
La incidencia de la reforma del Código Civil en materia de discapacidad en la normativa fiscal

The impact of the Civil Code reform on disability matters on the tax legislation

Palabras clave

Beneficios fiscales, Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad, derecho internacional, fuentes del derecho, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, interpretación jurídica, Ley 8/2021 de reforma del Código Civil, personas con discapacidad, tutela.

Keywords

Tax expenditures, Convention on the rights of disability persons, International Law, sources of law, personal income tax, legal interpretation, Act 8/2021 on Civil Code reform, disability people, tutorship.

Nota previa

Las finalidades de este artículo son, por un lado, plantearnos la necesidad de que el sistema tributario español, en particular, los tributos en los cuales se manifiesta de manera directa la capacidad económica de la persona con discapacidad, empezando por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF)¹, se adapten a los nuevos principios que regulan la discapacidad, en principio, por su norma marco fundamental, a saber, la *Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad* (en adelante, la Convención) de las Naciones Unidas (ONU, 2006), de 13 de

¹ Se trata, sin ningún género de dudas, del gravamen de más incidencia social, económica y política de nuestro sistema tributario; social, por tratarse de la exacción con mayor número de declarantes (más de 23,4 millones, según los datos de la campaña del IRPF del período impositivo 2023) y económico, ya que es el tributo con la potencia recaudatoria superior; así, en el año 2023 (último para el cual se poseen datos definitivos de la recaudación tributaria del Estado central en el momento de redactar este artículo, agosto de 2024) los ingresos por este concepto supusieron 120.280 millones de euros frente a una recaudación total de 271.935 millones de euros, el 44,23 % (AEAT, 2024).

Por último, desde el punto de vista político, basta con atender a las polémicas expuestas en los medios de comunicación durante las campañas anuales de declaración del impuesto para darse cuenta de los debates generados y, por sus características esenciales, verbigracia, la progresividad. En general, <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/Renta.html> y https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml.

Domingo Carbajo Vasco

<docavasco@gmail.com>

Agencia Estatal de Administración Tributaria. España



Para citar:

Carbajo Vasco, D. (2024). La incidencia de la reforma del Código Civil en materia de discapacidad en la normativa fiscal. *Revista Española de Discapacidad*, 12(2), 229-240.

Doi: <<https://doi.org/10.5569/2340-5104.12.02.12>>



diciembre de 2006² o Convención de Nueva York 2006 y, en segundo término, la necesidad y urgencia de interpretar conforme al nuevo escenario jurídico de la discapacidad abierto por la mencionada Convención algunos de los beneficios fiscales incorporados en la legislación del IRPF, básicamente, en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y en su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 4 de marzo.

1. Introducción

El tratamiento de las personas con discapacidad bajo cualquiera de las ramas del derecho y, a nuestro juicio, lo más importante, en la práctica diaria, ha sufrido un cambio radical desde la entrada en vigor en España de la *Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad y su protocolo facultativo* de las Naciones Unidas, de 13 de diciembre de 2006, encontrándonos ante el primer tratado de derechos humanos del siglo XXI, cuyo tenor obliga a incorporar en los derechos nacionales una nueva perspectiva de la discapacidad, basada en el denominado modelo social (Serrano Ruiz-Calderón y de Borja Langelaan Osset, 2023).

Esta Convención altera sustantivamente, a juicio de la doctrina, el tratamiento de las personas con discapacidad en cualquiera de sus formas, pasando de una visión médica, asistencial y reparadora de lo que se contempla bien como una incidencia social o un problema médico, la discapacidad, a una perspectiva inclusiva, igualitaria, cuya clave de bóveda parte de reconocer a las personas con discapacidad como individuos dotados plenamente de derechos, como hace el preámbulo de la Convención, en su letra h).

De una posición reparadora de un “defecto”, de un “problema”, se transita a una actitud integradora y positiva ante la discapacidad, cualesquiera que sean sus formas o variedades³ pues, precisamente, la pluralidad y diversidad de las “discapacidades humanas”⁴ es considerada como algo positivo, al mejorar a la humanidad en su conjunto y reflejar la propia complejidad, alteridad y variedad de los seres humanos que habitamos el planeta Tierra.

En estas condiciones, los Estados parte tienen que reformar sus ordenamientos internos para dar cumplimiento tanto a la letra como al espíritu de la Convención de Nueva York de 2006⁵. Nos encontramos ante un nuevo enfoque de los derechos de las personas con discapacidad articulado a partir de los principios de la autonomía, la no discriminación, la igualdad de oportunidades, el reconocimiento de la diversidad, la participación y la inclusión.

² Para obtener su versión en español en un formato de lectura rápida y accesible ver ONU, 2019.

³ Como, asimismo, reconoce expresamente la letra i) del preámbulo de la Convención: “reconociendo además la diversidad de las personas con discapacidad”.

