

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 780/2025

Fecha de sentencia: 19/06/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4452/2023

Fallo/Acuerdo: Sentencia Estimatoria

Fecha de Votación y Fallo: 10/06/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo
Lemos

Transcrito por:

Nota:

Resumen

Con la finalidad de aplicar el mínimo por discapacidad del art 60 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el grado de discapacidad resultará acreditado mediante la aportación del correspondiente certificado o resolución, expedido 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. Es posible, en consecuencia, que, en aplicación de dicha doctrina y siempre que se pruebe adecuadamente en el caso de enfermedades genéticas, se considere justificado que la situación de discapacidad concorra desde el momento del nacimiento.

R. CASACION núm.: 4452/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo

Lemos

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 780/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 19 de junio de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 4452/2023 interpuesto por Don P.P.A. contra la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía de fecha 22 de marzo de 2023, dictada en su recurso PO 475/2021. Ha actuado representado por la procuradora Dña. María Luisa Estrugo Lozano y bajo la dirección letrada de D. Manuel López Vargas. Ha sido parte recurrida la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante resoluciones de 26 y 31 de marzo de 2021, el TEAR de Andalucía denegó, en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas, las respectivas reclamaciones económico-administrativa números 41-06776-2020 y 41-06779-2020 interpuestas por D. P.P.A. (en adelante, el recurrente) contra, también respectivamente, las desestimaciones de la AEAT de sus solicitudes de rectificación de autoliquidaciones números 2019GRC64790178T (IRPF 2017) y 2019GRC64790177P (IRPF 2016).

SEGUNDO. - El recurrente impugnó la anterior resolución el 15 de junio de 2021, ante la Sala Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía. Su recurso fue turnado a la Sección Cuarta, como procedimiento ordinario nº 475/21, que lo desestimó por Sentencia de 22 de marzo de 2023.

TERCERO. - El recurrente presentó escrito, de fecha 15 de abril de 2023, de preparación del recurso de casación contra dicha sentencia. En él, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad, señaló que:

a) La sentencia infringe el derecho estatal, en concreto: el art. 61.3ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas; el art. 72 RD 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 RD 304/2004, de 20 de febrero; los arts. 14 y 39 CE; los arts. 209 y 218 LEC; la jurisprudencia del propio TSJ de Andalucía (entre otras, sentencia 1211/2019, de 15 de abril), del TS (sentencia 294/2023, de 8 de marzo) y del TC (sentencia nº 77/2015, de 27 de abril).

b) Tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la misma. Dice la parte, en resumen, que la sentencia impugnada consta de tres fundamentos jurídicos: los dos primeros *“dan la razón a mi representado”*; el tercero, *fundamenta el sentido desestimatorio del fallo en la experiencia*

personal y familiar (...), pero no menciona ningún hecho concreto de esa experiencia, ni justifica por qué entiende que dicha experiencia, a partir de la cual razona en sentido desestimatorio de la pretensión, debe asemejarse a la experiencia o circunstancias de mi representado. Ni siquiera teniendo en cuenta, pues así se refleja en sede de Hechos, la especial naturaleza de la enfermedad”, lo que vulnera las reglas de motivación y congruencia de las sentencias que establece la LEC en sus arts. 209 y 218.

Y “Por otro lado, la interpretación del Tribunal sobre la forma de valorar la discapacidad, si bien se circunscribe al reconocimiento de un grado superior o inferior en atención al número de tareas o funcionalidades que el discapacitado sea incapaz de desempeñar”, se aleja “de la interpretación defendida por esta parte de la STC 77/2015, de 27 de abril, en el sentido en que esta reconoce que la eficacia de la resolución que reconoce el grado de discapacidad es meramente declarativa y no constitutiva, incurre en una vulneración de la misma y de la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en concreto la emanada de la STS de 8 de marzo de 2023, en lo que se refiere a la aplicación de los beneficios fiscales a una situación de discapacidad, basándose en la proyección que sobre la capacidad económica del contribuyente ha tenido dicha circunstancia”, pues “esta vulneración ha supuesto que el TSJ se centrase única y exclusivamente en las propias resoluciones de reconocimiento de discapacidad del hijo de mi representado, evitando “mirar más allá”, y obviando el resto de las circunstancias personales de éste (tanto de mi representado como de su hijo, A.) y en especial, la situación económica y la manera en que esta se ha podido ver afectada por aquéllas”.

