

LAS DEDUCCIONES EN LA CUOTA DIFERENCIAL DEL IRPF POR RAZONES FAMILIARES

Adoración Borja Sanchis.
Universitat de València.

RESUMEN:

En este trabajo se analizan los supuestos previstos en la legislación estatal del IRPF que permiten minorar la cuota diferencial del impuesto con los importes que previamente, con carácter general, se ha cotizado a la Seguridad Social o, en su caso, a la mutualidad alternativa. Y esta minoración se produce siempre por circunstancias familiares. En particular, estas deducciones son las siguientes:

- La deducción por maternidad.
- La deducción por familia numerosa.
- La deducción por personas con discapacidad a cargo, sean ascendientes o descendientes.
- Y la deducción por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos a cargo, sin derecho a percibir anualidades por alimentos del otro progenitor.

En su examen nos detendremos en las siguientes cuestiones: su ámbito subjetivo, los requisitos exigidos para aplicar cualquiera de estas deducciones, el cálculo del importe de la deducción, el abono anticipado de la misma y, en su caso, su regularización y la cesión del derecho a la deducción a favor de otro contribuyente. De este modo, aclaramos las sombras que la regulación de estas deducciones nos plantea.

Palabras clave: deducciones familiares, deducción por maternidad, deducción por familia numerosa, deducción por personas con discapacidad a cargo y deducción por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos a cargo, sin derecho a percibir anualidades por alimentos del otro progenitor.

ABSTRACT:

This article focalizes in single aspects of the Spanish income tax. In particular, the research analyzes those deductions regarding familiar circumstances. In this sense, next deductions are the object of this article:

- The deduction by motherhood.
- The deduction by numerous families.
- The deduction by people with disability to charge, are ancestors or downward.
- And the deduction for being an ancestor separated legally, or without

matrimonial bond, with two children to charge, without right to perceive annuity by food of another progenitor.

Around those deductions the research explains: his subjective field, the requirements demanded to apply any one of these deductions, the calculation of the amount of the deduction, the credit anticipated of the same and, in his case, his regularization and the cession of the right to the deduction in favors of another taxpayer. In this way, we clear the shadows that the regulation of these deductions poses us.

Key words: deductions regarding familiar circumstances, deduction by motherhood, deduction by numerous families, deduction by people with disability to charge and deduction for being an ancestor separated legally, or without matrimonial bond, with two children to charge, without right to perceive annuity by food of another progenitor.

ÍNDICE:

- 1.- Introducción.
- 2.- La deducción por maternidad.
 - 2.1.- Ámbito subjetivo de aplicación.
 - 2.2.- Requisitos.
 - 2.3.- Cálculo del importe de la deducción.
 - 2.4.- Abono anticipado del importe de la deducción.
 - A) Supuestos de aplicación.
 - B) Tramitación de abono anticipado.
 - C) Regularización.
- 3.- Las deducciones por familia numerosa, por personas con discapacidad a cargo y por ser un ascendiente con dos hijos a cargo.
 - 3.1.- Ámbito subjetivo de aplicación.
 - 3.2.- Requisitos.
 - 3.3.- Cálculo del importe de la deducción.
 - 3.4.- Abono anticipado del importe de estas deducciones.
 - A) Supuestos de aplicación.
 - B) Tramitación del abono anticipado.
 - C) Regularización.
 - D) Cesión del derecho a la deducción a favor de otro contribuyente.
- 4.- El posible carácter regresivo de estas deducciones y su ubicación en el IRPF.
- 5.- Consideraciones finales.

1.- INTRODUCCIÓN.

En el preámbulo de la Ley 26/2014 se afirma que “con la finalidad de reducir la tributación de los trabajadores con mayores cargas familiares, se aprueban tres nuevas deducciones en la cuota diferencial que operarán de forma análoga a la

actual deducción por maternidad, esto es, como auténticos **impuestos negativos** –la negrita es nuestra–” (1). Pero, ¿qué son los impuestos negativos? Por contraposición al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante, IRPF, y siguiendo a MARTÍNEZ ÁLVAREZ, “el Impuesto Negativo sobre la Renta hace referencia a valores negativos por debajo del punto de mínimo exento” (2). Por ello, ante estas circunstancias el Estado debe garantizar al ciudadano, por el hecho de ser ciudadano, una renta mínima necesaria para subsistir, ya que su renta es inferior a la mínima.

Según MARTÍNEZ ÁLVAREZ, las características fundamentales del Impuesto Negativo sobre la Renta, en adelante, INR, son las siguientes:

Primera, “el INR impone al Estado la obligación de satisfacer a todos aquellos ciudadanos que se encuentren en niveles de renta inferiores al mínimo exento más las deducciones familiares y otras de idéntica naturaleza del impuesto positivo sobre la renta; o por debajo de una renta familiar de subsistencia, una cantidad en metálico que resulta de aplicar un tipo (porcentaje) sobre la diferencia de la renta efectiva del contribuyente (y que ahora, ciertamente, lo es) y uno de esos niveles.” (3).

Segunda, “usamos para ello todos los elementos técnicos de la imposición. Es decir, a una base definida como de carencia de determinadas rentas respecto a un determinado nivel, aplicamos un tipo de gravamen negativo, constituyéndose el ciudadano que esté en esa situación en acreedor de la Hacienda Pública por la cuantía monetaria resultante.” (4)

Y tercera, “el Estado puede garantizar a todos los ciudadanos una renta mínima, haciéndose deudor de todas ellas por la cuantía de la misma. Claro que esa cuantía monetaria debe ser deducida de la cuota del impuesto personal sobre la renta, del que el ciudadano sea deudor; cuando el ciudadano no tenga deuda tributaria, por estar situado bajo mínimo exento (y deducciones), sería satisfecha por la Hacienda Pública.” (5)

De este modo, el Estado proporciona a todos los ciudadanos por el hecho de serlo una renta mínima, cuando sus rentas son inferiores al mínimo exento y a

¹ Véase, el párrafo undécimo del apartado cuarto del preámbulo de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE, de 28 de noviembre de 2014).

² Véase, MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A., “El INR (Impuesto Negativo sobre la Renta): una solución novedosa y eficiente contra la pobreza”, *Estudios de Economía Aplicada*, vol. 20-II, 2002, pág. 452.

³ Véase, MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A., *Ibidem.*, pág. 454.

⁴ Véase, MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A., *Ibidem.*, pág. 454.

⁵ Véase, MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A., *Ibidem.*, pág. 454.

las deducciones familiares. Y ese objetivo se instrumenta a través de la imposición personal sobre la renta, en particular, con el INR.

Nuestro legislador califica como “impuestos negativos” a los supuestos previstos en la legislación estatal del IRPF, que permiten minorar la cuota diferencial del impuesto con los importes que previamente, con carácter general, se ha cotizado a la Seguridad Social o, en su caso, a la mutualidad alternativa. Ahora bien, esta minoración no se produce porque sus rentas sean inferiores al mínimo para contribuir a las arcas públicas; por contra, esta minoración exige ser contribuyente y se origina por la concurrencia de determinadas circunstancias familiares. En particular, estas deducciones son las siguientes:

- La deducción por maternidad.
- La deducción por familia numerosa.
- La deducción por personas con discapacidad a cargo, sean ascendientes o descendientes.
- Y la deducción por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos a cargo, sin derecho a percibir anualidades por alimentos del otro progenitor.

Ahora bien, **¿estas deducciones son propiamente “impuestos negativos”?**

La respuesta a esta cuestión debe tener en cuenta las siguientes precisiones:

Una, el importe correspondiente a estas deducciones se pueden percibir de dos modos: bien como deducciones en la cuota diferencial, bien de forma anticipada, mediante su abono mensual.

Cuando el importe correspondiente a estas deducciones se obtiene al presentar la autoliquidación del IRPF como deducciones de la cuota diferencial del mismo, estamos ante devoluciones o minoraciones del IRPF por razones familiares, pero no es propiamente un INR, ya que con carácter general estos importes son cantidades previamente cotizadas a la Seguridad Social o a la mutualidad alternativa ⁽⁶⁾.

⁶ Así, con relación a la deducción por maternidad LAGOS RODRÍGUEZ, IGLESIAS SUÁREZ, ÁLAMO CERRILLO y GARCÍA NICOLÁS la consideran “una desgravación reembolsable, de carácter universal –no ligada al nivel de renta de la contribuyente-”. Mientras, LÓPEZ DÍAZ considera que esta deducción opera “más como un crédito de impuesto que como una deducción en la cuota como tal”. Por su parte, ALONSO ALONSO, opina que es “una transferencia o impuesto negativo que busca <<compensar los costes sociales y laborales derivados de la maternidad>>”. Véanse, LAGOS RODRÍGUEZ, M.G., IGLESIAS SUÁREZ, A., ÁLAMO CERRILLO, R., y GARCÍA NICOLÁS, C., “Familia y fiscalidad directa en España”, *Crónica Tributaria*, núm. 137, 2010, pág. 99; LÓPEZ DÍAZ, A., “Las modificaciones del IRPF para el 2003”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1, 2003, pág. 31; y ALONSO ALONSO, R., “Modificaciones introducidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 46/2002 y otras normas)”, *Estudios Financieros. Contabilidad y Tributación*, núm., 17, 2003, pág. 47.

Por su parte, cuando su abono se obtiene mensualmente, de forma anticipada, también estamos ante devoluciones del importe correspondiente a las cantidades cotizadas a la Seguridad Social o a la mutualidad alternativa. Y en este caso tampoco estamos propiamente ante un INR, ya que insistimos en que el INR se abonaría cuando las rentas de los ciudadanos sean inferiores al importe correspondiente al mínimo personal y familiar junto con al importe correspondiente a las deducciones familiares ⁽⁷⁾.

Dos, en algunas ocasiones es posible que el importe de las deducciones o de los cobros anticipados supere las cantidades que se han cotizado, puesto que estas deducciones no son excluyentes. Así, el hecho de que estas deducciones se apliquen de forma independiente, respecto de cada una de ellas, y además, el que las mismas sean compatibles entre sí, permite que un contribuyente pueda obtener cantidades que no se han ingresado efectivamente en la Seguridad Social o mutualidad alternativa.

En este sentido, hay que destacar que la deducción por familia numerosa, la deducción por personas con discapacidad a cargo, sean ascendientes o descendientes y la deducción por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos a cargo, sin derecho a percibir anualidades por alimentos del otro progenitor, son compatibles y acumulables con la deducción por maternidad. También son compatibles y acumulables la deducción por ascendiente o descendiente con discapacidad en relación con la deducción por familia numerosa y por ser ascendiente con dos hijos a cargo. Por el contrario, no son compatibles, ni acumulables la deducción por familia numerosa y por ascendiente con dos hijos a cargo, éstas son alternativas y no acumulativas. Pero, ni siquiera en estos casos estaríamos ante un auténtico INR porque las ayudas públicas que se reciben mediante estas deducciones, en estos casos en particular, son consecuencia de las circunstancias familiares, no por el hecho de que sus rentas sean inferiores al mínimo familiar y personal

Con relación a todas estas deducciones ROVIRA FERRER afirma que “al aplicarse sobre la cuota diferencial, operan como auténticos impuestos negativos (es decir, que garantizan un cierto ingreso mínimo a los contribuyentes que tengan derecho a las mismas aunque su cuota íntegra del IRPF, a causa de sus escasos ingresos, acabe siendo inferior a su cuantía)”. Véase, ROVIRA FERRER, I., “Las nuevas deducciones en el IRPF para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2015, pág. 62.

