



Roj: **STS 837/2023 - ECLI:ES:TS:2023:837**

Id Cendoj: **28079130022023100068**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/03/2023**

Nº de Recurso: **1269/2021**

Nº de Resolución: **294/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 8798/2020,**  
**ATS 2459/2022,**  
**STS 837/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 294/2023**

Fecha de sentencia: 08/03/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1269/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/02/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1269/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 294/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 8 de marzo de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1269/2021, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 3 de septiembre de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ("TSJCV"), en el recurso núm. 1060/2019.

Han sido parte recurrida doña Tamara y don Olegario, representados por la procuradora de los Tribunales doña Mercedes Soler Monforte, bajo la dirección letrada de doña Carmen Escriche Monzón.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV, núm. 1461/2020 de 3 de septiembre, que estimó el recurso núm. 1060/2019, interpuesto por la representación procesal de doña Tamara contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, de 29 de marzo de 2019, que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001, concepto, impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], ejercicios 2014 y 2015.

### SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

**1.- Preparación del recurso.** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de 30 de octubre de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 3 de septiembre de 2020.

El TSJCV tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de diciembre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 23 de febrero de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. Determinar si, a los efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, los medios de prueba para acreditar el grado de discapacidad están limitados a los expresamente recogidos en la normativa del impuesto y su desarrollo -certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las CCAA- o, por el contrario, puede ser acreditado mediante cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

2.2. Esclarecer si los efectos de estos medios de prueba se pueden retrotraer más allá de lo previsto en ellos, en concreto, al momento del devengo del IRPF.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; artículo 72 del 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 el artículo 105 la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 4 de abril de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 60.3 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 ("Ley de IRPF"), "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre; con relación al art. 72.1 del 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 ("Reglamento IRPF"), "BOE" núm. 78, de 31 de marzo; con los arts. 6, 8, 9, 10 y concordantes del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, por el que se regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía ("RD 1971/1999"), "BOE" núm. 22, de 26 de enero de 2000; y con el art. 106 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre.

También invoca la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre denegación de exenciones o beneficios fiscales por incumplimiento de requisitos formales ( sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018, rca 914/2017, ECLI:ES:TS:2018:694; y de 30 de septiembre de 2020, rca 3528/2019, ECLI:ES:TS:2020:3064).

Considera que el Reglamento de IRPF, a cuya regulación se remite la Ley de IRPF, establece, taxativamente, que el grado de discapacidad, a efectos del Impuesto, "debe acreditarse" mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO o el órgano competente de las Comunidades Autónomas (o a través de la condición de pensionista) lo que, a su vez, lleva al RD 1971/1999 que regula el procedimiento para obtener tales resoluciones.

Señala que la normativa del IRPF no contempla la posible acreditación de la discapacidad por ningún otro medio distinto de los citados, lo que considera completamente lógico, por varias razones.

De una parte, por la valoración de las situaciones de discapacidad y la calificación de su grado, que exige un examen personal de los afectados que han de hacer los órganos técnicos competentes, que pueden necesitar apoyo en informes médicos, psicológicos o sociales emitidos por profesionales autorizados.

Por otra parte, porque se ha de preservar la igualdad en todo el territorio en el acceso a las prestaciones que la discapacidad puede conllevar o, en lo que ahora se analiza, en la obtención de beneficios fiscales.

Así, el art. 1 RD 1971/1999 declara: "La presente norma tiene por objeto la regulación del reconocimiento de grado de minusvalía, el establecimiento de nuevos baremos aplicables, la determinación de los órganos competentes para realizar dicho reconocimiento y el procedimiento a seguir, todo ello con la finalidad de que la valoración y calificación del grado de minusvalía que afecte a la persona sea uniforme en todo el territorio del Estado, garantizando con ello la igualdad de condiciones para el acceso del ciudadano a los beneficios, derechos económicos y servicios que los organismos públicos otorguen".

Además, señala que se intenta evitar que la Administración tenga que valorar las situaciones de discapacidad, a partir de cualesquiera pruebas o documentos que los contribuyentes decidan aportar, en flagrante extralimitación de su ámbito competencial.

En cuanto a la fecha de efectos de los certificados o resoluciones que reconocen la discapacidad y su grado -apunta-, como dice el art. 10.2 RD 1971/1999, será la fecha de la solicitud. En su opinión, no se pueden retrotraer los efectos de dichos certificados a un momento anterior en el que se desconoce cuál era la situación del afectado, ni cabe darles ese efecto retroactivo complementándolos con otros documentos aportados por el interesado asumiendo que acreditan la identidad de situaciones y supliendo de esta forma la valoración personal, multidisciplinar y especializada que solo pueden realizar los órganos competentes.