⁴ El segundo párrafo del artículo 1. “Propósito” de la Convención también se preocupa de señalar que no pueden existir, a su vez, discriminaciones entre las diversas modalidades u orígenes (físico, psíquico o mixto) de la discapacidad: “las personas con discapacidad incluyen a aquellas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras, puedan impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás”.

⁵ En ese sentido, el art. 4.1, a) y b) de la Convención proclama enfáticamente: “los Estados Parte se comprometen a asegurar y promover el pleno ejercicio de todos los derechos humanos y las libertades fundamentales de las personas con discapacidad sin discriminación alguna por motivos de discapacidad. A tal fin, los Estados Parte se comprometen a:

- a) Adoptar todas las medidas legislativas, administrativas y de otra índole que sean pertinentes para hacer efectivos los derechos reconocidos en la presente Convención;
- b) Tomar todas las medidas pertinentes, incluidas medidas legislativas, para modificar o derogar leyes, reglamentos, costumbres y prácticas existentes que constituyan discriminación contra las personas con discapacidad”.

Hemos pasado, por lo tanto, del modelo médico en el tratamiento de la discapacidad, cuyo tenor la configura como una patología, un defecto, un impedimento, una minusvalía, la cual ha de solucionarse con técnicas y procedimientos curativos y adaptativos del individuo, de la persona con discapacidad, a un sistema distinto, configurando un modelo igualitario e inclusivo.

Es más, podemos afirmar que, con la Convención, incluso se supera un modelo social de la discapacidad, cuyo desarrollo ubica a las personas con discapacidad como colectivos distintos y extraños a la masa social uniforme, marginados e inadaptados, catalogados como tales por la sociedad normativa en su conjunto⁶, conduciendo a una estructura de inclusión, la cual busca su integración completa, disolviéndolos en el magma social a través de los apoyos necesarios para su inclusión.

Nos trasladamos, de esta manera, a un modelo de derechos, el cual enfatiza la diversidad y la autonomía de las personas con discapacidad, potenciando su incorporación en la sociedad y dotándoles de las herramientas necesarias para que aquellas personas se sientan, no sólo una parte igualitaria de la sociedad, sino una pieza activa, con aportaciones positivas (empezando por su propia diferencia) para esa sociedad en su conjunto.

Con independencia del debate abierto sobre las ventajas, pero también acerca de los aspectos débiles de la Convención, cuyo desarrollo nos enriquece a todos, nadie puede negar, en principio, que la simple existencia de una convención internacional consensuada, es un salto enorme y positivo en la configuración de los derechos de las personas con discapacidad; en segundo lugar, que es un tratado internacional, el cual, jurídicamente, obliga a las partes (Estados) a que lo ratifiquen; asimismo, supone un nuevo paradigma, avanzado, respecto del anticuado modelo médico y reparativo y, por último, que sus principios han de servir para interpretar todas las ramas del derecho, incluyendo el tributario y a cualquier norma o disposición que afecte al ejercicio de los derechos de las personas con discapacidad como resultan ser, en nuestro supuesto, los beneficios fiscales (Seoane, 2011).

La totalidad de las especialidades del ordenamiento jurídico de un Estado parte, como España, miembro de la ONU y firmante de la Convención, han de adecuarse a sus principios y a su filosofía, incluyendo, lógicamente, el derecho tributario.

2. El impacto en el ordenamiento jurídico español de la Convención de la ONU de 2006

Partimos del carácter imperativo de la Convención de Nueva York, al tratarse de una fuente de derecho internacional, cuya posición, en el sistema de fuentes de nuestra Constitución, la lleva a primar sobre las

⁶ Anótese que esta alteración drástica en la óptica con la cual se contempla la discapacidad se produjo también en la propia Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU) y como en cualquier manifestación humana, en lo que, primero, se plasmó es el lenguaje. De esta forma, como antecedentes de la Convención de la ONU de 2006, nos encontramos con textos cuyas rúbricas son indicativas de la visión arcaica de la ONU de este asunto hasta hace pocos años, tales como: la Declaración de los Derechos del Retrasado Mental (ONU, 1971), proclamada por Resolución 2856 (XXVI), de 20 de diciembre de 1971 o la Declaración de los Derechos de los Impedidos (ONU, 1975), emitida por Resolución 3447 (XXX), de 9 de diciembre de 1975.

regulaciones de orden interno, una vez ratificada, conforme a lo dispuesto, entre otros, en los arts. 10.²⁷, 94 y 96.1⁸ de la Constitución Española.

Por lo tanto, desde la ratificación por España de la Convención de la ONU de 2006, a través del *Instrumento de ratificación de la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad*, hecho en Nueva York el 13 de diciembre de 2006, publicado en el BOE de 21 de abril de 2008 y con entrada en vigor el 3 de mayo de 2008, el citado tratado internacional forma parte de nuestro ordenamiento doméstico, con las características propias conferidas por su primacía respecto de otras fuentes jurídicas, dado su carácter de convenio internacional ratificado por España y cuyo cuerpo jurídico forma parte de su ordenamiento interno.