c) Concorre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en los siguientes artículos LJCA:

- 88.2c), pues *“la valoración hecha por el TSJ impide que se contemplen otras circunstancias más allá de las declaraciones administrativas de reconocimiento del grado de discapacidad, lo que provocará que todas aquellas familias en una situación similar, se vean impedidas a la hora de aplicar una serie de beneficios fiscales”;* *“de acuerdo con el INE hay más de 4 millones de personas en España que padecen alguna discapacidad”.*

- 88.3.a), en cuanto dice que *“no existe jurisprudencia que haya examinado un caso como el que aquí nos ocupa”.*

CUARTO. - Por Auto de 1 de junio de 2023, el Tribunal sentenciador tuvo por preparado el recurso de casación emplazando a las partes ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. En su virtud, el 28 de junio de 2023 se personó el recurrente, a través de la procuradora Dña. María Luisa Estrugo Lozano y bajo la dirección letrada de D. Manuel López Vargas. El 13 de julio de 2023, lo hizo la Abogacía del Estado, oponiéndose a la admisión del recurso.

QUINTO. - Por Auto de 18 de abril de 2024, esta Sala admitió el recurso de casación. En su acuerdo, se señaló:

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

Establecer si el mínimo por discapacidad establecido en el artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas requiere como condición, para su aplicación, la existencia de un certificado médico acreditativo, determinante de la fecha en que se sitúa el disfrute de la limitación de la base liquidable -certificado o resolución expedidos por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o por el órgano competente de las comunidades autónomas-; o si puede aplicarse desde el momento en que, por cualquier otro medio de prueba, se acredite la existencia de enfermedad incapacitante que requiera exploraciones y atención médica y personal, en caso de que se cumpla el hecho determinante del citado artículo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:
3.1. El artículo 60.3 de la LIRPF. 3.2. El artículo 72 RIRPF”.

SEXTO. - El 13 de junio de 2024, la recurrente interpuso el correspondiente recurso de casación solicitando, en resumen, lo siguiente: que esta Sala declare *“que la Sentencia recurrida ha infringido los artículo 60 LIRPF y 72 RIRPF, en el sentido en el que han sido interpretados por la Doctrina jurisprudencial emanada de la STS nº294/2023, de 8 de marzo, al limitar de manera injustificada los medios de prueba desplegados para la acreditación de los requisitos de la discapacidad, infringiendo los principios constitucionales de igualdad en el deber de contribuir a las arcas públicas y de protección de los discapacitados, y vulnerando además la Doctrina constitucional que se desprende de la STC nº77/2015, por la que se declara que las resoluciones de reconocimiento de los requisitos para optar a beneficios fiscales, no tienen eficacia constitutiva, sino declarativa del derecho, pudiendo acreditarse los requisitos necesarios mediante cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho”.*

SÉPTIMO. - El 9 de julio de 2024, la Abogacía del Estado presentó escrito de oposición argumentando, básicamente, lo siguiente:

-Reconoce que *“pese al tenor literal del artículo 72.1 RIRPF, debe predominar la interpretación teleológica, que es considerada como criterio prioritario de interpretación en el antes citado artículo 3.1. del Código Civil”*, lo que ha de llevar *“a concluir que si por cualquier otro medio distinto al certificado queda probado el grado de discapacidad, su reconocimiento vendrá exigido por el principio de capacidad económica, que es uno de los básicos de nuestro Sistema Tributario ex artículo 31.1 de la Constitución”*. Pero, a pesar de lo anterior, dice que la sentencia de instancia ha valorado toda la prueba y no exige, como dice el recurrente, que la discapacidad se pruebe, exclusivamente, con el certificado del art. 72.1 RIRPF, por lo que no ha existido *“una apreciación de la prueba manifiestamente ilógica, absurda o arbitraria del Tribunal de instancia”*.