Enfatiza que el art. 10.2 RD 1971/1999, ya retrotrae la fecha de efectos de la resolución de reconocimiento de la discapacidad al momento de la solicitud para no penalizar a los afectados por el tiempo que dure la tramitación del procedimiento.

Considera que no es aplicable la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre denegación de exenciones o beneficios fiscales por incumplimiento de requisitos puramente formales, jurisprudencia que se ha dictado a partir de la doctrina del TJUE relativa a impuestos armonizados, en los que la normativa interna es trasposición de las Directivas comunitarias.

A efectos meramente dialécticos, apunta que el certificado o resolución del IMSERSO o del órgano autonómico competente acreditativo de la discapacidad y su grado, no es un requisito meramente formal; al contrario, se trataría de un requisito sustantivo y esencial, configurado legalmente como condición necesaria para, en lo que ahora nos ocupa, poder aplicar en el IRPF el mínimo por discapacidad.

Entiende que la exigencia de esos certificados es razonable y proporcionada, dada la complejidad técnica y el carácter multidisciplinar de la valoración de la discapacidad y de su grado, la exigencia de preservar la igualdad de los ciudadanos en este ámbito y la especialización que conlleva, ajena al ámbito competencial de la Administración tributaria.

Denuncia que la sentencia impugnada vulnera los arts. 60.3 de la Ley de IRPF y 72.1 Reglamento IRPF desde el momento en que, en contradicción frontal con el tenor de estos preceptos, permite que la discapacidad se



acredite por cualquier medio de prueba admitido en derecho, como pueden ser informes médicos, contratos de personas cuidadoras o similares.

Además, al complementar las pruebas aportadas por la recurrida con la resolución autonómica posterior que le reconoció la discapacidad con fecha muy posterior a la de los ejercicios enjuiciados, la sentencia infringe el art. 10.2 RD 1971/1999, a la vez que priva de todo sentido a dicha resolución la cual, considera, se basa en la valoración de la recurrida al tiempo en que pide su discapacidad.

Entiende que la sentencia recurrida se arroga competencia para modificar la fecha de efectos del acto administrativo que reconoce la discapacidad, distinto del acto tributario que estaba revisando, cuando tal acto de reconocimiento de la discapacidad es un acto previo que no estaba siendo sometido a su revisión.

En definitiva, reitera que, cuando el art. 72.1 Reglamento de IRPF exige que el grado de discapacidad se acredite mediante tales certificados o resoluciones, excluye que pueda acreditarse por otros medios de prueba, puesto que la Administración Tributaria carecería de competencia para valorarlos y la fijación de la discapacidad y su grado, dada su complejidad técnica, ha de realizarse necesariamente por los órganos a los que la ley atribuye esa competencia. Ello es garantía de la igualdad de todos los ciudadanos a nivel nacional y, en cuanto a la eficacia temporal de tales certificados o resoluciones entiende que es la de solicitud de la discapacidad, sin que pueda retrotraerse a un momento anterior, ya que se emiten a partir de la evaluación de la situación del solicitante.

Solicita la estimación del recurso de casación y que se fije la siguiente doctrina:

- A los efectos del IRPF, el grado de discapacidad solo se puede acreditar, conforme a lo expresamente recogido en los arts.60.3 LIRPF y 72.1 RIRPF, por certificado o resolución del IMSERSO o el órgano competente de las CCAA. Por tanto, el grado de discapacidad a efectos del IRPF, no puede acreditarse por otros medios de prueba admitidos en derecho.

- La fecha de efectos de los certificados o resoluciones del IMSERSO u órganos competentes de las CCAA sobre reconocimiento de la discapacidad y su grado, según su normativa reguladora, es la de la solicitud, sin que sea posible retrotraer su eficacia más allá de lo previsto en ellos.

**4.- Sucesión procesal.** Con fecha 3 de mayo de 2022, la procuradora doña Mercedes Soler Monforte, en nombre y representación de doña Tamara y don Olegario, como sucesores de doña Clemencia, fallecida el 13 de junio de 2021, solicitaba se les tuviera como parte y por comparecidos en el presente procedimiento por sucesión procesal, ocupando la misma posición procesal que su madre fallecida, acreditándose documentalmente la defunción y el título sucesorio.

Tras oír al abogado del Estado, por decreto de 26 de mayo de 2022 se accedió a lo solicitado, teniendo a doña Tamara y a don Olegario, como partes y comparecidos, por sucesión procesal, como hijos y herederos de doña Clemencia.

**5.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** La procuradora doña Mercedes Soler Monforte, en representación de doña Tamara y de don Olegario, presentó escrito de oposición de fecha 15 de junio de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, que se opone a la pretensión de la Administración recurrente y mantiene que no existe infracción de las normas ni las consecuencias que la Administración pretende derivar de las mismas.

En cuanto a la determinación de los medios de prueba que puedan acreditar la discapacidad, considera que no es conforme a derecho la interpretación del escrito de interposición del art. 60 de la Ley IRPF y del art. 72 del Reglamento IRPF.

