 a 7528.

Navarra. Ley Foral 20/2018, de 30 de octubre, de modificación de diversos impuestos. Comunidad Foral Navarra. Boletín Oficial de Navarra, 8 de noviembre de 2018, núm. 216, y Boletín Oficial del Estado, 23 de noviembre de 2018, núm. 283, pp. 113748 a 113758.

ANEXO DE JURISPRUDENCIA

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 27/1981, de 20 de julio.

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 45/1989, de 20 de febrero.

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 76/1990, de 26 de abril de 1990.

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 146/1994, de 12 de mayo de 1994.

Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia 214/1994, de 14 de julio de 1994.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda). Sentencia 1/2001, de 15 de enero de 2001.

Tribunal Constitucional (Sala Primera). Sentencia 57/2005, de 14 de marzo de 2005.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de lo Contencioso de Sevilla). Sentencia de 27 de octubre de 2016.

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de lo Contencioso). Sentencia 1727/2012, de 15 de octubre de 2012.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso). Sentencia 810/2016, de 6 de julio de 2016.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso). Sentencia 6648/2017, de 29 de junio de 2017.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª). Sentencia núm. 3256/2018, de 3 de octubre de 2018.

ANEXO A

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.esImpuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
2019

Rendimientos del trabajo

Rendimiento 1

Contribuyente que obtiene los rendimientos	DECLARANTE	0001
Retribuciones dinerarias	30.250,00	0003
Total ingresos íntegros computables [(03)+(07)+(08)+(09)+(10)-(11)]	30.250,00	0012
Cotizac. Seguridad Social, Mutuality Funcionarios, deducciones derechos pasivos y Coleg. Huérfanos	1.587,00	0013
Rendimiento neto previo [(12)-(13)-(14)-(15)-(16)]	28.663,00	0017
Suma de rendimientos netos previos	28.663,00	0018
Otros gastos deducibles	2.000,00	0019
Rendimiento neto [(18)-(19)-(20)-(21)]	26.663,00	0022
Rendimiento neto reducido [(22)-(23)]	26.663,00	0025

Base imponible general y base imponible del ahorro

BASE IMPONIBLE GENERAL

Saldo neto de rendimientos a integrar en la base imponible general y de las imputaciones de renta	26.663,00	0432
Base imponible general [(420)-(431)+(432)-(433)-(434)]	26.663,00	0435

BASE IMPONIBLE DEL AHORRO

Base imponible del ahorro	0,00	0460
---------------------------	------	------

Base liquidable general y base liquidable del ahorro

DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL

Base liquidable general [(435)-(491)-(492)-(493)-(494)-(495)-(496)-(497)]	26.663,00	0500
Base liquidable general sometida a gravamen [(500)-(501)]	26.663,00	0505

DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO

Base liquidable del ahorro [(460)-(506)-(507)]	0,00	0510
--	------	------

Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares

Mínimo contribuyente. Importe estatal	5.550,00	0511
Mínimo contribuyente. Importe autonómico	5.550,00	0512
Mínimo por descendientes. Importe estatal	5.200,00	0513
Mínimo por descendientes. Importe autonómico	5.200,00	0514
Mínimo personal y familiar para calcular el gravamen estatal	10.750,00	0519
Mínimo personal y familiar para calcular el gravamen autonómico	10.750,00	0520
Mínimo personal y familiar de la base liquidable general para calcular el gravamen estatal	10.750,00	0521
Mínimo personal y familiar de la base liquidable del ahorro para calcular el gravamen estatal	0,00	0522
Mínimo personal y familiar de la base liquidable general para calcular el gravamen autonómico	10.750,00	0523
Mínimo personal y familiar de la base liquidable del ahorro para calcular el gravamen autonómico	0,00	0524

Cálculos del impuesto y resultado de la declaración

Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen	3.082,20	0528
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen	3.378,67	0529
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar de B.L. general	1.021,25	0530
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar de la B.L. general	1.290,00	0531
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general	2.060,95	0532
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general	2.088,67	0533
Tipo medio estatal	7,72	0534
Tipo medio autonómico	7,83	0535
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen	0,00	0536
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen	0,00	0537
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar de B.L. del ahorro	0,00	0538
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar de la B.L. del ahorro	0,00	0539
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable del ahorro	0,00	0540
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable del ahorro	0,00	0541
Tipo medio estatal	0,00	0542
Tipo medio autonómico	0,00	0543
Cuota íntegra estatal [(532)+(540)]	2.060,95	0545
Cuota íntegra autonómica [(533)+(541)]	2.088,67	0546