-Añade que *“el recurrente ni tan siquiera invoca en su escrito de interposición de recurso de casación con qué pruebas no consideradas por el Tribunal de instancia habría que integrar la prueba”*.

Por lo anterior, la abogacía del Estado considera que el recurrente lo que hace con el presente recurso es solicitar una nueva valoración de la prueba, lo que ha de comportar la *“Exclusión de la casación como cuestión de hecho por aplicación del artículo 87 bis.1. LJCA”*.

OCTAVO. - Por providencia de 23 de mayo de 2025 se señaló para votación y fallo, sin necesidad de celebración de vista, el día 10 de junio de 2025, siendo designado ponente el Excmo. Sr. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA. Ese día comenzó la deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone recurso de casación contra la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 22 de marzo de 2023 -rec. 475/2021-, que desestimó los recursos interpuestos contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, con imposición de costas a la parte recurrente.

Básicamente se discute si el mínimo de discapacidad establecido en el art 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), requiere como condición, para su aplicación, la existencia de un certificado médico acreditativo determinante de la fecha a partir de la cual puede aplicarse la limitación de la base liquidable -certificado o resolución expedidos por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o por el órgano competente de las comunidades autónomas-; o si puede aplicarse desde el momento en que, por cualquier otro medio de prueba, se acredite la existencia de enfermedad incapacitante que requiera exploraciones y atención médica y personal, en caso de que se cumpla el hecho determinante del citado artículo.

SEGUNDO.- Marco normativo.

El Título V de la LIRPF regula la *“adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente”*. En particular el art. 60 regula *“el mínimo por discapacidad”*.

El art. 60.3 LIRPF define qué debe entender por una persona con discapacidad al disponer que *“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”*. Y el art 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 planes y fondos de pensiones (RIRPF), establece que *“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...”*.

Por último, el art 10.2 del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, del procedimiento para el reconocimiento de declaración y calificación del grado de minusvalía -de aplicación al caso de autos-, dispone: *“El reconocimiento de grado de minusvalía se entenderá producido desde la fecha de solicitud”*.

TERCERO. - Hechos relevantes para la solución del litigio.

1.- El 31 de octubre de 2016 nació Don A.

2.- El menor padece síndrome de Kleefta. Según los informes médicos obrantes en autos se trata de *“una enfermedad genética que se caracteriza por el déficit intelectual, hipotonía infantil, retraso grave en la expresión oral y una apariencia facial distintiva con un espectro de rasgos clínicos adicionales”*.

3.- Durante el embarazo se detectó que el no nacido padecía una *“cardiopatía congénita del tipo de la coartación de la aorta”*. Diagnóstico que fue confirmado tras el nacimiento.

4.- Obran en autos informes: de 15 de diciembre de 2016 en el que se afirma que el menor padece *“coartación de aorta ligera sin signos de repercusión hemodinámica”*; de septiembre de 2017 en el que se aprecia retraso en el desarrollo normal del menor y se afirma que padece un *“retraso global del desarrollo...afectación de todas las áreas del desarrollo, en especial las socio comunicativas”*; y varios dictámenes posteriores, por ejemplo, de 18 de junio de 2018, en los que se confirma la existencia de *“un retraso global del desarrollo”*. Finalmente, el menor fue diagnosticado de síndrome de Kleefta.

5.- El 18 de octubre de 2018, el padre del menor solicitó que le fuese reconocido *“grado de discapacidad”*. Por resolución de 8 de marzo de 2019, fue reconocido un grado de discapacidad del 35% -correspondiendo el 33% a limitaciones de actividad-. Esta resolución estableció que el reconocimiento tenía efectos desde la fecha de la solicitud, es decir, desde el 18 de octubre de 2018.