⁷ Con relación al abono anticipado de la deducción por maternidad CARBAJO VASCO afirma que “en el pago anticipado no estamos ante ninguna deducción en la cuota, sino ante un <<impuesto negativo sobre la renta>>, técnicamente expuesto de forma muy deslavazada”; mientras VAQUERA GARCÍA y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ lo consideran “como gasto público directo realizado a través del sistema fiscal mediante su pago anticipado”; por su parte, GÓMEZ GARCÍA considera que su percepción anticipada “adoptaría la forma de impuesto negativo o subvención”. Véanse, CARBAJO VASCO, D., “La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2003, pág. 24; VAQUERA GARCÍA, A., y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R., “La deducción por maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: un enfoque multidisciplinar”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2004, pág. 68. Y GÓMEZ GARCÍA, M., “La incorporación de la mujer al mercado de trabajo y medidas fiscales de ayuda”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, 2003, pág. 2234.

del IRPF, porque la aplicación de estas deducciones exige, con carácter general, que el contribuyente sea declarante del IRPF, en consecuencia, éste debe obtener las rentas suficientes para presentar la autoliquidación del IRPF.

En estas deducciones observamos que todas están relacionadas con la familia, bien directamente como en los supuestos de las familias numerosas o monoparentales, o bien, con alguno de sus integrantes, sean éstos menores de tres años, sean discapacitados, que a su vez pueden ser ascendientes o descendientes. En este sentido, se amparan en un mandato constitucional, previsto en el artículo 39.1 de nuestra Carta Magna que dispone que “los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia”⁽⁸⁾.

Así, según la Exposición de Motivos de la Ley 46/2002⁽⁹⁾, con esta reforma se quiere “atender en mayor medida las necesidades de las familias y de los discapacitados y hacer frente a los nuevos retos que plantean el envejecimiento de la población y la baja natalidad”, “al tiempo que se estimula la incorporación de la mujer al mercado laboral”, o bien, “compensar los costes sociales y laborales derivados de la maternidad”⁽¹⁰⁾. En una línea continuista, observamos en el preámbulo de la Ley 26/2014, que uno de los tres pilares vertebradores de la reforma del IRPF es la familia⁽¹¹⁾. De hecho, con esta última norma se establecen tres nuevas deducciones en el IRPF: la deducción por ascendiente con discapacidad a su cargo, la deducción por descendiente con discapacidad a su cargo y la deducción por familia numerosa. Con posterioridad, el Real Decreto-ley 1/2015 introduce la deducción por ser un ascendiente con dos hijos a cargo y sin derecho a percibir anualidades por alimentos⁽¹²⁾. Este Real Decreto-ley se ha tramitado como ley y, actualmente, es la Ley 25/2015⁽¹³⁾.

⁸ Constitución de 27 de diciembre de 1978 (RCL 1978, 2836), BOE núm. 311, de 29/12/1978.

⁹ Véase, la Exposición de motivos de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes, en particular, el párrafo segundo del apartado primero y los párrafos cuarto y quinto del apartado tercero. Con esta ley se establece en el IRPF la deducción por maternidad, que está vigente desde el 1 de enero de 2003.

¹⁰ Observamos una falta de sintonía entre los objetivos que proclama la exposición de motivos de la Ley 46/2002 y su regulación, en cuanto su objetivo real respecto a la deducción por maternidad, es incentivar el mantenimiento o la incorporación en el mercado laboral de las mujeres trabajadoras que han sido madres.

¹¹ Junto a los trabajadores por cuenta ajena y propia y el ahorro. Véase, el tercer párrafo del apartado cuarto del preámbulo de la Ley 26/2014.

¹² Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social.

Según el apartado cuarto de la exposición de motivos de esta norma, su finalidad es “rebajar la carga fiscal de determinados colectivos especialmente vulnerables”, en particular, “a los contribuyentes que perciban prestaciones del sistema público de protección de desempleo o pensiones de los regímenes públicos de previsión social o asimilados y tengan un ascendiente o descendiente con discapacidad a su cargo o formen parte de una familia numerosa o de la

Por lo tanto, en el marco de la protección de la familia consideramos que el objetivo que se pretende con todas estas deducciones es doble: por una parte, evitar la salida del mercado laboral de determinados contribuyentes, especialmente, mujeres, en particular con relación a la deducción por maternidad; o en su caso, estimular la incorporación de las mujeres al mercado laboral (¹⁴). Y por otra parte, reducir la tributación de los contribuyentes con mayores cargas familiares, especialmente los que pertenecen a familias numerosas, a determinadas familias monoparentales y aquéllos que tienen a su cargo algún discapacitado, más aun cuando a los beneficiarios de estas deducciones, se les abonen prestaciones por desempleo o pensiones de los regímenes de previsión social o asimilados. De este modo, se les asiste mediante una ayuda pública por razones familiares, ya que son colectivos especialmente vulnerables.

Además, el hecho de que la aplicación de la deducción por discapacidad esté condicionada a que el contribuyente trabaje y cotice a la Seguridad Social o mutualidad alternativa incide positivamente en el trabajo por cuenta propia o ajena de estos contribuyentes y en particular, de las mujeres.

Al analizar estas deducciones se expondrá primero la deducción por maternidad y luego las demás deducciones: por familia numerosa, por personas con discapacidad a cargo y por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos, estas últimas se analizarán de forma conjunta.

De este modo, pese a que su esquema de su exposición es semejante: ámbito subjetivo, requisitos, cálculo del importe de la deducción, abono anticipado del importe de la misma, consideramos que se gana en claridad, porque así en relación con estas últimas deducciones es posible destacar alguna singularidad, como la posibilidad de ceder el derecho a practicarse la deducción o su abono anticipado en favor de un único contribuyente, cuestiones que consideramos que deben analizarse pormenorizadamente.

familia monoparental señalada anteriormente, y no sólo a los trabajadores por cuenta propia o ajena". Por ello, se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 81 bis y se añade una nueva disposición adicional cuadragésima segunda en 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, con efectos desde el 1 de enero de 2015.

¹³ Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social (BOE, de 29 de julio de 2015).

¹⁴ En este mismo sentido véanse, GÓMEZ GARCÍA, M., *Op. Cit.*, pág. 2229. Y LAGOS RODRÍGUEZ, M.G., IGLESIAS SUÁREZ, A., ÁLAMO CERRILLO, R., y GARCÍA NICOLÁS, C., *Op. Cit.*, pág. 99.

Por su parte, CARBAJO VASCO considera que "esta <<deducción especial por maternidad>> tiene un carácter ambiguo" y como posteriormente afirma "no es que se pretenda mejorar la compatibilidad de la vida familiar con la laboral, sino que tal integración supone, en el fondo, el reconocimiento paladino del fracaso de una Política de protección al hecho familiar centrada, exclusivamente, en la concesión de incentivos tributarios". Véase, CARBAJO VASCO, D., *Op. Cit.*, págs. 11 y 22 respectivamente.

Para su interpretación se ha tenido en cuenta la opinión de la Dirección General de Tributos, dado que no hay pronunciamiento jurisprudencial alguno sobre estas deducciones.

2.- LA DEDUCCIÓN POR MATERNIDAD.

La deducción por maternidad se regula actualmente en el artículo 81 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 (en adelante, LIRPF) y en el artículo 60 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 (en adelante, RIRPF).

Con carácter general, esta deducción permite a las mujeres trabajadoras, ya sea por cuenta propia o ajena, dadas de alta y que coticen a la Seguridad Social o mutualidad alternativa, minorar su cuota diferencial del IRPF en 100 euros mensuales hasta un máximo de 1.200 euros anuales, por cada hijo menor de tres años.

2.1.- ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN.

La deducción por maternidad se aplica en primer lugar a las mujeres, por el hecho de ser madres, trabajadoras y cotizantes a la Seguridad Social o a la mutualidad alternativa ⁽¹⁵⁾. Además, esta deducción inicialmente a favor de la mujer no es transferible ⁽¹⁶⁾, por lo tanto, no es posible que esta deducción se la aplique otra persona, excepto en determinados casos.

¹⁵ La Comisión para la reforma del IRPF proponía el establecimiento de una deducción en la cuota del IRPF a favor de todas las mujeres con hijos menores de tres años, que no hubiesen perdido su custodia. Además, proponía que “La referida deducción podría tener un doble nivel en su cuantía. El primero y más reducido se establecería en favor de todas las mujeres que tuviesen hijos menores de tres años. El segundo y más elevado, a favor de las anteriores que, además, estuviesen efectivamente empleadas o desarrollaran una actividad económica fuera de su hogar, con el objetivo de que pudieran mantener o incorporarse al trabajo o desarrollar tales actividades económicas”. Véase, *Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 3 de abril de 2002, pág. 95.

¹⁶ Compartimos la opinión de GÓMEZ GARCÍA, al afirmar que “para incentivar el trabajo de la mujer casada las deducciones personales no deberían poder transferirse entre los cónyuges, ya que dependiendo de si reducen la base imponible o la cuota, desanimarían la incorporación de la mujer al mercado de trabajo o no la incentivarían.

Si las deducciones no son transferibles en absoluto o lo son parcialmente pueden incentivar el trabajo de la mujer casada, mientras que si son totalmente transferibles desincentivarían el trabajo de la mujer sólo si reducen la base imponible.” Véase, GÓMEZ GARCÍA, M., *Op. Cit.*, pág. 2222.

Los supuestos en los que se prevé que el beneficiario sea otra persona distinta de la mujer son los siguientes: uno, en caso de fallecimiento de la madre. Y dos, cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, que podrá ser un ascendiente, en línea recta o colateral, o bien, un tercero ⁽¹⁷⁾.

Por lo tanto, al aplicar esta deducción hay una preferencia a favor de la mujer, que ciertamente es una discriminación positiva, pero no por ello inconstitucional, porque se prevé su aplicación subsidiaria a favor del padre o tutor en determinadas circunstancias ⁽¹⁸⁾. Esta preferencia a favor de la mujer refuerza que el objetivo preferente de esta deducción sea incentivar el trabajo fuera del hogar de las mujeres, cuando son madres.

Dado que esta deducción se aplica respecto de hijos, ya sean por adopción o por naturaleza, acogido o tutelado, cuando la adopción, acogimiento o tutela se produce por parte de una sola persona, ésta tendrá derecho a la deducción, con independencia de su sexo.

Por el contrario, cuando el acogimiento o tutela se produce por parte de varios contribuyentes con derecho a la aplicación de esta deducción, respecto del mismo acogido o tutelado, ya sean todos hombres o mujeres, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales ⁽¹⁹⁾. Pero si los tutores o acogedores tienen distinto sexo, la deducción le corresponderá a la mujer, no al hombre, por cuanto esta deducción se aplica preferentemente a la mujer ⁽²⁰⁾.

2.2.- REQUISITOS.

Los requisitos para aplicar la deducción por maternidad en el IRPF, al margen del requisito subjetivo del beneficiario, que se ha expuesto en el epígrafe anterior, son los siguientes: primero, que los hijos sean menores de tres años; segundo, que el beneficiario de esta deducción se pueda aplicar el mínimo por descendiente por el hijo menor de tres años; tercero, que este beneficiario realice una actividad por cuenta propia o ajena; cuarto, que como consecuencia de estar trabajando por cuenta propia o ajena se esté dado de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad alternativa; e

¹⁷ Cfr., art. 81. 1, cuarto párrafo de la LIRPF. Así, lo reitera la Administración tributaria en la consulta vinculante V1880-10.