Deducciones

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Declaración 2019
Documento de ingreso o devolución

Modelo
100

Primer declarante	NIF 00120000D	Ejercicio 2 0 1 9 Período 0 A			
	Apellidos y Nombre MUNOZ MARTÍNEZ SANDRA	Número justificante:			
Cónyuge	NIF	Apellidos y Nombre			
Resumen de la declaración	Base liquidable general sometida a gravamen 0505 26.663,00	Base liquidable del ahorro 0510	Cuota íntegra estatal 0545 2.060,95	Cuota íntegra autonómica 0546 2.088,67	
	Cuota líquida estatal 0570 2.060,95	Cuota líquida autonómica 0571 2.088,67	Resultado a ingresar o devolver (casilla [0670] o casilla [0695] de la declaración) 0695 4.149,62		
	Tributación individual 68 X		Tributación conjunta 69		
	Importante: si la cantidad consignada en la casilla [0695] ha sido determinada como consecuencia de la cumplimentación del apartado P de la declaración (Solicitud de suspensión del ingreso de un cónyuge / Renuncia del otro cónyuge al cobro de la devolución), indíquelo marcando con una "X" esta casilla. 7				
	Declaración Complementaria				
Este apartado se cumplimentará exclusivamente en caso de declaración complementaria del ejercicio 2019 de la que se derive una cantidad a ingresar.					
Resultado de la declaración complementaria 0680					
Importante: en las declaraciones complementarias no podrá fraccionarse el pago en dos plazos.					
Fraccionamiento del pago e ingreso	Si el importe consignado en la casilla [0695] es una cantidad positiva, marque con una "X" la casilla correspondiente, si desea o no fraccionar el pago en dos plazos. Consigne en la casilla I ₁ el importe que vaya a ingresar: la totalidad, si no fracciona el pago, o el 60 por 100 si fracciona el pago en dos plazos. Recuerde que si opta por domiciliar la totalidad o el primer plazo, dicho importe se cargará en cuenta el 30 de junio.		Si ha optado por fraccionar el pago en dos plazos, indique marcando con una "X" la casilla correspondiente, si desea o no domiciliar el pago del 2.º plazo en Entidad colaboradora.		
	NO FRACCIONA el pago 1 SI FRACCIONA el pago en dos plazos 6 X		NO DOMICILIA el pago del 2.º plazo 2 SI DOMICILIA el pago del 2.º plazo en Entidad colaboradora 3 X		
Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público: Cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de autoliquidaciones. Importe (de la totalidad o del primer plazo) I ₁ 2.489,77		Opciones de pago del 2.º plazo Si no domicilia el pago del 2.º plazo, deberá efectuar el ingreso hasta el día 5 de noviembre de 2020, inclusive. Si opta por domiciliar el pago del 2.º plazo en Entidad colaboradora, consigne en la casilla I ₂ el importe de dicho plazo y cumplimente en el apartado "Cuenta bancaria" los datos de la cuenta en la que desee domiciliar el pago. En este caso, el importe se cargará en cuenta el 5 de noviembre. Importe del 2.º plazo (40% de la casilla [0695]) I ₂ 1.659,85			
Forma de pago: DOMICILIACIÓN		En caso de adeudo en cuenta, consigne en el apartado "Cuenta bancaria" los datos de la cuenta en la que desea que le sea cargado el importe de este pago. Recuerde que el plazo para efectuar el ingreso es hasta el 30 de junio de 2020, inclusive.			
Devolución	Si el importe consignado en la casilla [0695] es una cantidad negativa, marque con una "X" la clave que corresponda:				
	Devolución:	Importe: D			
Importante: si solicita la devolución, consigne en el apartado "Cuenta bancaria" los datos completos de la cuenta en la que desea recibir la transferencia bancaria.					
Cuenta bancaria	Si la declaración es positiva y realiza el pago de la totalidad o del primer plazo mediante adeudo en cuenta y/o opta por domiciliar en Entidad colaboradora el pago del segundo plazo, consigne los datos de la cuenta bancaria abierta en España de la que sea titular en la que desea que le sean cargados los correspondientes pagos.				
	Si la declaración es "a devolver" y solicita la devolución, consigne los datos de la cuenta bancaria de la que sea titular en la que desea que le sea abonado mediante transferencia el importe correspondiente. Código IBAN Código SWIFT/BIC				