Sin embargo, unos meses después, el 11 de noviembre de 2019, sin que conste solicitud alguna del padre del menor, la misma administración dictó resolución estableciendo que el grado de discapacidad era del 77% -el 75% corresponde a limitaciones de actividad-.

6.- El padre del menor, en septiembre de 2019, presentó escritos ante la AEAT solicitando rectificar las liquidaciones de 2016 y 2017 con el fin de que se tuviera en cuenta la discapacidad del hijo, que era del 35%, y la existencia de familia numerosa especial *“desde el nacimiento...[modificando]las cuantías de deducciones y reducciones que lleva aparejadas, procediendo a la devolución de los ingresos*

indebidos que en su caso se hubieran podido llevar a cabo...así como los intereses de demora”.

7.- La AEAT dictó resolución en la que, en aplicación de la STC 77/2015, pese a que la categoría de familia numerosa se reconoció oficialmente el 24 de junio de 2019, se admitió que los efectos fuesen de 18 de octubre de 2018. En cuanto a la fecha de efectos del grado de discapacidad se entendió que la fecha debía ser el 18 de octubre de 2018, pues así se establecía en la resolución que fijaba el grado de discapacidad.

8.- Esta decisión fue recurrida en reposición. En el recurso se sostenía que tanto la situación de discapacidad como la clasificación de la familia numerosa como de categoría especial, debían tener efectos fiscales desde el 31 de octubre de 2016 -fecha de nacimiento del menor-.

En la resolución, sin embargo, sólo se razona sobre los efectos del grado de minusvalía y se afirma que la resolución que reconoce tal grado establece que la fecha de efectos es el 18 de octubre de 2018, sin que la AEAT tenga competencias para alterar dicha fecha.

Recurrida la decisión ante el TEAC se razona que *“la condición de Familia Numerosa Especial...al ir ligada la consecución de tal condición al reconocimiento de la discapacidad del descendiente...se aplicará el mismo criterio que el que resulte acordado por este Tribunal para la aplicación del resto de beneficios fiscales que lleva consigo tal reconocimiento”*, añadiendo que *“la normativa deja claro el momento de entrada en vigor de los efectos que lleva aparejado tal reconocimiento, siendo éste la fecha de la solicitud del grado de discapacidad, en este caso, el 18 de octubre y no antes”*. El TEAC no ignora la existencia de la STC 77/2015, pero entiende que el supuesto analizado en dicha sentencia *“no es análogo al que aquí se examina, puesto que el título que acredita la condici3n legal de familia numerosa que se estudia en la referida sentencia, es meramente declarativo, sin que tenga eficacia constitutiva, puesto que las circunstancias que hay que cumplir para ello, pueden ser observadas por cualquiera, no siendo el caso presente, en el que son necesarios informes médicos que valoren dicho grado de incapacidad. Por todo ello, debemos acogernos, como así prevé la Ley, a la fecha de presentación de la solicitud del reconocimiento del grado de discapacidad, como momento para que surtan todos sus efectos y beneficios fiscales”*.

9.- La STSJ de Andalucía (Sevilla), de 22 de marzo de 2023 -rec. 475/2021-, sostiene que la prueba aportada, en principio, avalaría que el menor padece un grado de discapacidad del 77%. Pero añade que *“la experiencia persona, directa y familiar de los miembros del Tribunal.....nos dice que los hechos admiten una lectura distinta. A juicio del Tribunal, la discapacidad reconocida oficialmente, aunque parezca redundante decirlo, no es otra cosa que el reverso de la capacidad, que no es estática, sino que más bien se manifiesta progresivamente a través de un abanico de actos diversos que el momento mismo del nacimiento no es posible poner en práctica por razones obvias. Solo a medida que el individuo crece tiene sentido referirle personalmente a posibilidad de realizar determinadas tareas y actividades funcionales o relacionales, cuya ineffectividad se mide mediante la asignación de un determinado porcentaje de incapacidad. El diferente contenido de las resoluciones de reconocimiento de grado dictadas puede razonablemente responderá cambio en la situación del menor, objetivables a medida que se aleja de la fecha de nacimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el art 11 del RD 1971/1999,no podemos tener por acreditado que la discapacidad del menor, como magnitud mensurable, ha sido la misma desde su nacimiento hasta 2018”*.