Parte de que no se cuestionan las graves limitaciones funcionales y patologías que presentaba doña Clemencia, poniendo de manifiesto que estamos, como establece el propio art. 56 y 60 de la Ley IRPF, ante el mínimo personal y familiar que el contribuyente pueda aplicar en la declaración tributaria.

En su opinión, esta previsión responde a la aplicación tanto del principio de igualdad como del principio de capacidad económica ( art. 31.1CE).

Invoca el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, "BOE" núm. 289, de 3 de diciembre, normativa que se dicta al amparo de la Convención Internacional sobre los derechos de personas con Discapacidad (ONU) de 13 de diciembre de 2006.



Considera que a tales principios básicos y criterios de protección y defensa de las personas con discapacidad, atienden los Tribunales Superiores de Justicia que han estimado (como la sentencia aquí impugnada) la posibilidad de acreditar la concurrencia de dicha discapacidad con cualquier medio de prueba válido en derecho que, conforme las normas generales de la prueba, acredite dichas limitaciones en el momento del devengo del impuesto, de conformidad con el art. 106.1 LGT.

Rechaza una interpretación restrictiva, ni hacer depender la aplicación del mínimo personal exento de tributación por discapacidad a su declaración administrativa.

No puede olvidarse que, como establece el art. 1 del Real Decreto 1971/1999, dicha norma tiene por objeto "la regulación del reconocimiento de grado de discapacidad", lo que supone que la resolución administrativa o certificado que declara la discapacidad tiene unos meros efectos declarativos.

Por ello, nada obstaría a que dicha discapacidad pueda probarse, además, por cualquier otro medio de prueba válido en derecho, como aquí -señala-, se ha probado.

Asimismo, entiende que el hecho de que la Administración tributaria con base a los elementos probatorios que le sean aportados por el ciudadano (documentos, informes médicos o incluso informes periciales) pueda pronunciarse sobre la aplicación del mínimo personal, no supone ni una invasión de competencias ni una extralimitación de su ámbito competencial.

Por otro lado, patrocina que, atendiendo a la protección que debe garantizar el Estado a las personas con discapacidad, carece de justificación que el artículo 10.2 del Real Decreto 1971/1999 establezca los efectos del reconocimiento de la discapacidad al momento de la solicitud "para no penalizar a los afectados por el tiempo que dure la tramitación" según se afirma en el recurso. Estima que si la Administración se limita a constatar una situación (la concurrencia de la discapacidad) y los informes e historiales médicos la acreditan plenamente, si la situación limitativa es anterior en el tiempo, nada obstaría a que así pudiera declararse, ex. art. 39.3 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ("LPAC"), "BOE" núm. 236, de 2 de octubre (excepcionalmente podrá declararse la retroactividad de los efectos de los actos administrativos).

Denuncia que la Administración se aparta de la cuestión objeto de debate, aduciendo que la sentencia no se fundamenta en el art. 10.2 del RD 1971/1999, por lo que, en consecuencia, ninguna virtualidad tiene el precepto.

Además, pone de manifiesto que la sentencia no modifica la fecha de efectos de la resolución o certificado que, posteriormente, declaró la discapacidad.

En consecuencia, mantiene que ha de desestimarse el recurso de casación y declarar conforme a derecho la sentencia recurrida, postulando:

"1º.- Que, a los efectos del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, los medios de prueba para acreditar el grado de discapacidad no están limitados al certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones o Servicios sociales o el órgano competente de la Comunidad Autónoma, pudiendo ser acreditada dicha discapacidad mediante cualquier otro medio de prueba admitido en derecho. No siendo dicho certificado administrativo la prueba única y exclusiva para acreditar dicha discapacidad.

2º.-A los efectos del impuesto, y atendiendo a los medios de prueba aportados, podrá declararse que el interesado está afecto a una situación de discapacidad con anterioridad a su declaración administrativa o certificación, si con los medios de prueba aportados se acredita que la discapacidad que motiva la aplicación del mínimo personal por existía al concreto momento del devengo del impuesto de que se trate."

**6.- Deliberación, votación y fallo del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 20 de junio de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de noviembre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 14 de febrero de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. - La controversia jurídica.

El debate se ciñe a determinar la manera de acreditar el grado de discapacidad de los contribuyentes, a los solos efectos de la aplicación del llamado *mínimo por discapacidad* en el IRPF.



El auto de Admisión sugiere la siguiente disyuntiva: o bien, limitar los medios de prueba al certificado o a la resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o del órgano competente de las Comunidades Autónomas, a los que se refiere el Reglamento del IRPF; o bien, por el contrario, permitir su demostración mediante cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

La cuestión se encuentra condicionada por las especiales circunstancias del caso pues, tras la regularización tributara que dio lugar a la liquidación impugnada, la recurrente obtuvo a su favor una resolución de la Generalidad Valenciana que le reconocía una minusvalía del 77% y una movilidad reducida con 7 puntos, si bien con un efecto temporal, posterior a los ejercicios impositivos aquí cuestionados.