ANEXO B

Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
2019**

Rendimientos del trabajo

Rendimiento 1		
Contribuyente que obtiene los rendimientos	DECLARANTE	0001
Retribuciones dinerarias	25.000,00	0003
Total ingresos íntegros computables [(03)+(07)+(08)+(09)+(10)-(11)]	25.000,00	0012
Cotizac. Seguridad Social, Mutualidad Funcionarios, deducciones derechos pasivos y Coleg.Huérfanos	1.587,00	0013
Rendimiento neto previo [(12)-(13)-(14)-(15)-(16)]	23.413,00	0017
Suma de rendimientos netos previos	23.413,00	0018
Otros gastos deducibles	2.000,00	0019
Rendimiento neto [(18)-(19)-(20)-(21)]	21.413,00	0022
Rendimiento neto reducido [(22)-(23)]	21.413,00	0025

Base imponible general y base imponible del ahorro

BASE IMPONIBLE GENERAL		
Saldo neto de rendimientos a integrar en la base imponible general y de las imputaciones de renta	21.413,00	0432
Base imponible general [(420)-(431)+(432)-(433)-(434)]	21.413,00	0435
BASE IMPONIBLE DEL AHORRO		
Base imponible del ahorro	0,00	0460

Base liquidable general y base liquidable del ahorro

DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL		
Base liquidable general [(435)-(491)-(492)-(493)-(494)-(495)-(496)-(497)]	21.413,00	0500
Base liquidable general sometida a gravamen [(500)-(501)]	21.413,00	0505
DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO		
Base liquidable del ahorro [(460)-(506)-(507)]	0,00	0510

Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares

Mínimo contribuyente. Importe estatal	5.550,00	0511
Mínimo contribuyente. Importe autonómico	5.550,00	0512
Mínimo por descendientes. Importe estatal	5.200,00	0513
Mínimo por descendientes. Importe autonómico	5.200,00	0514
Mínimo personal y familiar para calcular el gravamen estatal	10.750,00	0519
Mínimo personal y familiar para calcular el gravamen autonómico	10.750,00	0520
Mínimo personal y familiar de la base liquidable general para calcular el gravamen estatal	10.750,00	0521
Mínimo personal y familiar de la base liquidable del ahorro para calcular el gravamen estatal	0,00	0522
Mínimo personal y familiar de la base liquidable general para calcular el gravamen autonómico	10.750,00	0523
Mínimo personal y familiar de la base liquidable del ahorro para calcular el gravamen autonómico	0,00	0524

Cálculos del impuesto y resultado de la declaración

Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen	2.294,70	0528
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen	2.643,67	0529
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar de B.L. general	1.021,25	0530
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar de la B.L. general	1.290,00	0531
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general	1.273,45	0532
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general	1.353,67	0533
Tipo medio estatal	5,94	0534
Tipo medio autonómico	6,32	0535
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen	0,00	0536
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen	0,00	0537
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar de B.L. del ahorro	0,00	0538
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar de la B.L. del ahorro	0,00	0539
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable del ahorro	0,00	0540
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable del ahorro	0,00	0541
Tipo medio estatal	0,00	0542
Tipo medio autonómico	0,00	0543
Cuota íntegra estatal [(532)+(540)]	1.273,45	0545
Cuota íntegra autonómica [(533)+(541)]	1.353,67	0546

Deducciones

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agencia tributaria.es

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Declaración 2019
Documento de ingreso o devolución