CUARTO. - El parecer de la Sala.

1.- Lo esencial en el supuesto de autos es determinar si el grado de discapacidad tiene efectos fiscales desde la fecha del nacimiento del menor. De hecho, como hemos descrito, el TEAR, en aplicación de la STC 77/2015, termina por afirmar que de entenderse que el reconocimiento del grado de discapacidad tiene efectos fiscales desde la fecha del nacimiento, también el reconocimiento de la condición de familia numerosa *“categoría especial”* tendría efectos fiscales desde la fecha del nacimiento. Repárese en que para adquirir la condición de familia numerosa categoría especial se tiene en cuenta *“cada hijo discapacitado”* -art 4.3 de la ley 40/2003-, y que se entiende por tal *“aquel que tenga reconocido un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento”* -art. 2.5 de la misma-.

Se entiende de este modo que el reconocimiento de la fecha de efectos fiscales de la condición de familia numerosa categoría especial se encuentra estrechamente vinculada a la determinación de la fecha de efectos fiscales del grado de discapacidad. Y que, por ello, si reconocemos que la fecha de efectos fiscales del grado de discapacidad se produce desde el nacimiento, también el reconocimiento de la condición de familia numerosa categoría especial lo será desde la misma fecha.

2.- La sentencia recurrida no pudo tener en cuenta la doctrina sentada por nuestra STS de 8 de marzo de 2023 -rec. 1269/2021-. Esta sentencia, al igual que la STC 77/2015, resulta especialmente relevante para el enjuiciamiento del caso.

En nuestra sentencia, se analizaron dos cuestiones:

En primer lugar, si era posible acreditar la existencia del grado de discapacidad en fecha anterior a la de la solicitud mediante la utilización de diferentes medios de prueba. Repárese en que en el caso que se enjuicia en la sentencia se partía del hecho de que la propia Administración había reconocido un grado elevado de minusvalía -77%- y el problema era determinar si era posible acreditar por otros medios de prueba que el grado de discapacidad generado por la enfermedad ya existía antes de la solicitud.

Es decir, si a efectos fiscales, para acreditar el grado de discapacidad en fecha anterior a la de la solicitud nos encontrábamos ante una limitación en las fuentes de prueba -solo puede acreditarse mediante *“certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas”* – o si, por el contrario, rige el principio de libertad de aportación de medios de prueba -art 299.3 LEC-, concluyendo la Sala que *“el grado de discapacidad resultará acreditado mediante la aportación del correspondiente certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas a las que se refiere el art. 72 del Reglamento del Impuesto, sin perjuicio de utilizar otro medio de prueba admitido en derecho, como aquí ha ocurrido”*.

La sentencia parte de una idea sencilla: el certificado emitido por la Administración declarando el grado de discapacidad tiene por objeto facilitar la prueba de dicho grado, pero no puede impedir, salvo disposición legal expresa -en tal caso habría que valorar la proporcionalidad de la ley al restringir el uso de otros medios de prueba-, la acreditación mediante otros tipos de prueba.

En conclusión, para esta Sala es posible acreditar, por cualquiera de los medios descritos en el art. 299 de la LEC, que los hechos determinantes del grado de discapacidad se tenían antes de la declaración.