Como aclara la Administración tributaria, el padre no puede aplicarse esta deducción cuando a la madre le ha sido declarada una incapacidad permanente con grado de absoluta. Consultas vinculantes V1634-07, V0217-07 y V0216-07.

¹⁸ En esta misma línea véase, GÓMEZ GARCÍA, M., *Op. Cit.*, pág. 2236. Por su parte, CARBAJO VASCO califica estas reglas excepcionales en favor de otros posibles beneficiarios, distintos de la mujer, como “argucias jurídicas, para que las críticas referidas a la posible inconstitucionalidad de la deducción, porque sólo las <<madres>> tengan este derecho, puedan ser contrarrestadas”. Véase, CARBAJO VASCO, D., *Op. Cit.*, pág. 23.

¹⁹ Cfr., art. 60. 4 del RIRPF.

²⁰ Esta interpretación también la mantiene la Administración tributaria en la consulta vinculante V1566-11.

implícitamente, se exige un quinto requisito ⁽²¹⁾, que como consecuencia de estar trabajando por cuenta propia o ajena y dado de alta en el régimen correspondiente se cotice a la Seguridad Social o mutualidad alternativa. Téngase en cuenta que todos estos requisitos deben concurrir simultáneamente para aplicar la deducción por maternidad.

Con relación al primer requisito, **que el hijo sea menor de tres años**, hay que señalar que es indiferente que el menor de tres años sea natural o adoptado, e incluso que sea acogido o tutelado. Aunque hay que precisar respecto a la edad del menor, que ésta no está referida al devengo del impuesto, sino en relación con cada uno de los meses en que se tenga derecho a aplicar la deducción por maternidad.

Ahora bien, en los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente ⁽²²⁾, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil, insistimos en que es con independencia de la edad del menor, aunque sea mayor de 3 años; basta con que sea menor de 18 años en la fecha del acogimiento o la adopción. Y cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare ⁽²³⁾.

En los supuestos en que se adopte a un menor que previamente hubiera estado en régimen de acogimiento, o se produzca un cambio en la situación del acogimiento, esta deducción por maternidad se practicará durante el tiempo que reste hasta agotar el plazo máximo de los tres años ⁽²⁴⁾. De este modo y compartiendo la opinión de VAQUERA GARCÍA y MATA SIERRA “el cómputo del tiempo se hace de forma global y no comenzando de nuevo en cada variación del estatus legal del menor, con lo que se persigue un tratamiento uniforme con la limitación a los tres años de edad” ⁽²⁵⁾.

Respecto al segundo requisito, **que el beneficiario de esta deducción se pueda aplicar el mínimo por descendiente respecto al hijo menor de tres**

²¹ Porque al calcular esta deducción se tienen en cuenta las cantidades cotizadas y cuotas totales a la Seguridad Social o mutualidad alternativa. Al igual que se exige una cotización mínima para obtener su abono anticipado. Cfr., art. 81. 2, LIRPF y art. 60. 5, RIRPF. En este mismo sentido, véase, VAQUERA GARCÍA, A., y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R., *Op. Cit.*, pág. 77.

²² A tenor de lo previsto en el artículo 81. 1, párrafo segundo de la LIRPF queda excluido el acogimiento familiar simple. Así lo ha interpretado la Administración tributaria en la consulta vinculante V2038-13.

²³ Cfr., art. 81. 1, párrafo tercero de la LIRPF.

²⁴ Cfr., art. 60. 3, del RIRPF.

²⁵ Véase, VAQUERA GARCÍA, A., y MATA SIERRA, M.T., “La deducción por maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Carta Tributaria monografías*, núm. 10, 2004, pág. 6. Y también, VAQUERA GARCÍA, A., y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R., *Op. Cit.*, pág. 75.

años ⁽²⁶⁾, recordemos que según el artículo 58 de la LIRPF se exige a parte del requisito de la edad ⁽²⁷⁾, que conviva con el contribuyente y que el descendiente no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ⁽²⁸⁾. Veamos con más detalle estos requisitos.

En primer lugar, se exige la convivencia del menor con el contribuyente ⁽²⁹⁾, aunque se asimila a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último ⁽³⁰⁾.

Sin embargo, el legislador excluye de esta asimilación, convivencia con el contribuyente, los supuestos en que se aplique lo previsto en los artículos 64 y 75 LIRPF; estos es, cuando los contribuyentes satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos, por decisión judicial, y sin derecho a la aplicación respecto de estos hijos del mínimo por descendiente, por cuanto en estos casos la guarda y custodia de los hijos se le atribuye exclusivamente al otro progenitor, el cual es quién convive con el menor ⁽³¹⁾.

Por lo tanto, al aplicar el mínimo por descendiente se exige la convivencia del menor con el contribuyente y se asimila a ésta la dependencia económica, siempre que la guarda y custodia se comparta por ambos progenitores, porque

²⁶ La Administración tributaria considera que no procede la deducción por maternidad cuando el hijo presente declaración conjunta del IRPF junto con su padre, mientras su madre, soltera, presenta declaración individual, porque en tal caso el hijo no otorga derecho a la aplicación del mínimo por descendiente. Cfr., la consulta vinculante V0485-05.

²⁷ La aplicación del mínimo por descendiente exige que éste sea menor de veinticinco años o con incapacidad cualquiera que sea su edad, pero a la fecha del devengo del impuesto, cfr., arts. 58 y 61 LIRPF; mientras la deducción por maternidad exige que el menor tenga menos de tres años en relación con cada uno de los meses en que se tenga derecho a aplicar la deducción por maternidad.

²⁸ El artículo 58 de la LIRPF se ha modificado por el apartado treinta y cuatro del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Con relación a esta reforma véanse, LOZANO GÓMEZ, P., "La difícil convivencia de los arts. 58, 64 y 75 de la Ley del IRPF tras la reforma operada por la Ley 26/2014 y su incidencia en los principios constitucionales tributarios", *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2015, págs. 9 a 45. Y ROVIRA FERRER, I., "Las pensiones de alimentos a favor de los hijos en el ámbito del IRPF: un escenario de inminente intervención", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 386, 2015, págs. 137 a 164.

²⁹ Cuando el menor no convive con la madre a la fecha del devengo del IRPF no procede la deducción por maternidad, ni el abono anticipado de la misma. Así lo interpreta la Administración tributaria en consulta vinculante V1880-10.

El requisito de la convivencia al aplicar el mínimo familiar por descendiente fue declarado inconstitucional con relación a la Ley 40/1998 del IRPF en la STC 19/2012, de 15 de febrero. Léase en particular, el fundamento jurídico 5. Aunque, como señala ROVIRA FERRER, tras esta sentencia del Tribunal Constitucional y la reforma de la LIRPF, por la Ley 26/2014, "se abre un nuevo escenario susceptible de examen, y en el que, dicho sea de paso, no está del todo claro que respete la CE". Véase, ROVIRA FERRER, I., "Las pensiones de alimentos a favor de los hijos en el ámbito del IRPF: un escenario de inminente intervención", *Op. Cit.*, pág. 152.

³⁰ El legislador no explicita a qué tipo de dependencia se refiere; por ello, compartiendo la opinión de LOZANO GÓMEZ y ROVIRA FERRER, consideramos que se refiere a la dependencia económica. Véase, LOZANO GÓMEZ, P., *Op. Cit.*, pág. 21. Y ROVIRA FERRER, I., "Las pensiones de alimentos a favor de los hijos en el ámbito del IRPF: un escenario de inminente intervención", *Op. Cit.*, págs. 140 y 148.

³¹ Así lo considera la Administración tributaria en la consulta vinculante V0024-2015.

en tal caso ambos progenitores podrán aplicarse el mínimo por descendiente respecto al mismo menor ⁽³²⁾.

En segundo lugar, se exige que el descendiente no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros. Este requisito objetivo no plantea problema alguno.

Con relación al tercer requisito, **que el beneficiario de esta deducción realice una actividad por cuenta propia o ajena** ⁽³³⁾, se está exigiendo que el contribuyente esté trabajando y además, que trabaje legalmente ⁽³⁴⁾. Por consiguiente, no procederá la deducción por maternidad cuando el contribuyente esté en situación de desempleo ⁽³⁵⁾; ni cuando se encuentre en excedencia, sea por cuidado de hijo o voluntaria por interés particular ⁽³⁶⁾; tampoco procede esta deducción cuando el contrato de trabajo esté suspendido como consecuencia de la aprobación de un expediente de regulación temporal de empleo ⁽³⁷⁾, porque en todos estos supuestos falta el requisito de trabajar, bien por cuenta propia, o bien, por cuenta ajena.

Respecto al cuarto requisito, que como consecuencia de estar trabajando por cuenta propia o ajena **se esté dado de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o en cualquier mutualidad de carácter alternativo** ⁽³⁸⁾.

³² La Administración tributaria considera que “procederá el prorrateo por partes iguales cuando la guarda y custodia sea compartida, con independencia de quién sea el progenitor con el que conviva a la fecha del devengo”. Cfr., la consulta vinculante V0024-2015.

Téngase en cuenta que los artículos 58, 64 y 75 de la LIRPF fueron objeto de la resolución del TEAC núm. 3654/2014, de 11 de septiembre. En esta resolución el TEAC reconoce la compatibilidad entre el tratamiento fiscal de las anualidades por alimentos satisfechas en virtud de decisión judicial a favor de los hijos, cuando el contribuyente ostente la guarda y custodia compartida respecto de sus hijos, y la aplicación del mínimo por descendiente. Posteriormente, se modificó el contenido de estos preceptos en virtud de la Ley 26/2014.

³³ Hay que precisar que el hecho de encontrarse de baja por maternidad no significa que se haya dejado de realizar una actividad por cuenta ajena con cotización a la Seguridad Social o mutualidad correspondiente, por lo que sí se tiene derecho a esta deducción por maternidad. Cfr., las consultas vinculantes V2992-11 y V1501-10.

³⁴ Como señalan VAQUERA GARCÍA y MATA SIERRA, el requisito del trabajo legal “afecta a aquellas personas que aunque desempeñan un importante trabajo en la sociedad, no están integradas en el sistema público de previsión social”. Véanse, VAQUERA GARCÍA, A., y MATA SIERRA, M.T., *Op. Cit.*, pág. 5. Y también, VAQUERA GARCÍA, A., y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R., *Op. Cit.*, pág. 72.

³⁵ Cfr., las consultas vinculantes V0463-15 y V2692-09.

³⁶ Cfr., las consultas vinculantes V1552-14 y V1061-13.

³⁷ Cfr., las consultas vinculantes V1957-13 y V1955-13.

³⁸ Para un análisis de las diferentes situaciones de la deducción por maternidad en relación con el trabajo, el alta y la obligación de cotizar véase VAQUERA GARCÍA, A., y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R., *Op. Cit.*, págs. 77 y siguientes.

Cuando nos referimos al régimen de la Seguridad Social debemos entender incluidos tanto el régimen general como los distintos regímenes especiales, incluido el de los funcionarios públicos, civiles y militares ⁽³⁹⁾.

Y el quinto requisito, **que se cotice a la Seguridad Social o a las mutualidades de carácter alternativo**. Ahora bien, téngase en cuenta que se exigen unos plazos mínimos de cotización respecto al abono anticipado de la deducción por maternidad, que son los mismos que se exigen en las demás deducciones, que se analizarán posteriormente en este trabajo ⁽⁴⁰⁾.