A partir de aquí, las partes exhiben posiciones antagónicas, defendiendo el abogado del Estado que la norma exige que el grado de discapacidad se acredite exclusivamente con tales certificados o resoluciones, cuyos efectos se sitúan a la fecha de su solicitud; mientras que los sucesores de la contribuyente postulan la utilización de cualesquiera otros medios de prueba.

#### **SEGUNDO. - Las actuaciones en vía administrativa.**

El análisis del expediente administrativo permite destacar las siguientes circunstancias:

1.- La interesada presentó sendas autoliquidaciones del IRPF, ejercicio 2014 y 2015, en régimen de tributación individual, aplicándose el mínimo por discapacidad y con resultado a devolver.

2.- La oficina gestora instruyó dos procedimientos de comprobación limitada al amparo de los artículos 136 a 140 LGT, presentando la contribuyente alegaciones, donde incorporaba un informe médico en el que se hacía constar las patologías que padecía, precisando de silla de ruedas para movilidad y siendo portadora de sonda de alimentación externa. Asimismo, se indicaba que no podía deambular por tales patologías, siendo sus limitaciones tan severas que su vida transcurría entre la cama y el sillón, ocasionándole una grave dependencia, por lo que necesitaba ayuda de una tercera persona para las actividades básicas de la vida, requiriendo de una cuidadora.

3.- La Administración tributaria giró las correspondientes liquidaciones provisionales en las que no se admitió la aplicación del mínimo por discapacidad, al considerar que la recurrente carecía de la condición de persona con discapacidad a efectos de la normativa del impuesto. La AEAT giró las liquidaciones, basando su decisión en que, según los datos obrantes en la Administración y tras la comprobación del fichero de discapacitados de la Seguridad Social, la recurrente no tenía reconocida discapacidad alguna en los ejercicios 2014 y 2015. A juicio de la AEAT, el grado de discapacidad debe acreditarse, necesariamente, mediante certificado o resolución del IMSERSO o del órgano autonómico competente o, en el caso de pensionistas de la seguridad social y clases pasivas, con el reconocimiento de una pensión de incapacidad total, absoluta o gran invalidez y de jubilación por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

4.- La contribuyente presentó reclamaciones económico-administrativas, estimadas en parte por el TEAR de la Comunidad Valenciana en fecha 29 de marzo de 2019, anulando las sanciones impuestas.

5.- Antes de que el TEAR de la Comunidad Valenciana resolviera las reclamaciones económico-administrativas, la Dirección Territorial de Valencia de la Dirección General de Diversidad Funcional, dependiente de la Consejería de Igualdad y Políticas Inclusivas de la Generalidad Valenciana dictó resolución el 17 de abril de 2018, en cuya virtud se reconocía a doña Clemencia una minusvalía del 77% y una movilidad reducida con 7 puntos, con fecha de efectos de 3 de mayo de 2017 (fecha de la solicitud).

#### **TERCERA. - La argumentación de la sentencia de instancia.**

El recurso contencioso-administrativo fue estimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

Apunta el auto de Admisión, que la Sala de Valencia considera que los certificados de reconocimiento del grado de discapacidad no son constitutivos sino declarativos, conteniéndose la *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular en su Fundamento de Derecho Segundo, con el siguiente tenor:

"[...] la cuestión que se plantea en este procedimiento es si la demandante podía aplicarse la deducción por minusvalía en los ejercicios 2014 y 2015, pese a no tener ningún certificado o resolución que reconociese esa situación de minusvalía. En definitiva, es necesario valorar si los certificados son constitutivos o declarativos de la minusvalía.

Con relación a esta cuestión, el reconocimiento de la condición legal de la minusvalía ha tenido lugar con posterioridad al devengo del impuesto. En estos casos, es posible aplicar la reducción que se aplica la demandante a ejercicios anteriores siempre y cuando se pruebe que a la fecha del devengo concurrían las circunstancias que determinaron la posterior declaración de minusvalía.



El artículo 217.2 de la LEC impone a cada una de las partes la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprende el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones ejercitadas.

Así, corresponde a la demandante probar que procedería aplicar el beneficio fiscal que ha dado lugar a la tramitación de este procedimiento. La demandante, además de la resolución que le reconoció una situación de minusvalía del 77%, aporta una serie de informes médicos que dejan constancia de que en los ejercicios en los que se aplicó el beneficio fiscal presentaba las mismas patologías y deficiencias que permitieron, años después, la declaración de minusvalía. Además, aporta los contratos laborales de la persona contratada para ayudarla en sus necesidades básicas y cotidianas.