De esta manera, es una obligación del Estado español, conforme a lo regulado en el art. 4.1 de la Convención, asegurar y promover el pleno ejercicio de los derechos y las libertades fundamentales de las personas con discapacidad sin discriminación⁹. Y no solamente el Estado ha de realizar estas actividades y políticas para establecer un ordenamiento jurídico conforme a la Convención, sino que debe considerarse derogada implícitamente cualesquiera disposición, regla o actuación, pública o privada, cuyo tenor contravenga tanto el contenido normativo como el espíritu de la Convención.

Es más, la fuerza jurídico-normativa de la Convención de la ONU y sus principios ha sido reforzada recientemente por la reforma del art. 49 de la Constitución Española, de 15 de febrero de 2024, publicada en el BOE de 17 de febrero; la cual señala en su preámbulo como una de las fuerzas impulsoras de la modificación de este artículo constitucional, donde se regulan los principios de las políticas públicas en materia de discapacidad, a la Convención y al derecho internacional en su conjunto¹⁰.

Por ello, podemos afirmar sin temor a equivocarnos que la incompatibilidad entre el art. 49 de la Constitución Española, antes de su reforma, con los contenidos, la ideología y la propia redacción de la Conven-

⁷ “Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”.

⁸ “Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del derecho internacional...”.

⁹ Literalmente hablando:

“Obligaciones generales

Los Estados Parte se comprometen a asegurar y promover el pleno ejercicio de todos los derechos humanos y las libertades fundamentales de las personas con discapacidad sin discriminación alguna por motivos de discapacidad.

A tal fin, los Estados Parte se comprometen a:

- a) Adoptar todas las medidas legislativas, administrativas y de otra índole que sean pertinentes para hacer efectivos los derechos reconocidos en la presente Convención;
- b) Tomar todas las medidas pertinentes, incluidas medidas legislativas, para modificar o derogar leyes, reglamentos, costumbres y prácticas existentes que constituyan discriminación contra las personas con discapacidad;
- c) Tener en cuenta, en todas las políticas y todos los programas, la protección y promoción de los derechos humanos de las personas con discapacidad;
- d) Abstenerse de actos o prácticas que sean incompatibles con la presente Convención y velar por que las autoridades e instituciones públicas actúen conforme a lo dispuesto en ella;
- e) Tomar todas las medidas pertinentes para que ninguna persona, organización o empresa privada discrimine por motivos de discapacidad...”.

¹⁰ En este sentido, se pronuncian tanto el párrafo tercero del preámbulo de la reforma del art. 49 de la Constitución Española como el párrafo penúltimo, respectivamente, al decir:

“...En los últimos años, la protección de las personas con discapacidad se ha visto impulsada por el Derecho Internacional y tiene como eje central el contenido de la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad, hecha en Nueva York el 13 de diciembre de 2006, ratificada por España el 3 de diciembre de 2007 y en vigor desde el 3 de mayo de 2008...”.

En el contexto descrito, resulta patente que la redacción original del artículo 49 de la Constitución Española de 1978, que plasmó el compromiso del constituyente con los derechos y libertades de las personas con discapacidad, precisa de una actualización en cuanto a su lenguaje y contenido para reflejar los valores que inspiran la protección de los derechos de las personas con discapacidad en España”.

ción de la ONU de Nueva York, se encuentra detrás del mencionado cambio¹¹ y por idénticas razones las disposiciones tributarias de cualquier rango jurídico-normativo, incompatibles, formal o materialmente, con la Convención, deberían si no alterarse normativamente, sí ser interpretadas de acuerdo con, al menos, la terminología y principios que informan la Convención.

Asimismo, creemos que, no sólo la Convención y su protocolo facultativo han de ser calificados como guías para aplicar e interpretar los derechos de las personas con discapacidad en España sino también los demás documentos jurídicos emanados de órganos creados por la Convención para el seguimiento y control de este tratado internacional, supuesto del Comité sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad. De esta forma, en nuestra patria, la entrada en vigor de la Convención genera un auténtico tsunami para nuestro Derecho, tratando de integrar en el mismo los principios y reglas de aquella¹².

3. La Ley 8/2021 como norma marco de adaptación a la Convención de Nueva York de 2006

Entre los cambios legislativos más significativos para ajustar nuestro Derecho a la Convención de Nueva York de 2006 se encuentra la *Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica*. Se trataba de que nuestras normas civiles y procesales se ajustaran al modelo y a las finalidades de la Convención (preámbulo, I, párrafo tercero).

No es, lógicamente, nuestro propósito comentar la Ley 8/2021 pero sí señalar algunos aspectos de interés para exponer cómo nuestro derecho tributario, en particular, ciertas disposiciones reguladoras de los beneficios fiscales para las personas con discapacidad contenidas en el IRPF (ver abajo), necesitan alterar su texto para cumplir con lo regulado en la citada Ley 8/2021 y si queremos adecuarnos, asimismo, a la Convención de la ONU.