2.3.- CÁLCULO DEL IMPORTE DE LA DEDUCCIÓN.

La deducción por maternidad se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan simultáneamente los requisitos exigidos, que hemos analizado en los epígrafes anteriores ⁽⁴¹⁾.

Ahora bien, al computar el número de meses para el cálculo del importe de esta deducción hay que tener en cuenta las siguientes reglas:

Primera, la determinación de los hijos que darán derecho a la percepción de la deducción se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes. Por lo tanto, los hijos deben ser menores de tres años el último día de cada mes. Así pues, a efectos de la edad del menor no se atiende al devengo del IRPF. Por ello, el mes en que nazca el menor se computa por entero, pero no se computará el mes en que el menor cumpla los tres años ⁽⁴²⁾.

Segunda, el requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad alternativa se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes ⁽⁴³⁾.

Igualmente, hay que tener en cuenta que la deducción por maternidad tiene un límite máximo deducible. Según el apartado primero del artículo 81 de la LIRPF, este límite es de 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años. Aunque en el apartado segundo del mismo precepto se establece que la deducción por maternidad “tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción” ⁽⁴⁴⁾.

³⁹ Cfr., la consulta vinculante V2992-11.

⁴⁰ Cfr., art. 60. 5 del RIRPF.

⁴¹ Cfr., arts. 81. 2 de la LIRPF y 60. 1 del RIRPF.

⁴² Cfr., las consultas vinculantes V2992-11 y V0424-09.

⁴³ Cfr., art. 60. 2 del RIRPF.

⁴⁴ Cfr., arts. 81. 2 de la LIRPF y 60.1 del RIRPF.

Por consiguiente, el límite máximo deducible será 1.200 euros con relación a cada hijo menor de tres años, siempre que el importe total de las cotizaciones a la Seguridad Social sea igual o superior a dicho importe, pero con relación a cada hijo. Cuando el importe de las cotizaciones sea inferior a 1.200 euros, dicho importe cotizado será el límite máximo.

Al calcular este límite máximo hay que tener en cuenta que las cotizaciones y cuotas totales se computarán por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder ⁽⁴⁵⁾.

A efectos de calcular el límite máximo deducible, por importe cotizado se entiende siempre la suma de lo cotizado por cuenta del trabajador más la suma de lo cotizado por cuenta del empleador ⁽⁴⁶⁾. Igualmente, son válidos los salarios de tramitación y sus correspondientes cotizaciones a la Seguridad Social ⁽⁴⁷⁾.

Además, este límite máximo se aplica con relación a cada hijo menor de tres años. Lo que de hecho supone, como afirman VAQUERA GARCÍA y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, “multiplicar la cuantía individual por el número de hijos de esa edad,” ⁽⁴⁸⁾. Así, una mujer trabajadora, cuyo importe de sus cotizaciones a la Seguridad Social es 1.500 euros al año y tiene dos hijos uno, de año y medio y otro recién nacido. Se deducirá 1.200 euros por cada uno de los menores de tres años, en total 2.400 euros, aunque el importe correspondiente a su cotización sea de 1.500 euros al año.

Pero, cuando el importe de sus cotizaciones sea de 1.000 euros al año, se deducirá 1.000 euros por cada uno de los menores de tres años, en total 2.000 euros, porque el importe de sus cotizaciones actúa como límite máximo, ya que el importe de sus cotizaciones es inferior a los 1.200 euros al año.

2.4.- ABONO ANTICIPADO DEL IMPORTE DE LA DEDUCCIÓN.

Cuando un contribuyente del IRPF tenga derecho a la aplicación de la deducción por maternidad podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en adelante, AEAT, su abono anticipado. Si se obtiene tal abono anticipado, no se minorará la cuota diferencial del IRPF con el importe correspondiente a la deducción por maternidad; de este modo se evitan las duplicidades de cobro de un mismo beneficio fiscal ⁽⁴⁹⁾.

A) SUPUESTOS DE APLICACIÓN.

⁴⁵ Cfr., arts. 81. 2, segundo párrafo de la LIRPF y 60.1, segundo párrafo del RIRPF. Que se reitera en la consulta vinculante V0122-10.

⁴⁶ Cfr., la consulta vinculante V2992-11.

⁴⁷ Cfr., la consulta vinculante V2083-12.

⁴⁸ Véase, VAQUERA GARCÍA, A., y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R., *Op. Cit.*, pág. 76.

⁴⁹ Cfr., art. 81. 3 de la LIRPF.

Los contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción por maternidad podrán solicitar a la AEAT su abono de forma anticipada por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad alternativa, pero a estos efectos se exigen unos plazos mínimos de cotización mensuales (⁵⁰), que son los siguientes:

- 1) Un mínimo de quince días de cada mes respecto a los trabajadores con un contrato de trabajo a jornada completa y que estén dados de alta en el Régimen General o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.
- 2) Que se cotice durante todo el mes cuando el trabajador tenga un contrato de trabajo a tiempo parcial, siendo su jornada laboral, al menos, el 50 por ciento de la jornada ordinaria en la empresa, en su cómputo mensual, siempre que esté dado de alta en el Régimen General o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.
- 3) Un mínimo de diez jornadas reales de trabajo al mes siempre que sea un trabajador por cuenta ajena y dado de alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social.
- 4) Y un mínimo de quince días en el mes cuando sea un trabajador incluido en los restantes Regímenes Especiales de la Seguridad Social no citados en los párrafos anteriores o mutualistas de las respectivas mutualidades alternativas a la Seguridad Social (⁵¹).

B) TRAMITACIÓN DEL ABONO ANTICIPADO.

La regulación del abono anticipado de la deducción por maternidad se dispone en el apartado quinto del artículo 60 de la LIRPF y su detalle se desarrolla en la Orden EHA/394/2011, de 21 de febrero, por la que se aprueba el modelo 140, de solicitud del abono anticipado y comunicación de variaciones de la deducción por maternidad del IRPF.

Los contribuyentes con derecho a aplicarse esta deducción y que deseen percibir su abono anticipado deberán presentar el modelo 140, cumplimentando sus datos, a partir del momento en que se opte por la modalidad de abono anticipado. Una vez cumplimentada la solicitud no hay que reiterarla, salvo para

⁵⁰ Como señalan VAQUERA GARCÍA y MATA SIERRA, “el legislador confunde el término alta y el de cotización que, si bien en los supuestos normales son simultáneas, se trata de situaciones jurídicas totalmente distintas;” por ello, los plazos mínimos exigidos “deben considerarse como plazos de cotización y no de alta, ya que el estar de alta o situación asimilada no conlleva necesariamente tener que cotizar, aunque sí a la inversa”. Véase, VAQUERA GARCÍA, A., y MATA SIERRA, M.T., *Op. Cit.*, pág. 8.

⁵¹ Cfr., art. 60. 5 del RIRPF.

comunicar variaciones sobrevenidas con posterioridad, que incidan en el abono anticipado de esta deducción ⁽⁵²⁾.

Cuando varios contribuyentes tienen derecho a aplicarse el abono anticipado mensual de la deducción respecto del mismo menor acogido o tutelado, deberán presentar sus respectivas solicitudes de forma simultánea ⁽⁵³⁾.

A La vista de las solicitudes recibidas y de los datos obrantes en su poder, aportados tanto por la Seguridad Social y Mutualidades alternativas, como por los Registros Civiles ⁽⁵⁴⁾, la AEAT abonará de oficio de forma anticipada y a cuenta el importe de la deducción por maternidad. En el supuesto de que no proceda el abono anticipado de la deducción, se notificará al contribuyente la desestimación del abono anticipado, con expresión de las causas que motivan su denegación ⁽⁵⁵⁾.

El abono anticipado de esta deducción se efectuará, mediante transferencia bancaria, por la AEAT mensualmente por un importe de 100 euros por cada hijo. También es posible que el abono se efectúe por cheque cruzado o nominativo del Banco de España, cuando el contribuyente no tenga cuenta abierta en entidad de crédito o concorra alguna otra circunstancia que lo justifique. A tal efecto, deberá presentarse junto con la solicitud del abono anticipado un escrito dirigido al Administrador o Delegado de la AEAT

⁵² Cfr., arts. 3. y 4. de la Orden EHA/394/2011.

⁵³ Cfr., art. 4. de la Orden EHA/394/2011.

⁵⁴ En este sentido, téngase en cuenta por una parte, que la Seguridad Social y las Mutualidades alternativas tienen la obligación de presentar el modelo 185, que establece la información mensual que los órganos y entidades gestores de la Seguridad Social y las Mutualidades están obligadas a suministrar de sus afiliados o mutualistas a la AEAT y el modelo 156. Declaración Informativa. Cotizaciones de afiliados y mutualidades a efectos de la deducción por maternidad. Resumen anual. Por otra parte, los Registros Civiles a través de la Dirección General de los Registros y del Notariado del Ministerio de Justicia deben presentar el modelo 186, que regula la información mensual que se debe suministrar a la AEAT con relación a determinados datos obrantes en el Registro Civil relativos a nacimientos y defunciones. Cfr., la Orden HAC/96/2003, de 28 de enero, por la que se aprueba el modelo 185, que establece la información mensual que los órganos y entidades gestores de la Seguridad Social y las Mutualidades están obligadas a suministrar de sus afiliados o mutualistas a la AEAT; la Orden HAC/3580/2003, de 17 diciembre, por la que se aprueba el modelo 156 de declaración informativa anual de las cotizaciones de afiliados y mutualistas a efectos de la deducción por maternidad; y la Orden HAC/539/2003, de 10 de marzo, por la que se aprueba el modelo 186, que regula la información mensual que se debe suministrar a la AEAT con relación a determinados datos obrantes en el Registro Civil relativos a nacimientos y defunciones. Con relación a estas obligaciones y compartiendo la opinión de VAQUERA GARCÍA y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ cuando afirman que "Con relación a los deberes de información a cargo de distintas instituciones, de un lado, facilitan la gestión y el control por parte de la Administración Tributaria de la deducción; de otro, disminuyen la presión fiscal indirecta de los contribuyentes," Véase, VAQUERA GARCÍA, A., y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R., *Op. Cit.*, pág. 117.

⁵⁵ Cfr., art. 8. de la Orden EHA/394/2011.

correspondiente al domicilio del contribuyente, en el cual se especifiquen las circunstancias concurrentes y se solicite el abono por este medio ⁽⁵⁶⁾.

Los contribuyentes con derecho al abono anticipado de la deducción por maternidad están obligados a comunicar a la AEAT las variaciones sobrevenidas con posterioridad que afecten a su abono anticipado y el incumplimiento de alguno de los requisitos para su percepción, por causa sobrevenida con posterioridad a su solicitud. A tal efecto, se presentará el modelo 140, en el plazo de los quince días naturales siguientes a aquél en que se hubiera producido la variación o el incumplimiento de los requisitos. En particular, deberá utilizarse el modelo 140 para comunicar las siguientes variaciones:

Una, el fallecimiento del beneficiario al abono anticipado de la deducción.

Dos, la baja del beneficiario en la Seguridad Social o Mutualidad alternativa.

Tres, el cambio de residencia del beneficiario al extranjero o del resto del territorio español a los Territorios Históricos del País Vasco o a la Comunidad Foral de Navarra.