De este modo, pese a que el reconocimiento de la condición legal de la minusvalía ha tenido lugar con posterioridad al devengo del impuesto, la recurrente ha acreditado que en los ejercicios en los que ha aplicado la deducción concurrían las mismas circunstancias que, con posterioridad, permitieron que se expidiese el oportuno certificado de minusvalía".

#### **CUARTO. - Marco normativo.**

El apartado 3 del artículo 60 Ley IRPF, relativo al mínimo por discapacidad, tras cuantificar en sus dos primeros apartados dicho mínimo en las distintas situaciones, prevé lo siguiente:

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

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

Por su parte, el artículo 72 Reglamento IRPF, referente a la acreditación de la condición de persona con discapacidad y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad, dispone:

"1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía 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 minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

2. A efectos de la reducción por rendimientos del trabajo obtenidos por personas con discapacidad prevista en el artículo 20.3 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes con discapacidad deberán acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas."

Del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía, cabe reproducir las siguientes disposiciones:

#### **Art. 9**

"1. La valoración de las situaciones de minusvalía y la calificación de su grado se efectuará previo examen del interesado por los órganos técnicos competentes a que se refiere el artículo 8 del presente Real Decreto.

2. Dichos órganos técnicos podrán recabar de profesionales de otros organismos los informes médicos, psicológicos o sociales pertinentes para la formulación de sus dictámenes.



3. El órgano técnico competente emitirá dictamen propuesta que deberá contener necesariamente el diagnóstico, tipo y grado de la minusvalía y, en su caso, las puntuaciones de los baremos para determinar la necesidad del concurso de otra persona y la existencia de dificultades de movilidad para utilizar transportes públicos colectivos.

4. Cuando las especiales circunstancias de los interesados así lo aconsejen, el órgano técnico competente podrá formular su dictamen en virtud de los informes médicos, psicológicos o, en su caso, sociales emitidos por profesionales autorizados."

Art. 10:

"1. Los responsables del órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas a quienes hubieran sido transferidas las competencias en materia de valoración de situaciones de minusvalía y calificación de su grado o los Directores provinciales del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales, en el ámbito territorial de su competencia, deberán dictar resolución expresa sobre el reconocimiento de grado, así como sobre la puntuación obtenida en los baremos para determinar la necesidad del concurso de otra persona o dificultades de movilidad, si procede.

2. El reconocimiento de grado de minusvalía se entenderá producido desde la fecha de solicitud.

3. En la resolución deberá figurar necesariamente la fecha en que puede tener lugar la revisión, de acuerdo con lo que se establece en el artículo 11 de esta norma."

#### **QUINTO. - La posición de la Sala.**

Con carácter general, el artículo 60 de la Ley de IRPF, relativo al mínimo por discapacidad, no acota ni relaciona los mecanismos de prueba de los que los contribuyentes se pueden servir para demostrar un grado de discapacidad, igual o superior al 33 por ciento, toda vez que se remite para su acreditación a las "condiciones que reglamentariamente se establezcan".

Por tanto, cabe apuntar como primera conclusión, que el certificado o la resolución controvertidos (del IMSERSO o del órgano autonómico competente acreditativo de la discapacidad y su grado) no se encuentran configurados por una norma con rango de ley, como requisito o condición para la aplicación del beneficio fiscal.

El legislador podría haber abordado, directamente, los mecanismos de acreditación del grado de discapacidad a los efectos de la aplicación del mínimo por discapacidad. Sin embargo, no lo ha hecho.

En cambio, el mismo precepto legal -ahora sí- facilita la prueba de determinados grados de discapacidad con relación a ciertas personas:

- "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", de modo que por solo dicha circunstancia "se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento".

- "las personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente" pues, en estos casos "se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento [...] aunque no alcance dicho grado."

Consecuentemente, el precepto legal no excluye o restringe los medios para acreditar el grado de discapacidad, aunque confía esta cuestión al desarrollo reglamentario.

No obstante, como se deduce de lo expuesto, artículo 60 de la Ley de IRPF se desmarca de su propia regla general (la remisión reglamentaria) no para tasar, excluir o restringir los medios probatorios, sino para hacer todo lo contrario, esto es, para favorecer a determinados pensionistas de la seguridad social y a las personas incapacitadas judicialmente, facilitando la prueba.

Por tanto, ya como segunda conclusión, ninguna sinergia restrictiva se desprende de la dicción legal.

Pasando al examen de la norma reglamentaria, ciertamente, una primera lectura del artículo 72 del Reglamento del IRPF, podría llevar a considerar que limita la prueba del grado de minusvalía, en la medida que -según dicho precepto-, *deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas.*

Sin embargo, consideramos que esa disposición reglamentaria, contextualizada por la Ley del IRPF y por otros preceptos y principios de nuestro ordenamiento jurídico, ofrece un amplio margen de interpretación, precisamente, para sostener lo contrario.