A este respecto, cabe indicar, en principio, que, como toda norma novedosa y más si incide en materias sustantivas del derecho común, supuesto de la personalidad, la Ley 8/2021 es susceptible de interpretaciones variopintas y necesita de un gran recorrido doctrinal y jurisprudencial antes de asentar definitivamente sus reglas y principios en nuestra práctica jurídica¹³.

Falta, en consecuencia, una aplicación más intensa y duradera de las reglas de esta ley en la práctica notarial (sobre todo por la necesidad de precisar y armonizar las medidas de apoyo) (Lora-Tamayo Rodríguez, 2021) y judicial, normalizando y llevando sus principios hasta los aspectos más nimios en la vida de una

¹¹ Existen, lógicamente, otros factores que explican la nueva redacción del art. 49 de la Constitución Española, empezando por la presión de la sociedad civil, en su conjunto y las organizaciones de las personas con discapacidad, en especial, tal y como reconoce también el propio párrafo quinto del preámbulo de la reforma.

Algunos ejemplos del papel jugado por las organizaciones de personas con discapacidad pueden consultarse en Huete García, 2024 y Servicio de Información sobre Discapacidad, 2023.

¹² El propio párrafo cuarto del preámbulo de la publicación de la reforma del art. 49 de la Constitución Española se hace eco de las disposiciones adoptadas al respecto hasta la fecha.

¹³ Una síntesis (ya desfasada y anterior a la entrada en vigor de la propia Ley 8/2021) de ese recorrido puede encontrarse en Fernández Martínez et al., 2018.

persona con discapacidad, pero muy relevantes, caso de la gestión ordinaria de sus rentas y patrimonio (de Lorenzo García, 2021).

En segundo término, no es suficiente con modificar la redacción de las leyes porque, al igual que la Convención, la Ley 8/2021 peca de idealismo, de una enorme vaguedad en sus conceptos, especialmente, en la concreción de las medidas de apoyo a las personas con discapacidad y, también, porque se enfrenta y añade nuevos problemas a un sistema judicial, como el español, claramente saturado y escaso de todo tipo de medios, más si se trata de enfrentarse a mundos tan variados y complejos como es el de la discapacidad.

Asimismo, ha de seguir alterándose la perspectiva de la sociedad española respecto de la inclusión de las personas con discapacidad en la vida ordinaria, para integrarlas como un elemento común, ordinario, necesario y valioso en la vida comunitaria, viéndolas como aportantes de factores positivos para la sociedad y la economía en su conjunto.

El cambio sustancial que supone la Ley 8/2021 desde una concepción arcaica de las discapacidades de todo tipo, vistas como impedimentos para el ejercicio de los derechos por su titular, siendo la capacidad jurídica y de obrar de la persona con discapacidad anulada o sustituida para la realización y ejercicio de derechos básicos (voto, matrimonio, testamento, etc.) por un representante, generalmente, el tutor, sólo puede consolidarse si, junto a profundas alteraciones legislativas, se transforma la mentalidad social y, sobre todo, de los profesionales del Derecho, cuya actividad consiste, básicamente, en facilitar el ejercicio de los derechos de las personas con discapacidad, ahora, colocadas en un plano de igualdad.

Estamos ante un nuevo paradigma y, desgraciadamente, no se han dado a la Justicia los medios y técnicas necesarias para su aplicación; de ahí que muchos autores hayan calificado críticamente la ley, porque su idealismo ha llevado, por ejemplo, a eliminar la institución tutelar sin haber articulado de manera completa herramientas novedosas (con escasa experiencia) como son la guarda de hecho y el impreciso elenco de los apoyos¹⁴.

Es más, el mantenimiento, siquiera transitorio, de las medidas de representación de la persona con discapacidad existentes, contenido en la disposición transitoria quinta de la citada Ley 8/2021¹⁵, ha sido todo menos ordenado y homogéneo, en su realización (Grupo de Investigación Persona y Familia, Universitat de Valencia, 2023) y ha conllevado muchos problemas para su desarrollo temporal por parte de nuestros tribunales y, especialmente, para las familias y sujetos que constituyen el núcleo de apoyo y protección de las personas con discapacidad, ante la inconcreción de las medidas de apoyo, cuando son estas el eje sobre el cual pivota la ley (Campo Izquierdo, 2022).

La nueva ley ha terminado con la incapacitación; en adelante, la capacidad jurídica de la persona ya no puede ni eliminarse ni modificarse y ha eliminado también a la tutela sobre las personas con discapacidad y el derecho tributario tiene que, legalmente, incorporar las figuras, medidas y conceptos de la citada ley, reformando las disposiciones existentes en el mismo, donde, por ejemplo, se sigue citando a la tutela como

¹⁴ Un ejemplo de crítica, que nos parece muy plausible y apropiada, puede ubicarse en Velilla Antolín, 2024.