En segundo lugar, y ello nos interesa especialmente, la sentencia analiza si es posible establecer que la fecha de efectos fiscales del grado de discapacidad puede ser anterior a la fecha de la solicitud del reconocimiento del grado de minusvalía. La respuesta de la sentencia es clara al razonar que *“la sentencia que combate no ha otorgado efecto retroactivo a la referida resolución de la Generalidad Valenciana, es demás 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”*.

De este modo, la Sala confirmó que, pese a que la declaración de discapacidad tenía efectos de 3 de mayo de 2017 -fecha de la solicitud-, procedía entender que concurría tal situación en los ejercicios 2014 y 2015 desde el momento en que la recurrente acreditó que las discapacidades existentes en el momento de la solicitud eran las mismas que las existentes en esos ejercicios.

Lo esencial, por lo tanto, y conforme a la doctrina de esta Sala, es acreditar por cualquier medio de prueba que el grado de discapacidad ya se tenía en el momento del devengo del impuesto.

3.- Del análisis conjunto de la STC 77/2015 y STS de 8 de marzo de 2023 -rec. 1269/2021-, cabe extraer la siguiente doctrina:

a.- A la hora de interpretar el alcance de las normas objeto de aplicación debe tenerse en cuenta la finalidad buscada por el legislador.

En esta línea la STC 77/2015, razona que *“una vez que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de las familias.... [o de los minusválidos]...los órganos judiciales en su aplicación no pueden interpretar las disposiciones legales aplicables de un modo incompatible con la Constitución, cuando es posible una interpretación alternativa... sin violentar la letra de la ley”*. En la misma línea, la STS de 8 de marzo de 2023 -rec. 1269/2021- afirma que debe tenerse en consideración *“la finalidad de la medida y.... su incidencia en la capacidad económica de los contribuyentes, no resultando posible mantener posiciones automáticas y rígidas, elusivas de una realidad que no cabe desconocer”*. Si como estamos razonando debe tenerse en cuenta la finalidad de la norma al aplicarla, resulta conveniente recordar que el denominado mínimo personal y familiar, regulado en los arts. 56 y ss. de la LIRPF, es el instrumento técnico

que permite exonerar de tributación aquella parte de la renta del contribuyente que es necesaria para la subsistencia propia y la de las personas a su cargo - *primum vivere, deinde tributum solvere*-. Se trata de establecer un mínimo existencial, vital o de subsistencia que no sea objeto de gravamen.

La aplicación de esta técnica tiene su base en la aplicación de varios principios constitucionales, como el de igualdad, capacidad económica y el de dignidad de la persona. Baste con indicar que para determinar la capacidad económica del obligado tributario debe tenerse en cuenta no solo el mínimo necesario para su subsistencia, sino también las cargas familiares que debe asumir.

No debe olvidarse, además, que conforme al art. 39 de la Constitución los poderes públicos tienen la obligación de asegurar “*la protección social, económica y jurídica de la familia*”. Y, por otra parte, como afirma la STS de 8 de marzo de 2023 -rec. 1269/221-, conforme al art 49 de la Constitución en relación con el Convenio Internacional sobre los derechos de las personas con discapacidad y el Real Decreto Legislativo 172013, de 29 de noviembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad para su inclusión social, la Administración -en general los poderes públicos, lógicamente también los Tribunales- tiene que adoptar “*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 art 49, que conmina a la Administración a ampararlas “especialmente”*”.

b.- El certificado emitido por la Administración fijando el grado de discapacidad es declarativo, no constitutivo. Así lo indicamos en nuestra STS de 7 de junio de 2012 -rec. 3275/2011- cuando razonamos que “*desde la perspectiva tributaria, el reconocimiento administrativo de la [discapacidad] no es constitutiva, sino simplemente declarativa*”. Ciertamente, parte de los razonamientos de dicha sentencia deben entenderse superados por la doctrina contenida en la STS de 8 de marzo de 2023 (rec. 1269/2021)-.