1.- Porque no señala, explícitamente, que tales resoluciones o certificados sean pruebas exclusivas y excluyentes.



2.- Porque, como se ha apuntado, debe realizarse una lectura del art. 72 del Reglamento del IRPF, en sintonía con el artículo 60 Ley IRPF que, como hemos visto, no contiene criterio restrictivo alguno; al contrario, favorece la prueba a pensionistas y a quienes han sido objeto de una declaración judicial de incapacidad, lo que reproduce también la norma reglamentaria.

El artículo 72 del Reglamento IRPF, lejos de restringir la prueba de la discapacidad, introduce un criterio de objetividad -no debe perderse de vista, a los exclusivos efectos del art 60 Ley de IRPF- para la acreditación de su grado, sobre la base de los citados certificados o resoluciones.

Evidentemente, esa vía se presenta como la más segura y eficiente a los efectos de demostrar la discapacidad y su graduación, de modo que, quien disponga de un certificado o resolución a su favor, estará ya liberado, por efecto del artículo 72 del Reglamento IRPF, de cualquier otra demostración adicional.

Sin embargo, no es la única, pues, si tal conclusión pudiera fundarse en criterios de seguridad jurídica, excluir la prueba de la discapacidad a través de otros medios -insistimos, a los solos efectos fiscales- conculcaría principios y derechos, de los que, a continuación, daremos oportuna cuenta.

3.- Porque la libertad que, en cuanto a la elección de medios de prueba, reconoce el ordenamiento jurídico administrativo, en general, en el artículo 77 (medios y período de prueba) de Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; y, en particular, en el artículo 106 LGT, opera como marco interpretativo del referido precepto reglamentario.

A mayor abundamiento, cabe recordar que habrá que motivar, *con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho* ( art 35.1 f) Ley 39/2015), aquellos actos que rechacen pruebas propuestas por los interesados.

En el caso que nos ocupa no se produjo tal rechazo, aunque, ciertamente, bajo determinadas circunstancias, en la práctica podría equipararse al mismo la no consideración de la documentación aportada por la contribuyente.

4.- Porque la interpretación que postula la AEAT trasciende la perspectiva puramente procedimental tributaria o administrativa y compromete, seriamente, las posibilidades de defensa y el propio derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, del que goza todo contribuyente.

En efecto, de postularse que, únicamente, a través de los referidos certificados y resoluciones pudiera considerarse acreditada la situación de discapacidad que justifica la aplicación del mínimo exento, en un eventual recurso contencioso-administrativo posterior, la tutela judicial del contribuyente quedaría reducida a la mera constatación de si tales certificados y resoluciones se presentaron; o, en su caso, a ciertos aspectos relacionados con su dimensión temporal o descriptiva.

En efecto, la tesis del escrito de interposición comportaría una evidente restricción del derecho fundamental -que concierne a *todos*- a *utilizar los medios de prueba pertinentes* ( art 24.2 CE), con relación a la existencia de una realidad -la discapacidad- respecto de la que la Administración está obligada a mostrar un decidido compromiso de protección y garantía.

5.- Porque no es posible soslayar que corresponde a la AEAT, como Administración Pública que es, un papel activo -podríamos decir, militante-, en la defensa y protección de las personas con discapacidad, como se infiere de nuestra Constitución, en particular, de su artículo 49, que conmina a la Administración a ampararlas "especialmente".

Evidentemente, no se trata de reconocer derechos sin sustento documental o probatorio alguno, cuya consecuencia comportaría, como denuncia el abogado del Estado, la vulneración del principio de igualdad en aplicación de la Ley.

En efecto, en las específicas circunstancias del caso nos encontramos ante una tesitura diferente, la ponderación de los documentos presentados por la contribuyente, ponderación que declinó la Administración y, en cambio, acometió la sala de instancia para justificar la aplicación del artículo 60 Ley IRPF. No se trata del reconocimiento automático de un derecho o beneficio, sino de una valoración de las circunstancias en un ámbito, el de las personas con discapacidad, en el que, en otras palabras, las de la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de abril de 2009, Glor contra Suiza, núm. 13444/04, cabe exigir una *ponderación o justo equilibrio entre la salvaguarda de los intereses de la comunidad y el respeto de los derechos y libertades de estas personas*.

Cabe constatar, además, que el artículo 10.2 CE abre la puerta, decididamente, a vías de interpretación basadas en instrumentos normativos internacionales, que son expresión de un consenso universal sobre la necesidad de avanzar en la protección social de las personas con discapacidad, como la invocada Convención Internacional sobre los derechos de las personas con Discapacidad de la ONU, de 13 de diciembre de 2006,



Instrumento de ratificación, "BOE" núm. 96, de 24 de abril de 2008, que, como apunta el escrito de oposición, inspira al Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad (art 1.a).