¹⁵ "Revisión de las medidas ya acordadas.

Las personas con capacidad modificada judicialmente, los declarados pródigos, los progenitores que ostenten la patria potestad prorrogada o rehabilitada, los tutores, los curadores, los defensores judiciales y los apoderados preventivos podrán solicitar en cualquier momento de la autoridad judicial la revisión de las medidas que se hubiesen establecido con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, para adaptarlas a esta. La revisión de las medidas deberá producirse en el plazo máximo de un año desde dicha solicitud.

Para aquellos casos donde no haya existido la solicitud mencionada en el párrafo anterior, la revisión se realizará por parte de la autoridad judicial de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal en un plazo máximo de tres años".

Precisamente, un ejercicio de realismo jurídico ha sido la reciente adaptación de esta disposición por medio de la disposición final quinta de la muy reciente Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa.

institución representativa más común de las personas con discapacidad¹⁶, pero lo que es más relevante, la interpretación y aplicación de ese derecho tributario ha de integrar el espíritu y los principios de la Ley 8/2021 y de la Convención de Nueva York de 2006 y, de no hacerlo, tales interpretaciones serán nulas de pleno derecho.

4. La normativa del IRPF ante la Ley 8/2021. Problemas derivados de sus desajustes

4.1. Consideraciones generales

La doctrina ha sustentado ampliamente la existencia de beneficios fiscales para la discapacidad en el IRPF, a partir del hecho indubitado de que, tanto la persona con discapacidad como los miembros de su círculo de apoyo, en general, familiares directos, sufren por los mayores gastos de atención y cuidado destinados a aquéllas una minoración de su capacidad económica, en la cual todo tributo se basa, constitucionalmente hablando¹⁷.

Los conceptos de “discapacidad”, “persona con discapacidad”, “dependencia”, etc. y, en general, todos los relevantes para regular la aplicación en el IRPF de beneficios fiscales a las personas con discapacidad y a sus familias o sujetos de su vínculo de apoyo no son creación autónoma de la legislación del IRPF, sino que nuestro impuesto sobre la renta utiliza y remite a disposiciones del ordenamiento civil y social.

Tal referencia a otra legislación es relevante dentro de la estructura de fuentes de nuestro derecho tributario ya que esta dispone de peculiaridades, al regularse en el art. 7 de la Ley General Tributaria¹⁸. De la redacción de ese artículo interesa destacar no sólo que el sistema tributario español podía haber creado una normativa propia del concepto de persona con discapacidad y de sus herramientas jurídicas, *verbigracia*, los instrumentos de representación, así como un estatuto de disposiciones sobre la discapacidad diferenciado pero, por razones de simplicidad, eficacia y eficiencia, ha optado por aplicar supletoriamente las reglas y conceptos del derecho civil y del derecho público sobre el particular, tal y como le permite el apartado 2 del citado art. 7 de la Ley General Tributaria.

4.2. El impacto directo de la Convención de las Naciones Unidas y de la Ley 8/2021

En estas condiciones, alteraciones en la regulación del estatuto jurídico de la persona con discapacidad y en las condiciones de ejercicio de sus derechos, tal y como ha realizado de manera significativa la precitada Ley 8/2021, inciden directamente en el estatus fiscal de la persona con discapacidad y, de no haberse pre-

¹⁶ Excepto, lógicamente, con carácter transitorio.

¹⁷ Para simplificar, nos remitimos a nuestros propios trabajos: Carbajo Vasco, 2006, 2008.

¹⁸ “Fuentes del ordenamiento tributario.

1. Los tributos se registrarán:

... b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.

c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución...

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”.

visto (como así ha sucedido), adaptaciones o cambios jurídicos en las disposiciones tributarias para tener en cuenta las modificaciones incluidas en la Ley 8/2021 en materia de capacidad, representación, etc. en el derecho tributario, este tiene, en primer lugar, que incorporar automáticamente los cambios legales inscritos en la reforma del derecho de discapacidad por la Ley 8/2021 y, de no hacer o poderlo así, ha de, obligatoriamente, ajustar la interpretación de sus normas a lo previsto en la ley civil, su espíritu y finalidad, conforme a lo dispuesto directamente en materia de interpretación de las disposiciones fiscales por el art.12 de la Ley General Tributaria¹⁹, cuyo tenor remite a los criterios hermenéuticos del art. 3.1 del Código Civil.

En segundo lugar, en la estructura de la jerarquía de fuentes del derecho tributario que establece el precitado art. 7 de la Ley General Tributaria, se reconoce (como no podía ser por menos) la primacía sobre las leyes y demás disposiciones domésticas de los tratados y convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria, art. 7.1, a) de la Ley General Tributaria o cuyo tenor, precisamente, por la remisión hecha por el propio derecho tributario español, pueda afectar a la normativa tributaria a través de conceptos y reglas de derecho internacional público reguladoras de instituciones como la discapacidad y sus derechos.