Modelo
100

Primer declarante	NIF <input type="text" value="00120000D"/> Apellidos y Nombre <input type="text" value="MUÑOZ MARTÍNEZ SANDRA"/>	Ejercicio <input type="text" value="2"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="1"/> <input type="text" value="9"/> Período <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="A"/> Número justificante:
--------------------------	---	---

Cónyuge	NIF <input type="text"/> Apellidos y Nombre <input type="text"/>
----------------	---

Resumen de la declaración	Base liquidable general sometida a gravamen 0505 <input type="text" value="21.413,00"/>	Base liquidable del ahorro 0510 <input type="text"/>	Cuota íntegra estatal 0545 <input type="text" value="1.273,45"/>	Cuota íntegra autonómica 0546 <input type="text" value="1.353,67"/>
	Cuota líquida estatal 0570 <input type="text" value="1.273,45"/>	Cuota líquida autonómica 0571 <input type="text" value="1.353,67"/>		
	Resultado a ingresar o devolver (casilla [0670] o casilla [0695] de la declaración)			0695 <input type="text" value="2.627,12"/>
	Tributación individual <input type="checkbox"/> 68 <input checked="" type="checkbox"/> X			Tributación conjunta <input type="checkbox"/> 69
	Importante: si la cantidad consignada en la casilla [0695] ha sido determinada como consecuencia de la cumplimentación del apartado P de la declaración (Solicitud de suspensión del ingreso de un cónyuge / Renuncia del otro cónyuge al cobro de la devolución), indíquelo marcando con una "X" esta casilla.			
	<input type="text" value="7"/>			

Declaración Complementaria	Este apartado se cumplimentará exclusivamente en caso de declaración complementaria del ejercicio 2019 de la que se derive una cantidad a ingresar. Resultado de la declaración complementaria <input type="text" value="0680"/>
	Importante: en las declaraciones complementarias no podrá fraccionarse el pago en dos plazos.

Fraccionamiento del pago e ingreso	Si el importe consignado en la casilla [0695] es una cantidad positiva, marque con una "X" la casilla correspondiente, si desea o no fraccionar el pago en dos plazos. Consigne en la casilla I₁ el importe que vaya a ingresar: la totalidad, si no fracciona el pago, o el 60 por 100 si fracciona el pago en dos plazos. Recuerde que si opta por domiciliar la totalidad o el primer plazo, dicho importe se cargará en cuenta el 30 de junio. NO FRACCIONA el pago <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> SI FRACCIONA el pago en dos plazos <input type="checkbox"/> 6 <input checked="" type="checkbox"/> X Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público: Cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de autoliquidaciones. Importe (de la totalidad o del primer plazo) <input type="text" value="I<sub>1</sub> 1.576,27"/>	Si ha optado por fraccionar el pago en dos plazos, indique marcando con una "X" la casilla correspondiente, si desea o no domiciliar el pago del 2.º plazo en Entidad colaboradora. NO DOMICILIA el pago del 2.º plazo <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> Si no domicilia el pago del 2.º plazo, deberá efectuar el ingreso hasta el día 5 de noviembre de 2020, inclusive. SI DOMICILIA el pago del 2.º plazo en Entidad colaboradora <input type="checkbox"/> 3 <input checked="" type="checkbox"/> X Si opta por domiciliar el pago del 2.º plazo en Entidad colaboradora, consigne en la casilla I₂ el importe de dicho plazo y cumplimente en el apartado "Cuenta bancaria" los datos de la cuenta en la que desee domiciliar el pago. En este caso, el importe se cargará en cuenta el 5 de noviembre. Importe del 2.º plazo <input type="text" value="I<sub>2</sub> 1.050,85"/> (40% de la casilla [0695])
	Opciones de pago del 2.º plazo	
	Forma de pago: <input type="text" value="DOMICILIACIÓN"/>	
	En caso de adeudo en cuenta, consigne en el apartado "Cuenta bancaria" los datos de la cuenta en la que desea que le sea cargado el importe de este pago. Recuerde que el plazo para efectuar el ingreso es hasta el 30 de junio de 2020, inclusive.	

Devolución	Si el importe consignado en la casilla [0695] es una cantidad negativa, marque con una "X" la clave que corresponda: Devolución: <input type="text"/> Importe: <input type="text" value="D"/>
	Importante: si solicita la devolución, consigne en el apartado "Cuenta bancaria" los datos completos de la cuenta en la que desea recibir la transferencia bancaria.