Precisamente por ello es posible sostener que, en determinados casos, cuando se acredite que la situación de minusvalía existe con anterioridad a la fecha de la solicitud de reconocimiento del grado de discapacidad, los efectos fiscales de la declaración pueden ser anteriores a dicha fecha, pues queda constatado que la situación de necesidad que justifica la ventaja fiscal es anterior a la misma. Como afirma la STC 77/2015, establecer automáticamente

una fecha de efectos que no tenga en cuenta las circunstancias concurrentes en el momento de devengo del impuesto *“carece de una justificación objetiva y razonable [y]...además provoca una consecuencia que resulta excesivamente gravosa. Una vez que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de las familias numerosas [o de las personas con discapacidad]...los órganos judiciales no pueden interpretar las disposiciones legales aplicables de un modo incompatible con la Constitución cuando es posible una interpretación alternativa....sin violentar la letra de la ley”*.

Precisamente por ello, nuestra STS de 8 de marzo de 2023 -rec. 1269/2021- declaró, que si bien en principio la discapacidad debe acreditarse mediante la aportación del correspondiente certificado o resolución que indica el grado de discapacidad -facilitando así al discapacitado acreditar su condición-, nada impide que pueda acreditarse la existencia de dicha situación en un momento anterior a la de su solicitud, con las consiguientes consecuencias fiscales.

4.- No existe obstáculo alguno, por lo tanto, para que, de acreditarse, podamos entender que la situación de discapacidad se produce desde el momento del nacimiento.

La sentencia recurrida no niega que la enfermedad, de naturaleza genética, se tenga desde el nacimiento -no estamos por ello ante un problema de valoración de los hechos, pues dicho extremo no se rechaza-; sin embargo, apelando a una *“experiencia personal, directa y familiar de los miembros del Tribunal”* que no explica, sostiene que *“la discapacidad reconocida oficialmente....es el reverso de la capacidad, que no es estática, sino que más bien se manifiesta progresivamente a través de un abanico de actos diversos que en el momento mismo del nacimiento no es posible poner en práctica por razones obvias”*. Por ello, contestando a la Abogacía del Estado, puede decirse que no estamos ante un problema de valoración de prueba -los hechos no son objeto de discusión-, sino que, lejos de ello, la interpretación de las normas por la que se opta hace que la Sala de instancia tenga en cuenta determinados hechos y deseche o no dé suficiente valor a otros cuya existencia no niega.

Para la sentencia recurrida en casación, en el momento del nacimiento - aunque la enfermedad exista y esté claramente diagnosticada- no hay discapacidad alguna, sino que esta se va manifestando conforme el menor va creciendo y solo entonces es posible medirla y reconocerla.

Ahora bien, esta interpretación aboca a la desprotección del menor en los primeros meses o años de su existencia, pese a conocerse que padece una enfermedad que, necesariamente, se traducirá en un retraso en su desarrollo y, precisamente por ello, la opción interpretativa por la que opta el TSJ es contraria al espíritu y finalidad de la norma que busca la protección del discapacitado. No parece razonable aplicar los estándares de valoración propios de una enfermedad degenerativa al caso de autos.

Por ello, nos parece más razonable entender que, en casos como el enjuiciado, en el que nos encontramos con una enfermedad genética, la discapacidad determinada en la resolución administrativa no puede entenderse como una degeneración, sino que, lejos de ello, debe entenderse como una constatación de la enfermedad que se padece desde el nacimiento. Esta es la interpretación que más se ajusta a la finalidad de protección buscada por la normativa fiscal, siendo posible sostener, cuando existe prueba indiciaria suficiente al efecto, que el mínimo de discapacidad ya existía en el momento del nacimiento, sin perjuicio de que el grado de discapacidad se precise con posterioridad a medida en que se vaya constatando el alcance de esta en el menor.