Eso sucede directamente con el convenio de Nueva York de 2006 y, por lo tanto, nuestro derecho tributario en su conjunto y la legislación del IRPF, en particular, están obligados a adecuar el tratamiento de la discapacidad y sus beneficios fiscales tanto a lo dispuesto en la Convención como a sus principios y marco ideológico, siendo nulas de pleno derecho las disposiciones fiscales que se opongan a la Convención.

Es más, decimos, “en particular”, en el IRPF, tanto por el significado social y económico de este gravamen, como por la relevancia de la manifestación de capacidad contributiva que sujeta: la renta de la persona física, arts. 1 y 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, para modular, precisamente, la afectación a la capacidad económica generada por la discapacidad.

Asimismo, otro factor muy significativo para coordinar el tratamiento tributario de la discapacidad en el IRPF a la Ley 8/2021 y a su fuente primaria: la Convención de Nueva York de 2006 es que, tanto el concepto de discapacidad como las reglas que norman y regulan la prueba de la misma, así como los diferentes grados y categorías que reconoce el IRPF para establecer variados beneficios fiscales en materia de discapacidad, se han trasladado, con mayor o menor automatismo, a la inmensa mayoría de los tributos, estatales, autonómicos y locales.

Podemos de esta forma señalar que las definiciones de la persona con discapacidad, los medios de prueba y los diversos grados reconocidos de la discapacidad por la legislación del IRPF conforman un estatuto común para la discapacidad en el derecho tributario español²⁰.

¹⁹ “Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública”.

²⁰ Por todos, nos remitimos a Martín Dégano y Lucas Durán, 2005.

De esta forma, si los términos legales del IRPF en materia de la institución jurídica de la discapacidad no se han alineado con los conceptos y reglas de la Ley 8/2021, como por desgracia ha pasado, también sucederá *pari passu* con el resto de los impuestos que integran el sistema tributario español y con el régimen de la Seguridad Social (Alonso-Olea García et al., 2009).

Bajo estas condiciones, es muy preocupante que, a pesar de la gran variedad de legislación alterada por la Ley 8/2021, esta se “olvidase” de modificar la legislación fiscal (y también la vinculada a la Seguridad Social, aunque esta, posteriormente, sí gozó de tal ajuste, mientras que la tributaria no ha seguido idéntico proceso (Martín Dégano, 2022)) al nuevo tratamiento de la discapacidad y, de manera paradigmática, se siga conservando en el ordenamiento tributario como estándar regulatorio la tutela para las personas con discapacidad, ya derogada en nuestras normas sustantivas.

4.3. La ilegalidad de la normativa del IRPF y sus consecuencias

En este sentido, el art. 60.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre²¹, esencial para conocer el concepto de “persona con discapacidad” tanto en el IRPF como por extensión en el derecho tributario español, reconoce una serie de beneficios fiscales a las personas con discapacidad que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, incrementando tales incentivos fiscales si el grado de discapacidad es del 65 %, pero inmediatamente establece una asimilación (sea esta calificable como presunción *iuris et de iure*²² o una ficción jurídica (García Díez, 2014)) para determinados supuestos, entre ellos, “igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado”.

Tras la Ley 8/2021, esta referencia constituye un vacío legal; pero lo mismo sucede en otras normas del IRPF con particular impacto en la carga contributiva que recae sobre las personas con discapacidad, *verbigracia*, cuando para el mínimo por descendiente, art. 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, se asimila a esta situación a los sometidos a la tutela o cuando se permite la aplicación de la reducción por aportaciones a planes de previsión social en favor de las personas con discapacidad, art. 53.1, a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, a los tutores.

En general, todas las remisiones en el IRPF a instituciones representativas de las personas con discapacidad citadas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y en otras leyes fiscales están derogadas por la Ley 8/2021 y desconocen totalmente el impacto del sistema de representación que, por el contrario, propone la norma civil para sustituirlas, es decir, el régimen de apoyos²³.

En puridad, una interpretación coherente con el marco filosófico, social y normativo de la Convención de Nueva York de 2006 y de la Ley 8/2021 hubiera sido entender que la “tutela” como régimen representativo de las personas con discapacidad, tal y como se menciona en las disposiciones fiscales, debía equipararse, tras la entrada en vigor de la Ley 8/2021, con las novedosas medidas de apoyo representativas.

²¹ “A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.

En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado”.

²² Como entiende Isidoro Martín Dégano, uno de los grandes expertos en el ramo.

²³ Otro ejemplo: Gutiérrez Calles, 2021.