Cuenta bancaria	Si la declaración es positiva y realiza el pago de la totalidad o del primer plazo mediante adeudo en cuenta y/o opta por domiciliar en Entidad colaboradora el pago del segundo plazo, consigne los datos de la cuenta bancaria abierta en España de la que sea titular en la que desea que le sean cargados los correspondientes pagos. Si la declaración es "a devolver" y solicita la devolución, consigne los datos de la cuenta bancaria de la que sea titular en la que desea que le sea abonado mediante transferencia el importe correspondiente. Código IBAN <input type="text"/> Código SWIFT/BIC <input type="text"/>
------------------------	---

ANEXO C

Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.esImpuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
2019

Rendimientos del trabajo

Rendimiento 1

Contribuyente que obtiene los rendimientos	DECLARANTE	0001
Retribuciones dinerarias	85.250,00	0003
Total ingresos íntegros computables [(03)+(07)+(08)+(09)+(10)-(11)]	85.250,00	0012
Cotizac. Seguridad Social, Mutualidad Funcionarios, deducciones derechos pasivos y Coleg.Huérfanos	1.587,00	0013
Rendimiento neto previo [(12)-(13)-(14)-(15)-(16)]	83.663,00	0017
Suma de rendimientos netos previos	83.663,00	0018
Otros gastos deducibles	2.000,00	0019
Rendimiento neto [(18)-(19)-(20)-(21)]	81.663,00	0022
Rendimiento neto reducido [(22)-(23)]	81.663,00	0025

Base imponible general y base imponible del ahorro

BASE IMPONIBLE GENERAL

Saldo neto de rendimientos a integrar en la base imponible general y de las imputaciones de renta	81.663,00	0432
Base imponible general [(420)-(431)+(432)-(433)-(434)]	81.663,00	0435

BASE IMPONIBLE DEL AHORRO

Base imponible del ahorro	0,00	0460
---------------------------	------	------

Base liquidable general y base liquidable del ahorro

DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL

Base liquidable general [(435)-(491)-(492)-(493)-(494)-(495)-(496)-(497)]	81.663,00	0500
Base liquidable general sometida a gravamen [(500)-(501)]	81.663,00	0505

DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO

Base liquidable del ahorro [(460)-(506)-(507)]	0,00	0510
--	------	------

Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares

Mínimo contribuyente. Importe estatal	5.550,00	0511
Mínimo contribuyente. Importe autonómico	5.550,00	0512
Mínimo por descendientes. Importe estatal	5.200,00	0513
Mínimo por descendientes. Importe autonómico	5.200,00	0514
Mínimo personal y familiar para calcular el gravamen estatal	10.750,00	0519
Mínimo personal y familiar para calcular el gravamen autonómico	10.750,00	0520
Mínimo personal y familiar de la base liquidable general para calcular el gravamen estatal	10.750,00	0521
Mínimo personal y familiar de la base liquidable del ahorro para calcular el gravamen estatal	0,00	0522
Mínimo personal y familiar de la base liquidable general para calcular el gravamen autonómico	10.750,00	0523
Mínimo personal y familiar de la base liquidable del ahorro para calcular el gravamen autonómico	0,00	0524

Cálculos del impuesto y resultado de la declaración

Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen	13.824,93	0528
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen	14.115,86	0529
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar de B.L. general	1.021,25	0530
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar de la B.L. general	1.290,00	0531
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general	12.803,68	0532
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general	12.825,86	0533
Tipo medio estatal	15,67	0534
Tipo medio autonómico	15,70	0535
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen	0,00	0536
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen	0,00	0537
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar de B.L. del ahorro	0,00	0538
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar de la B.L. del ahorro	0,00	0539
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable del ahorro	0,00	0540
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable del ahorro	0,00	0541
Tipo medio estatal	0,00	0542
Tipo medio autonómico	0,00	0543
Cuota íntegra estatal [(532)+(540)]	12.803,68	0545
Cuota íntegra autonómica [(533)+(541)]	12.825,86	0546