Cuatro, la renuncia del beneficiario al cobro anticipado de esta deducción.

Cinco, el cambio de régimen de la Seguridad Social o Mutualidad del beneficiario.

Y seis, la baja de alguno de los hijos, ya sea por fallecimiento, por cese de la convivencia con pérdida de la guarda y custodia ⁽⁵⁷⁾, por obtener rentas superiores a 8.000 euros, excluidas las exentas, o por obtener rentas que, aun sin alcanzar dicha cuantía determinen la obligación de presentar declaración por el IRPF.

No es necesario comunicar a la AEAT la pérdida del derecho al abono anticipado de la deducción cuando el hijo cumpla los tres años o, en los casos de adopción o acogimiento, cuando transcurran tres años desde la fecha de la adopción o el acogimiento.

Cuando se tenga que comunicar al mismo tiempo el alta de un hijo que otorga el derecho a la deducción y la baja de algún hijo que daba derecho a la misma será necesaria la presentación de dos modelos: uno para comunicar el alta y el otro para comunicar la baja ⁽⁵⁸⁾.

C) REGULARIZACIÓN.

⁵⁶ Cfr., art 8. de la Orden EHA/394/2011.

⁵⁷ Cfr., la consulta vinculante V1880-10.

⁵⁸ Cfr., art. 3. de la Orden EHA/394/2011.

Cuando el importe de la deducción por maternidad no se corresponda con el importe de su abono anticipado, los contribuyentes deberán regularizar tal situación en su declaración del IRPF, correspondiente al período impositivo en que se cobró el abono anticipado (⁵⁹). Mientras, el contribuyente no obligado a declarar deberá comunicarlo a la Administración Tributaria (⁶⁰).

Además, hay que tener presente que no serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a la deducción por maternidad que corresponda (⁶¹).

3.- LAS DEDUCCIONES POR FAMILIA NUMEROSA, POR PERSONAS CON DISCAPACIDAD A CARGO Y POR SER UN ASCENDIENTE CON DOS HIJOS A CARGO.

Estas deducciones se regulan en los artículos 81 *bis* de la LIRPF y 60 *bis* del RIRPF. Y también en la disposición adicional cuadragésima segunda de la LIRPF. Igualmente, hay que tener en cuenta la Orden HAP/2486/2014, de 29 de diciembre, que aprueba el modelo 143 para la solicitud del abono anticipado de las deducciones por familia numerosa y personas con discapacidad a cargo; esta orden fue modificada por la Orden HAP/410/2015, de 11 de marzo.

La aplicación de estas deducciones permite a los contribuyentes del IRPF, que realicen una actividad, ya sea ésta por cuenta propia o ajena, por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad alternativa, la posibilidad de minorar su cuota diferencial del IRPF en el importe que corresponda por la aplicación de las siguientes deducciones:

Una, por cada descendiente con discapacidad que dé derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, hasta 1.200 euros anuales.

Dos, por cada ascendiente con discapacidad que dé derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes, hasta 1.200 euros anuales.

⁵⁹ Cfr., art. 60. 5. 4.º del RIRPF, que se reitera en las consultas vinculantes V2992-11 y V1880-10.

⁶⁰ Según el artículo 60. 5. 4.º del RIRPF esta comunicación incluirá “la información que determine el Ministro de Economía y Hacienda, quien asimismo establecerá el lugar, forma y plazo de su presentación”. En este sentido, CARBAJO VASCO afirma que cuando no están obligados a presentar la declaración del IRPF, se regulariza mediante la comunicación del art. 81 de la Ley 40/1998. Mientras, GONZÁLEZ GONZÁLEZ, citando la respuesta núm. 933, de 20 de enero de 2003, de la AEAT, afirma que “si quien ha percibido un pago anticipado no es declarante deberá presentar el modelo 105, haciendo constar lo percibido anticipadamente a efectos de la regularización oportuna que será calculada por la Agencia”. Véanse, CARBAJO VASCO, D., *Op. Cit.*, Pág. 33. Y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I., “Familia y vida laboral: la deducción por maternidad”, *Información Fiscal*, núm. 70, 2005, pág. 55. En cualquier caso, si no hay modelo alguno aprobado a estos efectos, se debería acudir a la Administración de la AEAT correspondiente al domicilio del obligado tributario y solicitar carta de pago por el importe que se haya percibido anticipadamente de más y efectuar el ingreso correspondiente.

⁶¹ Cfr., art. 60. 5. 5.º del RIRPF.

Tres, por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendientes, hasta 1.200 euros anuales.

Cuando la familia numerosa sea de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 por ciento.

Igualmente podrán aplicarse estas deducciones los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, y también los contribuyentes que perciban prestaciones análogas a las anteriores, reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mentado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social ⁽⁶²⁾.

3.1.- ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN.

Estas deducciones exigen que su beneficiario sea un contribuyente del IRPF. Por consiguiente, se exige que la persona física tenga su residencia habitual en territorio español ⁽⁶³⁾ o que tenga su residencia habitual en el extranjero, por concurrir alguna de las circunstancias siguientes: una, por su condición de miembro de misiones diplomáticas españolas; dos, por su condición de miembro de las oficinas consulares españolas; tres, por ser titular de cargo o empleo oficial del Estado español, como miembro de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero; y cuatro, por ser funcionario en activo que ejerza en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular ⁽⁶⁴⁾.

Ahora bien, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de estas deducciones respecto de un mismo descendiente,

⁶² Cfr., art. 81 *bis* 1. de la LIRPF.

⁶³ Según el art. 9 de la LIRPF se considera que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes: a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Y se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

⁶⁴ Cfr., arts. 8. y 10. de la LIRPF.

ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales ⁽⁶⁵⁾, sin perjuicio de la cesión del derecho a la deducción a favor de otro contribuyente, que tenga derecho a su aplicación respecto al mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa ⁽⁶⁶⁾.

De este modo, estas deducciones no restringen su aplicación a las mujeres contribuyentes, a diferencia de la deducción por maternidad. Sin embargo, respecto a la deducción por familia numerosa se observa una preferencia en favor de los padres, ante los hermanos. Así, de existir padres éstos tendrán preferencia al aplicar la deducción por familia numerosa. Y los hermanos sólo podrán solicitar esta deducción en ausencia de padres, por lo tanto cuando sean huérfanos de padre y madre, porque de existir uno de ellos, éste cualquiera que sea tendrá preferencia frente a sus hijos al aplicar esta deducción.

3.2.- REQUISITOS.

La aplicación de cualquiera de estas deducciones exige una serie de requisitos comunes, al margen del requisito subjetivo del beneficiario, que con carácter general, son los siguientes: uno, que el contribuyente realice una actividad por cuenta propia o ajena; dos, que el contribuyente esté dado de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad de carácter alternativo; y tres, implícitamente se exige la cotización a la Seguridad Social o mutualidad de carácter alternativo ⁽⁶⁷⁾. Dado que estos requisitos son comunes a la deducción por maternidad nos remitimos a lo expuesto en dicha deducción y evitamos reiterar su contenido.

Sin embargo, estas deducciones también son aplicables incluso cuando no se cumplan los requisitos que se exigen con carácter general, por cuanto se tiene en cuenta la coyuntura socio-económica actual; por ello, es posible la aplicación de estas deducciones, pese a no ejercer actividad alguna, cuando el contribuyente perciba cualquiera de los siguientes conceptos:

- Prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo.
- Pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado.

⁶⁵ Obsérvese que no es posible aplicar prorrateo alguno en relación con el importe de la deducción por ser un ascendiente con dos hijos a cargo y sin derecho a percibir anualidades por alimentos.

⁶⁶ Cfr., art. 81 *bis* 1. último párrafo de la LIRPF.

⁶⁷ Cfr., art. 60 *bis* 1. del RIRPF. Una vez más, nuestro legislador confunde alta y cotización. Recuérdese que cuando se solicite el abono anticipado de cualquiera de estas deducciones se exige una cotización mínima. Que es la misma que se exige al aplicar la deducción por maternidad.

- Prestaciones análogas a las anteriores, reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social, insistimos en que deben ser prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social.

Además, hay que tener en cuenta que cada una de estas deducciones exige unos requisitos específicos, que seguidamente se analizan.

Así, **la deducción por descendiente con discapacidad o ascendiente con discapacidad** exige que ambos sean discapacitados y que el beneficiario de dicha deducción tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendiente o al mínimo por ascendiente.

A efectos del IRPF, se considera que una persona tiene la consideración de persona con discapacidad cuando acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33 por cien. En particular, se considera acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por cien 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 ⁽⁶⁸⁾.

El grado de discapacidad se acredita mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas ⁽⁶⁹⁾.

El otro requisito exigido es que el beneficiario de la deducción tenga derecho a aplicarse el mínimo por descendiente o ascendiente respecto al discapacitado. Como el requisito de que se tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendiente se ha analizado con relación a la deducción por maternidad, nos remitimos a lo expuesto en dicho apartado.

El beneficiario de la deducción por ascendiente con discapacidad se aplicará el mínimo por este ascendiente cuando el contribuyente, que es el beneficiario, conviva con el ascendiente y éste no obtenga rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, con independencia de la edad del ascendiente

⁶⁸ Cfr., art. 60. 3. de la LIRPF.

⁶⁹ Cfr., art. 72. 1. del RIRPF.

discapacitado (⁷⁰). Respecto a los requisitos específicos de esta deducción hay que analizar la convivencia y qué se entiende por ascendiente.

Con relación a la convivencia, la regla 5.ª del artículo 61 del RIRPF exige la convivencia “al menos, la mitad del período impositivo o, en el caso de fallecimiento del ascendiente antes de la finalización de este, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento.” En este sentido, la Administración tributaria aclara que se exige esta convivencia aun cuando no haya convivencia en la fecha de devengo del impuesto (⁷¹).

Además, el artículo 59. 1 de la LIRPF establece que entre otros casos, se considera que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

Al referirnos al ascendiente, hay que señalar que la Administración tributaria exige que el ascendiente lo sea en línea recta, ya sea por naturaleza o adopción, pero no en línea colateral o por afinidad (⁷²).

Por su parte **la deducción por familia numerosa** nos remite a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas (⁷³). Según el artículo 2 de la Ley 40/2003, se considera que una familia es numerosa cuando está integrada por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes. Y se equipara a la familia numerosa las familias constituidas por:

- a) Uno o dos ascendientes con dos hijos, sean o no comunes, siempre que al menos uno de éstos sea discapacitado o esté incapacitado para trabajar.
- b) Dos ascendientes, cuando ambos fueran discapacitados, o, al menos, uno de ellos tuviera un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, o estuvieran incapacitados para trabajar, con dos hijos, sean o no comunes.
- c) El padre o la madre separados o divorciados, con tres o más hijos, sean o no comunes, aunque estén en distintas unidades familiares,

⁷⁰ Cfr., art. 59. 1. de la LIRPF. Además téngase en cuenta que según el artículo 61. 2.ª del RIRPF, no procederá la aplicación del mínimo por ascendiente cuando el ascendiente que genere el derecho al mismo presente declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

⁷¹ Cfr., la consulta vinculante V1752-08.

⁷² Cfr., la consulta V1128-15, en ella la Administración concluye que el consultante no tiene derecho a la aplicación de la deducción por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo, habida cuenta de que se trata de su hermana y, además no forma familia numerosa. Con relación al mínimo por ascendiente véanse las consultas vinculantes V0062-12, V2366-11 y V1380-08.