Desgraciadamente, las autoridades del Ministerio de Hacienda y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no han aceptado esa asimilación jurídica sino que, por razones entendemos de temor ante una posible extensión de los beneficios fiscales, por las dificultades de prueba e inconcreción que suponen las “medidas de apoyo” (Diputación de Álava, 2022), cuya especificación, registro y control apenas ha comenzado en nuestra práctica jurídica y, sobre todo, en base a la prohibición de la analogía para extender más allá los beneficios fiscales, art. 14 de la Ley General Tributaria²⁴, han exigido siempre (ver, por ejemplo, la consulta del programa INFORMA de la Agencia Tributaria, pregunta 134574) que sólo la situación de curatela permita el goce de los beneficios fiscales antes previstos para los casos de tutela²⁵.

Creemos que tal posición jurídica (reiterada para la campaña anual del IRPF del ejercicio 2023) carece de base legal; por un lado, no nos encontramos ante un ejemplo de analogía porque se trata de instituciones diferentes con regulaciones y propósitos muy distintos²⁶; en segundo lugar, porque se está violando indirectamente la Convención de Nueva York de 2006, al restringir derechos de las personas con discapacidad, aplicando normas contrarias a su perspectiva de la igualdad de las personas con discapacidad; en tercer orden, porque eran posibles otras soluciones, incluso sin modificación legal alguna²⁷; por último, porque en la Seguridad Social existía un problema similar y, a la postre, ha sido solucionado de la única forma posible: con el cambio normativo.

En consecuencia, o bien las autoridades de la Agencia Tributaria cambian su interpretación, cuyo tenor restringe los beneficios fiscales en el IRPF e, indirectamente, en otros tributos concedidos con anterioridad cuando se aplicaba la tutela a los supuestos de existencia de curatela representativa o bien continuaremos ante un ejemplo flagrante de violación de la Convención de Nueva York de 2006.

²⁴ “Prohibición de la analogía.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

²⁵ Otro caso. Consulta INFORMA 138056: La referencia contenida en la Ley IRPF en relación a la tutela se extiende a las resoluciones judiciales en las que se establece la curatela representativa de mayores de edad con discapacidad, ya que a partir de la entrada en vigor de la Ley 8/2021 de reforma del Código Civil, la tutela queda reducida a los menores de edad no sometidos a patria potestad o no emancipados en situación de desamparo.

Para otros ejemplos: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/irpf/novedades-impuesto/novedades-publicadas-informa-2022/novedades-publicadas-informa-mes-junio.html> (fecha de acceso: 20 de abril de 2024).

²⁶ Con idéntica opinión, Martín Dégano, 2024.

²⁷ También Martín Dégano ha justificado ampliamente este aserto.

Referencias bibliográficas

- Agencia Estatal de Administración Tributaria (2024). *Informe anual de recaudación tributaria 2023*. AEAT. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2023/IART23_es_es.pdf.
- Alonso-Olea García, B., Lucas Durán, M. y Martín Dégano, I. (2009). *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el derecho de la seguridad social y en el derecho tributario*. Aranzadi.
- Campo Izquierdo, Á. L. (31 de enero de 2022). *Derecho transitorio de la discapacidad (Ley 8/2021)*. Elderecho.com. Noticias jurídicas y actualidad. <https://elderecho.com/derecho-transitorio-en-la-discapacidad-ley-8-2021>.
- Carbajo Vasco, D. (2006). La situación fiscal del discapacitado. *Crónica Tributaria*, (119), 81-88.
- Carbajo Vasco, D. (2008). Novedades sobre la dependencia y la discapacidad en el Impuesto sobre la Reforma de las Personas Físicas. *Crónica Tributaria*, (129), 35-54.
- Diputación de Álava (2022). *Guía de provisión de apoyos a las personas con discapacidad en el ejercicio de la capacidad jurídica*. <https://bit.ly/3UHLq2o>.
- Huete García, A. (31 de enero de 2024). *Sobre la reforma del artículo 49 de la Constitución*. Down España. <https://www.sindromedown.org/sobre-la-reforma-del-articulo-49-de-la-constitucion/>.
- España. Instrumento de Ratificación de la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad, hecho en Nueva York el 13 de diciembre de 2006. *Boletín Oficial del Estado*, 21 de abril de 2008, núm. 96, pp. 20648-20659.
- España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, de 18 de diciembre de 2003, núm. 302, pp. 44987-45065.
- 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. 41734-41810.
- España. Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica. *Boletín Oficial del Estado*, 3 de junio de 2021, núm. 132, pp. 67789-67856.
- España. Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 275, pp. 145568-145585.
- España. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. *Boletín Oficial del Estado*, 31 de marzo de 2007, núm. 78, pp. 14097-14149.
- España. Reforma del artículo 49 de la Constitución Española, de 15 de febrero de 2024. *Boletín Oficial del Estado*, 17 de febrero de 2024, núm. 43, pp. 19462-19471.
- Fernández Martínez, J. M., Díaz Abad, N., Sancho Gargallo, I., Fernández López, J. M., Muñoz Calvo, A. y García Lorente, J. (Coords.) (2018). *Estudio sobre la aplicación de la Convención de Naciones Unidas sobre los derechos de las personas con discapacidad por los órganos jurisdiccionales españoles*. Consejo General del Poder Judicial.
- García Díez, C. (2014). La discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Gaceta Fiscal*, (344), 41-77.