Deducciones

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agencia tributaria.es

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Declaración 2019
Documento de ingreso o devolución

Modelo
100

Primer declarante	NIF 00120000D	Ejercicio 2019 Periodo 0A		
	Apellidos y Nombre MUÑOZ MARTÍNEZ FRANCISCA	Número justificante:		
Cónyuge	NIF	Apellidos y Nombre		
Resumen de la declaración	Base liquidable general sometida a gravamen 0505 81.663,00	Base liquidable del ahorro 0510	Cuota íntegra estatal 0545 12.803,68	Cuota íntegra autonómica 0546 12.825,86
	Cuota líquida estatal 0570 12.803,68	Cuota líquida autonómica 0571 12.825,86	Resultado a ingresar o devolver (casilla [0670] o casilla [0695] de la declaración) 0695 25.629,54	
	Tributación individual 68 X	Tributación conjunta 69	Importante: si la cantidad consignada en la casilla [0695] ha sido determinada como consecuencia de la cumplimentación del apartado P de la declaración (Solicitud de suspensión del ingreso de un cónyuge / Renuncia del otro cónyuge al cobro de la devolución), indíquelo marcando con una "X" esta casilla. 7	
	Declaración Complementaria			
Este apartado se cumplimentará exclusivamente en caso de declaración complementaria del ejercicio 2019 de la que se derive una cantidad a ingresar.				
Resultado de la declaración complementaria 0680				
Importante: en las declaraciones complementarias no podrá fraccionarse el pago en dos plazos.				
Fraccionamiento del pago e ingreso	Si el importe consignado en la casilla [0695] es una cantidad positiva, marque con una "X" la casilla correspondiente, si desea o no fraccionar el pago en dos plazos. Consigne en la casilla I₁ el importe que vaya a ingresar: la totalidad, si no fracciona el pago, o el 80 por 100 si fracciona el pago en dos plazos. Recuerde que si opta por domiciliar la totalidad o el primer plazo, dicho importe se cargará en cuenta el 30 de junio.			
	NO FRACCIONA el pago 1 SI FRACCIONA el pago en dos plazos 6 X Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público: Cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de autoliquidaciones. Importe (de la totalidad o del primer plazo) I₁ 15.377,72 Forma de pago: DOMICILIACIÓN En caso de adeudo en cuenta, consigne en el apartado "Cuenta bancaria" los datos de la cuenta en la que desea que le sea cargado el importe de este pago. Recuerde que el plazo para efectuar el ingreso es hasta el 30 de junio de 2020, inclusive.			
Opciones de pago del 2.º plazo	Si ha optado por fraccionar el pago en dos plazos, indique marcando con una "X" la casilla correspondiente, si desea o no domiciliar el pago del 2.º plazo en Entidad colaboradora.			
	NO DOMICILIA el pago del 2.º plazo 2 Si no domicilia el pago del 2.º plazo, deberá efectuar el ingreso hasta el día 5 de noviembre de 2020, inclusive. SI DOMICILIA el pago del 2.º plazo en Entidad colaboradora 3 X Si opta por domiciliar el pago del 2.º plazo en Entidad colaboradora, consigne en la casilla I₂ el importe de dicho plazo y cumplimente en el apartado "Cuenta bancaria" los datos de la cuenta en la que desee domiciliar el pago. En este caso, el importe se cargará en cuenta el 5 de noviembre. Importe del 2.º plazo I₂ 10.251,82 (40% de la casilla [0695])			
Devolución	Si el importe consignado en la casilla [0695] es una cantidad negativa, marque con una "X" la clave que corresponda:			
	Devolución: Importe: D Importante: si solicita la devolución, consigne en el apartado "Cuenta bancaria" los datos completos de la cuenta en la que desea recibir la transferencia bancaria.			
Cuenta bancaria	Si la declaración es positiva y realiza el pago de la totalidad o del primer plazo mediante adeudo en cuenta y/o opta por domiciliar en Entidad colaboradora el pago del segundo plazo, consigne los datos de la cuenta bancaria abierta en España de la que sea titular en la que desea que le sean cargados los correspondientes pagos.			
	Si la declaración es "a devolver" y solicita la devolución, consigne los datos de la cuenta bancaria de la que sea titular en la que desea que le sea abonado mediante transferencia el importe correspondiente. Código IBAN Código SWIFT/BIC			