⁷³ La Ley 26/2014 modifica el importe del mínimo por descendientes en el IRPF, incrementando su importe especialmente respecto de los dos primeros, ya que a partir del tercero se aplica la deducción por familia numerosa. Así, el importe correspondiente al primer descendiente se incrementa en 564 euros y el importe correspondiente al segundo descendiente se incrementa en 660 euros.

siempre que se encuentren bajo su dependencia económica, aunque no vivan en el domicilio conyugal.

d) Dos o más hermanos huérfanos de padre y madre sometidos a tutela, acogimiento o guarda que convivan con el tutor, acogedor o guardador, pero no se hallen a sus expensas.

e) Tres o más hermanos huérfanos de padre y madre, mayores de 18 años, o dos, si uno de ellos es discapacitado, que convivan y tengan una dependencia económica entre ellos.

El padre o la madre con dos hijos, cuando haya fallecido el otro progenitor.

A efectos de tener la condición de familia numerosa y según el artículo 3 de la Ley 40/2003, los hijos deben ser solteros y menores de 21 años de edad, o ser discapacitados o estar incapacitados para trabajar, cualquiera que fuese su edad. Tal límite de edad se ampliará hasta los 25 años de edad, cuando cursen estudios que se consideren adecuados a su edad y titulación o encaminados a la obtención de un puesto de trabajo.

Además, cuando la familia numerosa es de categoría especial (⁷⁴), esta deducción se incrementará en un 100 por ciento.

Con relación a los requisitos específicos de la **deducción por ser un ascendiente con dos hijos a cargo** hay que destacar en primer lugar, que el legislador ciñe su aplicación al ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial; por lo tanto, no incluye al padre o madre, viudo o viuda, con dos hijos, porque en este último supuesto sería posible aplicar la deducción en la cuota diferencial del IRPF por ser familia numerosa, que recordemos que es incompatible con la deducción por ser un ascendiente con dos hijos a cargo.

En segundo lugar, el ascendiente no debe tener derecho a percibir anualidades por alimentos, ya que así lo exige la LIRPF. Y en tercer lugar, recuérdese que los hijos deben dar derecho a la aplicación del mínimo por descendiente en su totalidad, por ello, este ascendiente debe tener la guarda y custodia de los mismos en su integridad.

3.3.- CÁLCULO DEL IMPORTE DE LA DEDUCCIÓN.

Estas deducciones se aplicarán con relación a cada contribuyente con derecho a las mismas y se calcularán proporcionalmente al número de meses en que se

⁷⁴ Según el artículo 4 de la Ley 40/2003, se considera que una familia numerosa es de categoría especial cuando la familia tenga cinco o más hijos y las de cuatro hijos de los cuales al menos tres procedan de parto, adopción o acogimiento permanente o preadoptivo múltiples. Sin embargo, las unidades familiares con cuatro hijos se clasificarán en la categoría especial cuando sus ingresos anuales, divididos por el número de miembros que las componen, no superen en cómputo anual el 75 por ciento del salario mínimo interprofesional vigente, incluidas las pagas extraordinarias. Cada hijo discapacitado o incapacitado para trabajar computará como dos para determinar la categoría en que se clasifica la unidad familiar de la que forma parte.

cumplan simultáneamente todos los requisitos exigidos ⁽⁷⁵⁾, pero teniendo en cuenta las dos reglas siguientes ⁽⁷⁶⁾:

Una, la condición de familia numerosa y la situación de discapacidad se determinarán de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

Y dos, el requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad alternativa se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.

Además, a efectos del cálculo de la deducción y cuando se cede el derecho a la deducción a favor de otro contribuyente ⁽⁷⁷⁾, hay que tener en cuenta las reglas especiales siguientes:

Primera, el importe de la deducción no se prorrateará entre ellos, ya que se aplicará íntegramente por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.

Segunda, se computarán los meses en que cualquiera de los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción cumpla los requisitos exigidos para su aplicación.

Tercera, se tendrán en cuenta de forma conjunta las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

Y cuarta, los importes que, en su caso, se hubieran percibido anticipadamente, se considerarán obtenidos por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción ⁽⁷⁸⁾.

Sin embargo, el importe de estas deducciones tiene un límite máximo. El límite máximo cuando el contribuyente trabaja, está dado de alta y cotiza a la Seguridad Social o mutualidad alternativa es el importe íntegro de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades alternativas devengadas en cada período impositivo, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder ⁽⁷⁹⁾. Con relación al límite máximo debemos efectuar algunas precisiones:

⁷⁵ Cfr., arts. 81 *bis* 2. de la LIRPF y 60 *bis* 1. del RIRPF.

⁷⁶ Cfr., art. 60 *bis* 2. del RIRPF.

⁷⁷ Que se prevé con relación a las siguientes deducciones: por discapacidad de un descendiente, por discapacidad de un ascendiente y por familia numerosa, cuando varios contribuyentes tengan derecho a aplicarse estas deducciones respecto del mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa.

⁷⁸ Cfr., art. 81 *bis* 4. tercer párrafo de la LIRPF y art. 60 *bis* 5. del RIRPF.

⁷⁹ Cfr., art. 81 *bis* 2. de la LIRPF y art. 60 *bis* 1. del RIRPF.

Primera precisión, a efectos del límite máximo hay que tener presente que este límite se aplica con relación a cada una de las deducciones, específicamente respecto a la deducción por cada descendiente con discapacidad, por cada ascendiente con discapacidad y por familia numerosa o por ser un ascendiente con dos hijos a cargo y sin derecho a percibir anualidades por alimentos, porque recordemos que estas deducciones son compatibles y acumulables, excepto la deducción por familia numerosa y por ser un ascendiente con dos hijos a cargo y sin derecho a percibir anualidades por alimentos, estas dos últimas son excluyentes entre sí, pero compatibles con las anteriores ⁽⁸⁰⁾.

Segunda precisión, cuando se tenga derecho a la deducción por descendientes o ascendientes con discapacidad, respecto de varios descendientes o ascendientes con discapacidad, el límite máximo se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos ⁽⁸¹⁾.

Así, es posible que por dos o más descendiente o, en su caso, ascendientes con discapacidad, se pueda deducir un máximo de 1.200 euros por cada uno de ellos, aunque el importe cotizado sea de 1.200 euros.

Del mismo modo, una familia integrada por dos cónyuges y con dos hijos, uno de éstos con discapacidad y con dos ascendientes, ambos con discapacidad. En la que el único progenitor que trabaja es el hijo de los ascendientes discapacitados, quién cotiza 2.000 euros anuales a la Seguridad Social y tiene derecho a aplicarse las deducciones siguientes:

Una, por familia numerosa 1.200 euros, porque se equipara a la familia numerosa, la constituida por uno o dos ascendientes con dos hijos, sean o no comunes, siempre que al menos uno de éstos sea discapacitado ⁽⁸²⁾.

Dos, por discapacidad de un descendiente, otros 1.200 euros.

Y tres, por discapacidad de dos ascendientes, le corresponde 1.200 euros por cada uno de los ascendientes, por lo tanto, 2.400 euros.

Obsérvese que el importe cotizado es de 2.000 euros, pero como el límite máximo se aplica respecto a cada una de las deducciones: familia numerosa, ascendiente discapacitado y descendiente con discapacidad, se aplicarían las tres deducciones simultáneamente, ya que éstas son compatibles y acumulables.

⁸⁰ Cfr., art. 81 *bis* 1. de la LIRPF.

⁸¹ Cfr., art. 81 *bis* 2. de la LIRPF.

⁸² Cfr., art. 2. 2. a) L 40/2003. Además, según el artículo 4 de la misma Ley esta familia numerosa es de categoría general.

Pero, además al ser dos los ascendientes con discapacidad, ambos ascendientes del progenitor que cotiza, éste contribuyente se puede deducir 1.200 euros por cada uno de estos ascendientes, por lo tanto, 2.400 euros.

Así pues, el importe total deducible correspondiente a estas deducciones sería de 4.800 euros, pese a cotizar a la Seguridad Social sólo 2.000 euros.

Y tercera precisión, a efectos del límite máximo deducible y respecto a las familias numerosas de categoría especial no se tiene en cuenta el incremento del importe deducible en un 100 por cien, esto es, en 100 euros más, precisamente porque es una familia numerosa de categoría especial ⁽⁸³⁾.

Así, una familia numerosa de categoría especial en la que trabajen ambos progenitores, cotizando cada uno de ellos 1.500 euros anuales, se deducirían 2.400 euros en total, 1.200 euros cada uno de los cónyuges, ya que su importe se prorratea entre ellos, como establece el artículo 81 bis 1, último párrafo de la LIRPF.

No obstante, al determinar el límite máximo deducible cuando el contribuyente percibe prestaciones contributivas o asistenciales ⁽⁸⁴⁾ hay que tener en cuenta las precisiones siguientes:

Una, a efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción, el requisito de percibir estas prestaciones se entenderá cumplido cuando las mismas se perciban en cualquier día del mes.

Dos, No será exigible el requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad alternativa.

Y tres, en estos casos no se aplicará el límite máximo del importe de las cotizaciones y cuotas a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo, ni siquiera cuando se hubiera cedido a su favor el derecho a la deducción ⁽⁸⁵⁾.

3.4.- ABONO ANTICIPADO DEL IMPORTE DE ESTAS DEDUCCIONES.

⁸³ Cfr., art. 81 *bis* 1. de la LIRPF y art. 60 *bis* 1. del RIRPF.

⁸⁴ En particular, nos referimos a las prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo; a las pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado; y a las prestaciones análogas a las anteriores, reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social, cuando éstas últimas sean prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social.

⁸⁵ Cfr., la disposición adicional cuadragésima segunda de la LIRPF y el artículo 60 *bis* del RIRPF.

Los contribuyentes del IRPF que tengan derecho a la aplicación de cualquiera de estas deducciones podrán solicitar a la AEAT su abono anticipado.

Cuando se obtenga el abono anticipado del importe correspondiente a estas deducciones no se minorará la cuota diferencial del IRPF, evitando las duplicidades en su cobro ⁽⁸⁶⁾.

A) SUPUESTOS DE APLICACIÓN.

Los contribuyentes con derecho a la aplicación de estas deducciones podrán solicitar a la AEAT su abono anticipado por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutuality alternativa y coticen los plazos mínimos exigidos, que son los mismos que se exigen con relación a la deducción por maternidad, a los cuales nos remitimos ⁽⁸⁷⁾.

También podrán solicitar el abono anticipado los contribuyentes que perciban prestaciones por desempleo o pensiones de los regímenes de previsión social o asimilada, pero teniendo en cuenta que su abono anticipado será proporcional o se corresponderá con cada uno de los meses en que se perciban tales prestaciones ⁽⁸⁸⁾.

B) TRAMITACIÓN DEL ABONO ANTICIPADO.

La regulación del abono anticipado de estas deducciones se establece en el apartado cuarto del artículo 60 bis del RIRPF y su detalle se desarrolla en Orden HAP/2486/2014, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 143 para la solicitud del abono anticipado de las deducciones por familia numerosa y personas con discapacidad a cargo del IRPF, que posteriormente fue modificada por la Orden HAP/410/2015, de 11 de marzo.

Los contribuyentes con derecho a aplicar estas deducciones y que opten por la modalidad de abono anticipado podrán presentar la **solicitud** de su abono anticipado, que se presentará ajustada al modelo 143, cumplimentando los datos que correspondan, atendiendo a la deducción que se solicite, siempre que se cumplan los requisitos exigidos ⁽⁸⁹⁾.