6.- Porque, aunque asumiéramos la tesis de la Administración -que no aceptamos-, no cabe negar aquí la existencia del correspondiente certificado o resolución a los que se refiere el reglamento de IRPF. Recordemos que la contribuyente obtuvo a su favor la resolución de 17 de abril de 2018 de la Dirección Territorial de Valencia de la Dirección General de Diversidad Funcional, de la Generalidad Valenciana, que le reconocía una minusvalía del 77% y una movilidad reducida con 7 puntos, con fecha de efectos desde el 3 de mayo de 2017.

Por tanto, que en el presente caso existe el certificado es innegable, si bien se solicitó y obtuvo con posterioridad a las actuaciones de regularización tributaria.

Ahora bien, conforme se ha razonado, teniendo en consideración la finalidad de la medida y, como vamos a ver a continuación, su incidencia en la capacidad económica de los contribuyentes no resulta posible mantener posiciones automáticas ni rígidas, elusivas de una realidad que no cabe desconocer.

En efecto, en supuestos como el que nos ocupa, se presenta como esencial la realidad de las circunstancias que justifican, precisamente, la aplicación del beneficio fiscal, negado por la Administración. Para la sala de instancia no existe duda de que, en el ejercicio controvertido, la contribuyente padecía ya el grado de discapacidad que, años después, certificará la Generalitat de Valencia, como acabamos de dejar constancia.

A nuestro juicio, desconocer la conclusión de la Sala de Valencia, a la que ha llegado tras la oportuna valoración de la prueba, comportaría negar la *especificidad fáctica* de la situación de las personas con discapacidad (sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 22 de marzo de 2016 Guberina contra Croacia, núm. 23682/13), que ha de ser apreciada en el contexto de la interdicción de la discriminación (artículo 14 de la Convención de Roma y artículo 1 del Protocolo núm. 12 a la Convención).

7.- Porque, a tenor de los artículos 56 y 60 de la Ley IRPF, el mínimo por discapacidad constituye una parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por el impuesto.

Así, en opinión -certera- del escrito de oposición, esta previsión responde a la aplicación tanto del principio de igualdad, (no se pueden tratar situaciones desiguales como iguales), como del principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE, al venirse a reconocer por el Estado con dicha regulación, que el coste del mínimo vital del mantenimiento o gastos que debe soportar una persona con discapacidad para satisfacer sus necesidades básicas o necesarias, es mayor que en las personas sin discapacidad y, por tanto, debe reflejarse en el impuesto.

Desde esta perspectiva, no cabe duda de que la aplicación del mínimo por discapacidad responde, sin duda, a la *adecuación el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente* (como expresa el rótulo del título V de la Ley IRPF en el que se inserta dicho precepto), afectando a la capacidad económica.

En otros pronunciamientos hemos impulsado hermenéuticas favorables sobre determinados beneficios fiscales, a partir de su proyección sobre la capacidad económica del contribuyente, como, por ejemplo, en nuestra sentencia 1261/2022, de 6 de octubre, rca 6566/2020, ECLI:ES:TS:2022:3560.

En el caso allí enjuiciado, el mecanismo establecido por la normativa fiscal, subyacente a la discusión casacional, consistía en la aplicación de una reducción de la base imponible por familia numerosa en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte:

"Las reducciones de la base imponible, como beneficio fiscal, puede tener varias finalidades. Una acomodar el gravamen al principio de capacidad económica, en cuyo caso la potestad estructural que corresponde al legislador para su determinación aparece más constreñida, en tanto que viene limitada al respeto a dicho principio. Otra es instrumento para el desarrollo de políticas sociales y/o económicas, sometidas, por tanto, a criterios más amplios y flexibles en su determinación; en nuestro caso se pretende el objetivo de beneficiar a las familias numerosas. A su vez, se distingue entre beneficios fiscales de aplicación automática o de carácter rogado, igualmente a potestad del legislador su diseño; encuadrándose, artº 66.4 de la Ley 38/1992, la reducción de base que nos ocupa en este segundo grupo, en el que se requiere previa solicitud del interesado, a través del procedimiento o tramitación dispuesta al efecto.

En el supuesto que nos ocupa, esto es, reducción de base imponible rogada, el hecho de reunir los requisitos materiales, al contrario de lo que puede suceder en otras circunstancias o tributos, buen ejemplo de ello son los casos tratados y resueltos en las sentencias del Tribunal Supremo citadas, resulta netamente insuficientes para su obtención, en tanto que no se trata tanto de contraponer y priorizar los requisitos materiales sobre los formales, como que el requisito de la previa solicitud para su obtención, por voluntad legislativa, es estructural



en la determinación de la carga impositiva, y, por ende, de obligada exigencia. Contemplándose dentro de la actividad de gestión, artº 117.1 de la LGT, "el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento..."