Esta forma de razonar no resulta extraña a la sentencia recurrida que llega a afirmar que la prueba aportada, “avalaría” el planteamiento del obligado tributario, pues *“en un espacio de tiempo aparentemente breve se suceden dos valoraciones [del 35 y 77 %]...que ponen de relieve una notable regresión del menor evaluado... A partir de ahí cabría pensar que del mismo modo que la discapacidad del menor no puede presentar saltos de grado tan intensos entre dos evaluaciones separadas por menos de un año, tampoco habría registrado evolución negativa desde la fecha del nacimiento, por tratarse de una condición de algún modo irreductible”*. Sin embargo, acto seguido con base a una *“experiencia personal, directa y familiar de los miembros del Tribunal”* que no explica, rechaza que pueda afirmarse que la discapacidad exista desde el nacimiento.

En resumen, para esta Sala, en un caso como el de autos, en el que lo previsible, como así ha sido, es que el menor tenga una discapacidad muy superior al 33%, lo razonable es entender que al menos ese porcentaje de discapacidad existía desde el momento del nacimiento, sin perjuicio de que, posteriormente, el grado de discapacidad se vaya concretando conforme el menor vaya creciendo.

CUARTO. – Contenido interpretativo de esta sentencia.

Reiterando la doctrina sentada por la STS de 8 de marzo de 2023 (rec. 1269/2021), cabe de nuevo afirmar que *“atendiendo a las circunstancias específicas del caso, con la finalidad de aplicar el mínimo por discapacidad del art 60 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el grado de discapacidad resultará acreditado mediante la aportación del correspondiente certificado o resolución, expedido 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”*, siendo posible que, en aplicación de dicha doctrina y siempre que se pruebe adecuadamente en el caso de enfermedades genéticas, se considere justificado que la situación de discapacidad concorra desde el momento del nacimiento.

QUINTO. – La aplicación de la doctrina al caso enjuiciado.

La aplicación de la precedente doctrina al caso de autos lleva, necesariamente, a casar la sentencia recurrida. Repárese que en vía administrativa y en la demanda lo que se ha pedido, con prudencia, es que se declare una situación de discapacidad desde el nacimiento del 35% -la reconocida inicialmente por la Administración- y, en consecuencia, se aplique el *“mínimo por discapacidad”*.

Consta en autos claramente probado que: el menor padece una enfermedad genética denominada síndrome de Kleefta; dicha enfermedad *“se caracteriza por el déficit intelectual, hipotonía infantil, retraso grave en la expresión oral y una apariencia facial distintiva con un espectro de rasgos clínicos adicionales”*; los padres se preocuparon por el desarrollo del menor; dicho retraso se manifestó de forma clara y así, por ejemplo, en informe de septiembre de 2017 -el menor todavía no tenía un año- se indica que el desarrollo postural era equivalente al de una persona de 6/7 meses, que no respondía a los estímulos, que no presta atención, que la cognición correspondía a una persona de 4 meses, etc. Terminándose por declarar una discapacidad del 77%.

Lo que nos lleva a reconocer, en aplicación de nuestra doctrina, que la situación de discapacidad solicitada y probada, a efectos fiscales, concurría,

en el porcentaje instado, desde el momento del nacimiento. Se estima por lo tanto el recurso, lo que implica, siguiendo lo razonado por el TEAR, que también la situación de familia numerosa categoría especial debe entenderse concurrente, a efectos fiscales, desde el nacimiento.

SEXTO. - Costas.

No procede imponer costas en casación ni en la instancia, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

- 1.- Fijar como doctrina la declarada en el fundamento de derecho cuarto.
- 2.- Haber lugar a casar y anular la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 22 de marzo de 2023 -rec. 475/2021-.
- 3.- Estimar el recurso interpuesto contra las resoluciones de 26 y 31 de marzo de 2021 del TEAR de Andalucía, descritas en el antecedente de hecho primero de esta sentencia, las cuales se anulan y dejan sin efecto por ser contrarias al ordenamiento jurídico, en los términos y con el alcance descrito en el fundamento de derecho quinto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.
- 4.- En lo referente a las costas estese a lo razonado en el fundamento de derecho sexto.

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

Así se acuerda y firma.