ANEXO D

Agencia TributariaTeléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
2019****Rendimientos del trabajo**

Rendimiento 1		
Contribuyente que obtiene los rendimientos	DECLARANTE	0001
Retribuciones dinerarias	80.000,00	0003
Total ingresos íntegros computables [(03)+(07)+(08)+(09)+(10)-(11)]	80.000,00	0012
Cotizac. Seguridad Social, Mutualidad Funcionarios, deducciones derechos pasivos y Coleg.Huérfanos	1.587,00	0013
Rendimiento neto previo [(12)-(13)-(14)-(15)-(16)]	78.413,00	0017
Suma de rendimientos netos previos	78.413,00	0018
Otros gastos deducibles	2.000,00	0019
Rendimiento neto [(18)-(19)-(20)-(21)]	76.413,00	0022
Rendimiento neto reducido [(22)-(23)]	76.413,00	0025

Base imponible general y base imponible del ahorro

BASE IMPONIBLE GENERAL		
Saldo neto de rendimientos a integrar en la base imponible general y de las imputaciones de renta	76.413,00	0432
Base imponible general [(420)-(431)+(432)-(433)-(434)]	76.413,00	0435
BASE IMPONIBLE DEL AHORRO		
Base imponible del ahorro	0,00	0460

Base liquidable general y base liquidable del ahorro

DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL		
Base liquidable general [(435)-(491)-(492)-(493)-(494)-(495)-(496)-(497)]	76.413,00	0500
Base liquidable general sometida a gravamen [(500)-(501)]	76.413,00	0505
DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO		
Base liquidable del ahorro [(460)-(506)-(507)]	0,00	0510

Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares

Mínimo contribuyente. Importe estatal	5.550,00	0511
Mínimo contribuyente. Importe autonómico	5.550,00	0512
Mínimo por descendientes. Importe estatal	5.200,00	0513
Mínimo por descendientes. Importe autonómico	5.200,00	0514
Mínimo personal y familiar para calcular el gravamen estatal	10.750,00	0519
Mínimo personal y familiar para calcular el gravamen autonómico	10.750,00	0520
Mínimo personal y familiar de la base liquidable general para calcular el gravamen estatal	10.750,00	0521
Mínimo personal y familiar de la base liquidable del ahorro para calcular el gravamen estatal	0,00	0522
Mínimo personal y familiar de la base liquidable general para calcular el gravamen autonómico	10.750,00	0523
Mínimo personal y familiar de la base liquidable del ahorro para calcular el gravamen autonómico	0,00	0524

Cálculos del impuesto y resultado de la declaración

Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen	12.643,68	0528
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen	12.987,11	0529
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar de B.L. general	1.021,25	0530
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar de la B.L. general	1.290,00	0531
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general	11.622,43	0532
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general	11.697,11	0533
Tipo medio estatal	15,21	0534
Tipo medio autonómico	15,30	0535
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen	0,00	0536
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen	0,00	0537
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar de B.L. del ahorro	0,00	0538
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar de la B.L. del ahorro	0,00	0539
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable del ahorro	0,00	0540
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable del ahorro	0,00	0541
Tipo medio estatal	0,00	0542
Tipo medio autonómico	0,00	0543
Cuota íntegra estatal [(532)+(540)]	11.622,43	0545
Cuota íntegra autonómica [(533)+(541)]	11.697,11	0546

Deducciones

Ángel Pons Honorio. Capacidad económica y fiscalidad familiar en el IRPF. Mención especial a la maternidad

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Declaración 2019
Documento de ingreso o devolución

Modelo
100

Primer declarante	NIF 00120000D	Ejercicio 2 0 1 9 Período 0 A
	Apellidos y Nombre MUÑOZ MARTÍNEZ FRANCISCA	Número justificante:

Cónyuge	NIF	Apellidos y Nombre
---------	-----	--------------------

Resumen de la declaración	Base liquidable general sometida a gravamen 0505 76.413,00	Base liquidable del ahorro 0510	Cuota íntegra estatal 0545 11.622,43	Cuota íntegra autonómica 0546 11.697,11
	Cuota líquida estatal 0570 11.622,43	Cuota líquida autonómica 0571 11.697,11	Resultado a ingresar o devolver (casilla [0670] o casilla [0695] de la declaración) 0695 23.319,54	
	Tributación individual 68 X	Tributación conjunta 69	Importante: si la cantidad consignada en la casilla [0695] ha sido determinada como consecuencia de la cumplimentación del apartado P de la declaración (Solicitud de suspensión del ingreso de un cónyuge / Renuncia del otro cónyuge al cobro de la devolución), indíquelo marcando con una "X" esta casilla. 7	

Declaración Complementaria	Este apartado se cumplimentará exclusivamente en caso de declaración complementaria del ejercicio 2019 de la que se derive una cantidad a ingresar.	
	Resultado de la declaración complementaria	0680

Importante: en las declaraciones complementarias no podrá fraccionarse el pago en dos plazos.

Fraccionamiento del pago e ingreso	<p>Si el importe consignado en la casilla [0695] es una cantidad positiva, marque con una "X" la casilla correspondiente, si desea o no fraccionar el pago en dos plazos.</p> <p>Consigne en la casilla I₁ el importe que vaya a ingresar: la totalidad, si no fracciona el pago, o el 60 por 100 si fracciona el pago en dos plazos.</p> <p>Recuerde que si opta por domiciliar la totalidad o el primer plazo, dicho importe se cargará en cuenta el 30 de junio.</p> <p>NO FRACCIONA el pago 1</p> <p>SI FRACCIONA el pago en dos plazos 6 X</p> <p>Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público: Cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de autoliquidaciones.</p> <p>Importe (de la totalidad o del primer plazo) I₁ 13.991,72</p> <p>Forma de pago: DOMICILIACIÓN</p> <p>En caso de adeudo en cuenta, consigne en el apartado "Cuenta bancaria" los datos de la cuenta en la que desea que le sea cargado el importe de este pago. Recuerde que el plazo para efectuar el ingreso es hasta el 30 de junio de 2020, inclusive.</p>	Opciones de pago del 2.º plazo	<p>Si ha optado por fraccionar el pago en dos plazos, indique marcando con una "X" la casilla correspondiente, si desea o no domiciliar el pago del 2.º plazo en Entidad colaboradora.</p> <p>NO DOMICILIA el pago del 2.º plazo 2</p> <p>Si no domicilia el pago del 2.º plazo, deberá efectuar el ingreso hasta el día 5 de noviembre de 2020, inclusive.</p> <p>SI DOMICILIA el pago del 2.º plazo en Entidad colaboradora 3 X</p> <p>Si opta por domiciliar el pago del 2.º plazo en Entidad colaboradora, consigne en la casilla I₂ el importe de dicho plazo y cumplimente en el apartado "Cuenta bancaria" los datos de la cuenta en la que desee domiciliar el pago. En este caso, el importe se cargará en cuenta el 5 de noviembre.</p> <p>Importe del 2.º plazo I₂ 9.327,82 (40% de la casilla [0695])</p>
------------------------------------	---	--------------------------------	---

Devolución	Si el importe consignado en la casilla [0695] es una cantidad negativa, marque con una "X" la clave que corresponda:
	<p>Devolución: Importe: D</p> <p>Importante: si solicita la devolución, consigne en el apartado "Cuenta bancaria" los datos completos de la cuenta en la que desea recibir la transferencia bancaria.</p>

Cuenta bancaria	Si la declaración es positiva y realiza el pago de la totalidad o del primer plazo mediante adeudo en cuenta y/o opta por domiciliar en Entidad colaboradora el pago del segundo plazo, consigne los datos de la cuenta bancaria abierta en España de la que sea titular en la que desea que le sean cargados los correspondientes pagos.
	<p>Si la declaración es "a devolver" y solicita la devolución, consigne los datos de la cuenta bancaria de la que sea titular en la que desea que le sea abonado mediante transferencia el importe correspondiente.</p> <p>Código IBAN</p> <p>Código SWIFT/BIC</p>