En el presente caso no se trata de aplicar una deducción o una reducción de la base imponible -como, equívocamente, apunta la sentencia de instancia al referirse a "la deducción por minusvalía en los ejercicios 2014 y 2015"- sino que el debate se circunscribe a la aplicación del mínimo por discapacidad, atendiendo a las circunstancias de la contribuyente.

Por tanto, liquidar el impuesto en la forma que patrocina la Administración, obviando la realidad del grado de discapacidad -insistimos, cuya existencia proclama la sentencia en la fecha de los ejercicios controvertidos, tras la oportuna valoración de la prueba- comporta obviar, también, que el tributo ha de exigirse de acuerdo con unas circunstancias personales, íntimamente relacionadas con la capacidad económica y que justifican, consecuentemente, la aplicación del beneficio fiscal.

8.- Porque esta modulación del tributo, por vía del mínimo exento, reconocida por el legislador tributario a tenor de una situación de discapacidad, en cierta medida evoca lo que, años más tarde, se ha materializado en medidas de acción positiva. En definición, recogida ya por el citado Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad, medidas de carácter específico, consistentes en evitar o compensar las desventajas derivadas de la discapacidad y destinadas a acelerar o lograr la igualdad de hecho de las personas con discapacidad y su participación plena en los ámbitos de la vida política, económica, social, educativa, laboral y cultural, atendiendo a los diferentes tipos y grados de discapacidad (art 2.g).

Por tanto, una vez más, no cabe perder de vista esa perspectiva que, en definitiva, impide asumir interpretaciones que dificulten la plenitud de la medida.

9.- Porque, contrariamente a lo que sugiere el abogado del Estado recurrente, la sentencia que combate no ha otorgado un efecto retroactivo a la referida resolución de la Generalidad Valenciana, es decir, más allá de su fecha (3 de mayo de 2017), sino que, a partir de los datos contenidos en la misma, ha valorado que la referida discapacidad existía también en los ejercicios controvertidos, confrontando esa resolución con informes médicos y con la documentación del expediente administrativo, conclusiones valorativas sobre las que, evidentemente, este tribunal de casación no puede entrar.

De esta manera, como pone de manifiesto el escrito de oposición, difícilmente cabe apreciar vulneración del art. 10.2 del RD 1971/1999 (el reconocimiento de grado de minusvalía se entenderá producido desde la fecha de solicitud), dado que dicho precepto no se vulnera por la sala de instancia y, por tanto, no proyecta virtualidad sobre el debate.

10.- Porque, ya como recapitulación, no apreciamos las consecuencias ni los efectos que el abogado del Estado refiere para el caso de imprimir una interpretación amplia de los medios de prueba de la discapacidad a los efectos del art. 60 Ley de IRPF.

Por las razones expuestas, no observamos la infracción de las normas que denuncia el escrito de interposición.

Por otro lado, no se trata de que la Administración tributaria sustituya el criterio de ningún órgano técnico a los efectos de fijar una discapacidad y proceder a su graduación sino que, en el contexto de la salvaguarda y de la promoción de las personas con discapacidad, actúe en los términos que la sociedad espera de una Administración pública responsable, a la que el ordenamiento jurídico reconoce, dentro del principio de legalidad y en aras de la defensa del interés general, una evidente función valorativa de la prueba.

La garantía de igualdad de todos los ciudadanos no se vulnera -como mantiene la Administración- con un pronunciamiento flexible o aperturista en cuanto a los medios de prueba sino, por el contrario, negando a quienes alegan padecer una discapacidad, la posibilidad de acreditarla, utilizando *los medios de prueba pertinentes*, es decir, de forma respetuosa con el derecho fundamental del art 24 CE, derecho que se reconoce a todos.

#### **SEXTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

*Atendiendo a las circunstancias específicas del caso, con la finalidad de aplicar el mínimo por discapacidad del artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el grado de discapacidad resultará acreditado mediante la aportación del correspondiente certificado o resolución, expedidos por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades*



*autónomas, a los que se refiere el art 72 del Reglamento del impuesto, sin perjuicio de la posibilidad de utilizar cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, como aquí ha ocurrido.*

Dado que, como anteriormente se ha expresado, no ha habido aplicación retroactiva de los efectos temporales de la resolución de la Generalidad Valenciana, no procede responder a la segunda cuestión, contenida en el auto de admisión.

En consecuencia, se desestima el recurso de casación al resultar la sentencia impugnada, conforme a la anterior doctrina.

**SEPTIMO. - Costas.**

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no se hace declaración de condena en cuanto a las costas de este recurso de casación.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Sexto de esta sentencia.
- 2.- Desestimar el recurso de casación 1269/2021, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia núm. 1461/2020 de 3 de septiembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 1060/2019.
- 3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.