Se presentará una solicitud por cada deducción a la que se pueda tener derecho. Así, en el caso de ascendientes o descendientes a cargo, se debe presentar una solicitud con relación a cada ascendiente o descendiente que dé derecho a la deducción.

⁸⁶ cfr., art. 81 *bis* 3. de la LIRPF.

⁸⁷ Cfr., art. 60 *bis* 3. del RIRPF.

⁸⁸ Cfr., la disposición adicional cuadragésima segunda de la LIRPF.

⁸⁹ Cfr., art. 60 *bis* 4. 1.º a) del RIRPF y art. 3. de la Orden HAP/2486/2014.

Presentada la solicitud no hay que reiterarla durante el período en que se tenga derecho al abono anticipado. Sí que deben comunicarse las variaciones sobrevenidas con posterioridad, que afecten a su abono anticipado ⁽⁹⁰⁾.

En relación con la deducción por familia numerosa o persona con discapacidad a cargo, su solicitud no requiere que se acompañe de documento justificativo alguno de los requisitos exigidos, ya que la AEAT efectuará su verificación, pero sí debe indicarse la fecha de reconocimiento del grado de discapacidad.

Sin embargo, téngase en cuenta que con relación a la deducción por descendiente con discapacidad, por ascendiente con discapacidad y por familia numerosa hay dos modalidades de solicitud del abono anticipado.

Por una parte, **la solicitud individual**, esta solicitud se presenta por cada contribuyente con derecho a la deducción y se le abonará a cada uno de los solicitantes la cantidad que proporcionalmente le corresponda, según el número de contribuyentes con derecho a aplicarse el mínimo respecto del mismo descendiente o ascendiente con discapacidad. O, en su caso, entre el número de ascendientes o hermanos, huérfanos de padre y madre, que formen parte de la misma familia numerosa ⁽⁹¹⁾.

Por otra parte, **la solicitud colectiva** se presentará por todos los contribuyentes que pudieran tener derecho a la deducción respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa. En esta solicitud deberá designarse como primer solicitante a un contribuyente que cumpla los requisitos exigidos, en el momento de presentar la solicitud. En tal caso, el abono se efectuará mensualmente sin prorrateo alguno a favor del primer solicitante, por lo que consideramos que en este caso hay una cesión implícita del abono anticipado de la deducción a favor del primer solicitante ⁽⁹²⁾.

En las solicitudes colectivas correspondientes a la deducción por familia numerosa deben consignarse como solicitantes únicamente los ascendientes, salvo cuando se trate de hermanos, huérfanos de padre y madre, en cuyo caso los hermanos serán los solicitantes. Por tanto, en las solicitudes colectivas de familias numerosas no deben incorporarse los hijos a las solicitudes del abono anticipado, cuando los solicitantes son los ascendientes.

La modalidad de solicitud podrá modificarse cada mes de enero con relación a cada una de las deducciones ⁽⁹³⁾.

La AEAT a la vista de la solicitud recibida y de los datos obrantes en su poder ⁽⁹⁴⁾ abonará de oficio, de forma anticipada y a cuenta, el importe

⁹⁰ Cfr., art. 3. de la Orden HAP/2486/2014.

⁹¹ Cfr., art. 4. 2. a) de la Orden HAP/2486/2014.

⁹² Cfr., arts. 4. 2. b) y 4. 7. de la Orden HAP/2486/2014.

⁹³ Cfr., art. 60 bis 4. 1.º del RIRPF y art. 4. 3. de la Orden HAP/2486/2014.

correspondiente a cada deducción. Recuérdese que cuando la solicitud es colectiva, el abono se efectuará a quien figure como primer solicitante.

Cuando no proceda el abono anticipado se notificará la desestimación del abono anticipado al contribuyente, con expresión de las causas que motivan su denegación ⁽⁹⁵⁾.

El abono anticipado de la deducción se efectuará mensualmente por la AEAT, mediante transferencia bancaria. Cuando la solicitud es colectiva se abonarán 100 euros por cada una de las deducciones que correspondan, pero en la deducción por familia numerosa, cuando ésta sea de categoría especial su importe será de 200 euros ⁽⁹⁶⁾.

Por el contrario, cuando la solicitud del abono anticipado es individual, se abonará al solicitante la cantidad que resulte de dividir el importe que proceda entre el número de contribuyentes con derecho a aplicar el mínimo que corresponda, respecto del mismo descendiente o ascendiente con discapacidad, o entre el número de ascendientes o hermanos, huérfanos de padre y madre, que formen parte de la misma familia numerosa, según proceda.

El abono anticipado de la deducción generalmente se efectuará mediante transferencia bancaria, pero también es posible su abono mediante cheque cruzado o nominativo cuando concurren circunstancias que lo justifiquen y siempre que junto a la solicitud del abono anticipado, modelo 143, se presente un escrito dirigido al titular de la Administración o Delegado de la AEAT que corresponda al domicilio del contribuyente y solicitante, quien tras las previas comprobaciones, podrá ordenar la emisión del cheque nominativo del Banco de España ⁽⁹⁷⁾.

Los contribuyentes con derecho al abono anticipado de estas deducciones están obligados a comunicar a la AEAT las variaciones que afecten a su abono anticipado y el incumplimiento de alguno de los requisitos para su percepción por alguna causa o circunstancia sobrevenida ⁽⁹⁸⁾.

⁹⁴ Según lo establecido en el apartado segundo, de la disposición adicional cuadragésima segunda de la LIRPF y lo previsto en el artículo 60 bis. 6. del RIRPF, el Servicio Público de Empleo Estatal, la Seguridad Social, y las mutualidades de previsión social alternativas a las de la Seguridad Social y cualquier otro organismo que abonen las prestaciones y pensiones a que se refiere el sexto párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de la LIRPF, estarán obligados a suministrar por vía electrónica a la AEAT durante los diez primeros días de cada mes los datos de las personas a las que hayan satisfecho las citadas prestaciones o pensiones durante el mes anterior. Por su parte, las CCAA y el Instituto de Mayores y Servicios Sociales estarán obligados a suministrar por vía electrónica a la AEAT durante los diez primeros días de cada mes los datos de familias numerosas y discapacidad correspondientes al mes anterior.

⁹⁵ Cfr., art. 60 bis 4. 1.º b) del RIRPF y art. 4. 5. de la Orden HAP/2486/2014.

⁹⁶ Cfr., art. 60 bis 4. 1.º c) del RIRPF.

⁹⁷ Cfr., art. 4. 6. de la Orden HAP/2486/2014.

⁹⁸ Cfr., art. 60 bis 4. 2.º del RIRPF.

Esta comunicación debe efectuarse en el plazo de quince días naturales siguientes a aquél en que se hubiera producido la variación o el incumplimiento de los requisitos, mediante la presentación del modelo 143, bien por vía electrónica a través de internet, o bien, mediante llamada al Centro de Atención Telefónica de la AEAT.

C) REGULARIZACIÓN.

Cuando el importe correspondiente a la deducción no se corresponda con el de su abono anticipado, los contribuyentes deberán regularizar esta situación en su declaración del IRPF, correspondiente al período impositivo en que se ha obtenido el abono anticipado.

Cuando el contribuyente no esté obligado a presentar declaración del IRPF la regularización se efectuará mediante la presentación del modelo, que a tal efecto se establezca, en el lugar, forma y plazo que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas ⁽⁹⁹⁾.

Cuando se efectúe esta regularización no se exigirán intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a estas deducciones ⁽¹⁰⁰⁾.

D) CESIÓN DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN A FAVOR DE OTRO CONTRIBUYENTE.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la deducción por descendiente con discapacidad, ascendiente con discapacidad y por familia numerosa, respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, se podrá ceder el derecho a la deducción a favor de uno de los contribuyentes ⁽¹⁰¹⁾.

Por ello, recordamos que en tal caso el importe de la deducción no se prorrateará entre ellos, ya que se aplicará íntegramente por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción. Y los importes que, en su caso, se hubieran percibido anticipadamente, se considerarán obtenidos por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.

Cuando se hubiera optado por la percepción anticipada de la deducción, presentando una solicitud colectiva, se entenderá cedido el derecho a la deducción en favor del primer solicitante. Quién deberá consignar en su

⁹⁹ Cfr., art. 60 *bis* 4. 3.º del RIRPF. Este modelo está pendiente de aprobación, pero si no se aprobara modelo alguno, habría que acudir a la Administración de la AEAT correspondiente al domicilio del obligado tributario y solicitar carta de pago por el importe que se haya percibido anticipadamente de más y efectuar el ingreso correspondiente.

¹⁰⁰ Cfr., art. 60 *bis* 4. 4.º del RIRPF.

¹⁰¹ Cfr., art. 81 *bis* 4. de la LIRPF y art. 60 *bis* 5. del RIRPF.

declaración del IRPF el importe de la deducción y la totalidad del pago anticipado percibido.

En los restantes casos, se entenderá cedido el derecho a la deducción en favor del contribuyente que aplique la deducción en su declaración del IRPF. Esta circunstancia, la cesión del derecho, se hará constar en la declaración de todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción y han cedido su derecho. Cuando el cedente sea un no obligado a declarar, en cuyo caso tal cesión se efectuará mediante la presentación del modelo en el lugar, forma y plazo que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, que a día de hoy está pendiente de aprobación ⁽¹⁰²⁾.

En cualquier caso, la cesión de este derecho, ya sea a practicar la deducción o al abono anticipado de la misma, no origina transmisión lucrativa alguna a efectos fiscales ⁽¹⁰³⁾. Por lo tanto, no estamos ante una donación que tribute como tal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por expresa disposición legal.

4.- EL POSIBLE CARÁCTER REGRESIVO DE ESTAS DEDUCCIONES Y SU UBICACIÓN EN EL IRPF.

Tanto la deducción por maternidad como las restantes deducciones que hemos analizado en este trabajo se ubican como minoraciones a la cuota diferencial, por ello las hemos denominado deducciones en la cuota diferencial.

Ahora bien, con relación a la deducción por maternidad, que igualmente sería predicable respecto de las demás deducciones, el Comité Económico y Social critica que al situar el límite de la deducción en la cuantía de las cotizaciones aportadas al sistema público de Seguridad Social o a las Mutualidades alternativas este límite tiene un carácter regresivo ⁽¹⁰⁴⁾.

Nosotros no compartimos esta opinión, ni respecto a la deducción por maternidad, ni tampoco respecto a las restantes deducciones, por varias razones:

Primera razón, porque su importe no es elevado, ya que como máximo se puede obtener 100 euros mensuales, que suman 1.200 euros anuales ⁽¹⁰⁵⁾.

¹⁰² Cfr., art. 60 *bis* 5. último párrafo del RIRPF.

¹⁰³ Cfr., art. 81 *bis* 4. de la LIRPF.

¹⁰⁴ Véase, Comité Económico y Social, *Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Reforma parcial de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias*, de 29 de mayo de 2002, pág. 18. Esta opinión es compartida por VAQUERA GARCÍA, A., y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R., *Op. Cit.*, pág. 116. Y VAQUERA GARCÍA, A., y MATA SIERRA, M.T., *Op. Cit.*, pág. 18.