- Grupo de Investigación Persona y Familia, Universitat de Valencia (27 de enero de 2023). *Informe sobre la aplicación de la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica*. Instituto de Derecho Iberoamericano. <https://idibe.org/tribuna/informe-la-aplicacion-la-ley-8-2021-2-junio-la-se-reforma-la-legislacion-civil-procesal-apoyo-las-personas-discapacidad-ejercicio-capacidad-juridic/>.
- Gutiérrez Calles, J. L. (2021). El régimen fiscal de hecho surgido de la Convención Internacional de Naciones Unidas sobre los derechos de las personas con discapacidad. *Quincena Fiscal*, (3), 97-120.
- Lora-Tamayo Rodríguez, I. (2021). El apoyo notarial a la persona discapacitada en la Ley que reforma los preceptos del Código Civil relativos al ejercicio de su capacidad jurídica. *El notario del siglo XXI*, (97). <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revista-97/opinion/opinion/10762-el-apoyo-notarial-a-la-persona-discapacitada-en-la-ley-que-reforma-los-preceptos-del-codigo-civil-relativos-al-ejercicio-de-su-capacidad-juridica>.
- de Lorenzo García, R., Pérez Bueno, L. C. y Guilarte Martín-Calero, C. (Dirs.) (2021). *Comentarios a la Ley 8/2021, por la que se reforma la legislación civil y procesal en materia de discapacidad*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Martín Dégano, I. (2022). La incidencia de la Ley 8/2021 (medidas de apoyo a las personas con discapacidad para el ejercicio de su capacidad jurídica) sobre los beneficios en el IRPF y en el IVA: a propósito de la incapacidad y su asimilación al 65 por ciento de grado de discapacidad. *Quincena Fiscal*, (9), 89-112.
- Martín Dégano, I. (2024). Soluciones a la equiparación entre incapacitación y discapacidad tras la Ley 8/2021. *El notario del siglo XXI*, (117). <https://www.elnotario.es/opinion/opinion/12615-soluciones-a-la-equiparacion-entre-incapacitacion-y-discapacidad-tras-la-ley-8-2021>.
- Martín Dégano, I. y Lucas Durán, M. J. (2005). Discapacidad y derecho tributario. En I. Martín Dégano, A. Vaquera García, G. Menéndez García y R. Calvo Ortega (Coords.). *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Rafael Calvo Ortega, tomo I* (pp. 1295-1338). Editorial Lex Nova.
- Serrano Ruiz-Calderón, M. y de Borja Langelaan Ossset, F. (2023). La Convención de las Naciones Unidas sobre los derechos de las personas con discapacidad de 13 de diciembre de 2006. Una aproximación crítica a su adaptación al derecho español y su reflejo en la jurisprudencia. *Cuadernos de Derecho Transnacional*, 15(2), 920-941.
- Servicio de Información sobre Discapacidad (7 de febrero de 2023). *Una lucha de 20 años para reformar el artículo 49 de la Constitución y eliminar la palabra "disminuidos"*. <https://sid-inico.usal.es/noticias/una-lucha-de-20-anos-para-reformar-el-articulo-49-de-la-constitucion-y-eliminar-la-palabra-disminuidos/>.
- Organización de las Naciones Unidas (1971). *Declaración de los Derechos del Retrasado Mental, proclamada por la Asamblea General en su Resolución 2856 (XXVI), de 20 de diciembre de 1971*. ONU.
- Organización de las Naciones Unidas (1975). *Declaración de los Derechos de los Impedidos, proclamada por la Asamblea General en su Resolución 3447 (XXX), de 9 de diciembre de 1975*. ONU.
- Organización de las Naciones Unidas (2006). *Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad*. ONU. <https://www.un.org/esa/socdev/enable/documents/tccconvs.pdf>.
- Organización de las Naciones Unidas (2019). *Guía de fácil uso de la Convención internacional sobre los derechos de las personas con discapacidad para operadores jurídicos*. ONU. <http://www.convenciondiscapacidad.es/2019/04/08/guia-de-facil-uso-de-la-convencion-internacional-sobre-los-derechos-de-las-personas-con-discapacidad-para-operadores-juridicos-2019/>.
- Seoane, J. (2011). La Convención de la ONU sobre los derechos de las personas con discapacidad: perspectiva jurídica. *Siglo Cero: Revista Española sobre Discapacidad Intelectual*, 42(237), 33-46. <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/276888>.
- Velilla Antolín, N. (2024). Una visión crítica a la ley de apoyo a las personas con discapacidad. *El notario del siglo XXI*, (114). <https://www.elnotario.es/practica-juridica/10938-una-vision-critica-a-la-ley-de-apoyo-a-las-personas-con-discapacidad>.