¹⁰⁵ En este sentido, con relación a las nuevas deducciones ROVIRA FERRER considera insuficiente su cuantía y la ausencia de previsión alguna sobre su periódica actualización. Véase, ROVIRA FERRER, I., "Las nuevas deducciones en el IRPF para las familias

Téngase en cuenta que generalmente estos importes son la devolución de las cantidades cotizadas a la Seguridad Social o a la mutualidad alternativa bien, en su totalidad o bien, en parte ⁽¹⁰⁶⁾.

Segunda razón, porque además todas estas deducciones analizadas permiten recuperar en ocasiones más de lo cotizado a la Seguridad Social o mutualidad alternativa. Y ello por los siguientes motivos: en primer lugar, el hecho de que la deducción por maternidad se aplique respecto de cada hijo menor de tres años, permite obtener más de lo cotizado previamente, ya que esta deducción se aplica *por cada hijo menor de tres años* –la cursiva es nuestra-, en función del número de hijos menores de tres años de edad.

En segundo lugar, el que las deducciones sean acumulativas y no excluyentes favorece que en algunas ocasiones el importe de los cobros anticipados o de las deducciones supere las cantidades que se han cotizado, porque al aplicarse estas deducciones de forma independiente, con relación a cada una de las deducciones, y el hecho de que sean compatibles entre sí -no los son la deducción por familia numerosa y por ascendiente con dos hijos a cargo-, permite que un contribuyente obtenga cantidades que no se han ingresado en la Seguridad Social o mutualidad alternativa.

Y tercera razón, su establecimiento y aplicación en la cuota del IRPF. En este sentido, la Comisión para la reforma del IRPF proponía el establecimiento de una deducción especial por maternidad en el IRPF, pero defendía su aplicación en la cuota del IRPF, en cuanto “que dé, incluso, derecho a la devolución en caso de que no exista cuota líquida suficiente para atender a su completa compensación” ⁽¹⁰⁷⁾.

En esta misma línea, el propio CES recomienda “en aquellos casos en que pueda ser aconsejable la existencia de un incentivo tributario debería realizarse

numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales”, *Op. Cit.*, pág. 64.

¹⁰⁶ En este sentido, véase GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I., *Op. Cit.*, pág. 54.

¹⁰⁷ Además agregaba que tenía efectos beneficiosos por las siguientes razones: una, porque no se alteraría ni el concepto, ni la estructura de los actuales mínimos personales y familiares; dos, así, no se confundiría con los mínimos adicionales establecidos para compensar el mayor gasto que genera la cobertura de las necesidades básicas de los niños menores de tres años; y tres, porque su articulación independiente facilitaría extraordinariamente la devolución de esta deducción en la cuota, incluso cuando no existiese cuota líquida suficiente para su debida compensación, lo que no ocurre con el mínimo personal y familiar. Véase, *Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 3 de abril de 2002, pág. 94.

En este mismo sentido, véanse VAQUERA GARCÍA, A., y MATA SIERRA, M.T., *Op. Cit.*, pág. 14 y VAQUERA GARCÍA, A., y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R., *Op. Cit.*, pág. 110. O en opinión de GONZÁLEZ GONZÁLEZ “nos parece razonable su ubicación en el ámbito de la cuota diferencial, no tanto porque se trate de pagos a cuenta del impuesto sino por cuanto se trata de pagos ya efectuados, en este caso a la Seguridad Social.” Véase, GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I., *Op. Cit.*, pág. 54.

mediante una deducción en la cuota, de efecto más equitativo”⁽¹⁰⁸⁾. O como señala GÓMEZ GARCÍA, con relación a la deducción por maternidad, nos parece perfecta su ubicación en la cuota, ya que “si se aplicara en base beneficiaría más a los que más tienen. De esta forma, su aplicación es neutral, por esto se permite, como veremos, solicitarlo por anticipado, para no perjudicar a aquellos contribuyentes que no tengan obligación de presentar declaración”⁽¹⁰⁹⁾. Igualmente, MORENO MORENO afirma que “las deducciones en cuota son independientes de la renta, lo que evita efectos negativos sobre la progresividad y benefician a los contribuyentes con rentas más bajas al ser el ahorro de la carga fiscal proporcionalmente mayor”⁽¹¹⁰⁾.

Por consiguiente, consideramos que la ubicación de todas estas deducciones es la apropiada y no compartimos que su regulación tenga carácter regresivo.

5.- CONSIDERACIONES FINALES.

Una vez analizadas estas deducciones en la cuota diferencial del IRPF, previstas en la normativa estatal, hemos de efectuar las siguientes consideraciones:

Primera, el hecho de que la deducción por maternidad no sea transferible entre los cónyuges es un incentivo, en este caso fiscal, y estímulo al trabajo de la mujer fuera del hogar, con independencia de su estado civil, por el simple hecho de ser mujer, trabajadora y madre. Que ciertamente supone una discriminación, en este caso positiva a favor de la mujer, que nos congratula por cuanto generalmente es la mujer la encargada del cuidado de los hijos, especialmente de los menores de tres años.

Segunda, respecto a la deducción por descendientes con discapacidad hay que reseñar que su aplicación beneficia por igual a ambos progenitores. Así, cuando ambos cumplan los requisitos exigidos, ambos se prorratearán, al 50 por ciento, como máximo los 1.200 euros, por cada descendiente con discapacidad. Pero, cuando sólo uno de los progenitor cumpla los requisitos exigidos para aplicar esta deducción, él será exclusivamente el beneficiario de la misma, ya que esta deducción es transferible entre ambos progenitores. Esta misma situación es predicable respecto a la deducción por familia numerosa, además recuérdese que ésta se aplica preferentemente a los padres, los hijos sólo pueden aplicársela cuando sean huérfanos de padre y madre.

¹⁰⁸ Véase, Comité Económico y Social, *Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Reforma parcial de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias*, de 29 de mayo de 2002, pág. 48.

¹⁰⁹ Véase, GÓMEZ GARCÍA, M., *Op. Cit.*, págs. 2229 y 2230.

¹¹⁰ Véase, MORENO MORENO, M.C., “Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 18, 2004, pág. 16.

Por el contrario, la deducción por ascendientes con discapacidad sólo beneficia a su descendiente que cumpla los requisitos exigidos, que trabaje por cuenta propia o ajena, con alta y cotización a la Seguridad Social o mutualidad alternativa y que conviva con sus ascendientes.

Todas estas deducciones nos parecen muy positivas, en cuanto que son un incentivo fiscal a los contribuyentes con situaciones familiares y personales muy dignas de apoyo, en este caso, tributario.

Tercera, es cierto que la aplicación de estas deducciones exige que el beneficiario de las mismas sea contribuyente; por lo tanto, que su trabajo sea legal, con lo cual efectivamente no se benefician de las mismas las personas más necesitadas, que trabajan ilegalmente o que ni tan siquiera trabajan. Pero también es cierto, que estamos ante beneficios fiscales, que lógicamente deben incentivar el trabajo legal, no la economía sumergida.

Cuarta, nos parece muy loable el que no se le exija al contribuyente, al solicitar el abono anticipado del importe de cualquiera de las deducciones o, al practicar cualquier deducción, que aporte la documentación que la AEAT ya tiene en su poder. De este modo, se facilita tanto la solicitud del abono anticipado de cualquier deducción, como la aplicación de cualquier deducción, ya que se reduce la presión fiscal indirecta, gracias a las obligaciones de información que deben cumplir las instituciones –Servicio Público de Empleo Estatal, Seguridad Social, Mutualidades alternativas, Registro Civil, Instituto de Mayores y Servicios Sociales, etcétera- y que, por otra parte, le permiten a la AEAT agilizar la gestión y el control de estas deducciones.

Y quinta, la protección integral de la familia, social, económica y jurídica, sólo podrá hacerse con una política global, tanto fiscal como social, con relación al sistema jurídico en su conjunto. Y no sólo en el ordenamiento tributario, sin que se incida exclusivamente en el IRPF, ya que hay otros impuesto, también en relación al gasto público; lo que exige una red de servicios públicos adecuada, no sólo referida a los menores de edad, especialmente los menores de tres años, sino también a las personas mayores y, en particular a los discapacitados, cualquiera que sea su edad. Téngase en cuenta que con respecto al gasto público hay mucho por hacer, como: enseñanza pública desde el momento en que se reincorpora el progenitor al trabajo, unos horarios laborales que realmente permitan la compatibilidad del aspecto familiar y laboral, residencias públicas y centros de día públicos para las personas mayores, entre otras. Por ello, instamos a que esta política global se lleve a cabo si se quiere conseguir una protección integral de la familia.

BIBLIOGRAFÍA:

- ALONSO ALONSO, R., “Modificaciones introducidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 46/2002 y otras normas)”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 17, 2003, págs. 3 a 66.
- CARBAJO VASCO, D., “La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2003, págs. 9 a 24.
- CASTRO GARCÍA, C., “Permisos de maternidad, paternidad y parentales en Europa: algunos elementos para el análisis de la situación actual”, *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2007, págs. 1 a 46.
- GÓMEZ GARCÍA, M., “La incorporación de la mujer al mercado de trabajo y medidas fiscales de ayuda”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, 2003, págs. 2219 a 2238.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I., “Familia y vida laboral: la deducción por maternidad”, *Información Fiscal*, núm. 70, 2005, págs. 33 a 65.
- LAGOS RODRÍGUEZ, M.G., IGLESIAS SUÁREZ, A., ÁLAMO CERRILLO, R., y GARCÍA NICOLÁS, C., “Familia y fiscalidad directa en España”, *Crónica Tributaria*, núm. 137, 2010, págs. 93 a 116.
- LÓPEZ DÍAZ, A., “Las modificaciones del IRPF para el 2003”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1, 2003, págs. 27 a 44.
- LOZANO GÓMEZ, P., “La difícil convivencia de los arts. 58, 64 y 75 de la Ley del IRPF tras la reforma operada por la Ley 26/2014 y su incidencia en los principios constitucionales tributarios”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2015, págs. 9 a 45.
- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A., “El INR (Impuesto Negativo sobre la Renta): una solución novedosa y eficiente a la pobreza”, *Estudios de Economía Aplicada*, vol. 20-II, 2002, págs. 451 a 470.
- MORENO MORENO, M.C., “Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 18, 2004, págs. 1 a 60.
- PASCUAL DE PABLO, P., SERNA BLANCO, L., y URKIOLA FERNÁNDEZ, A., “La deducción por maternidad en el IRPF: un análisis de su aplicación”, *Información Fiscal*, núm. 68, 2005, págs. 61 a 85.
- ROVIRA FERRER, I., “Las nuevas deducciones en el IRPF para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad

y determinadas familias monoparentales”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2015, págs. 57 a 74.

- ROVIRA FERRER, I., “Las pensiones de alimentos a favor de los hijos en el ámbito del IRPF: un escenario de inminente intervención”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 386, 2015, págs. 137 a 164.
- RUÍZ GARIJO, M., “Estado de bienestar, mujeres y políticas fiscal”, *Boletín de Actualidad. Crónica Tributaria*, núm. 2, 2010, págs. 35 a 41.
- VAQUERA GARCÍA, A., y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R., “La deducción por maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: un enfoque multidisciplinar”, *Nueva Fiscalidad*, núm., 9, 2004, págs. 65 a 119.
- VAQUERA GARCÍA, A., y MATA SIERRA, M.T., “La deducción por maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Carta Tributaria monografías*, núm. 10, 2004, págs. 1 a 19.
- ZARATE MARCO, A., “Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1, 2003, págs. 1 a 73.