



Sobre la acreditación de la discapacidad en el IRPF y la equiparación al 65% de discapacidad de la antigua «incapacitación» (a propósito de la STS de 8 de marzo de 2023)

Carlos de Pablo Varona

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Cantabria

Investigador del SANFI (España)

carlos.depablo@unican.es | <https://orcid.org/0000-0002-1078-7041>

Extracto

El Tribunal Supremo refrenda el carácter declarativo, que no constitutivo, del certificado de discapacidad y su grado, abriendo la puerta a la acreditación por otros medios de prueba en el marco del IRPF. El trabajo aborda también en qué medida la antigua «incapacitación judicial» y el nuevo modelo de apoyo en la toma de decisiones acreditan una discapacidad del 65 %.

Palabras clave: discapacidad; acreditación de la discapacidad; certificado de reconocimiento y graduación del grado de discapacidad; incapacitación judicial; necesidad de apoyo en la toma de decisiones.

Recibido: 16-05-2023 / Aceptado: 05-07-2023 / Publicado: 19-09-2023

Cómo citar: Pablo Varona, C. de. (2023). Sobre la acreditación de la discapacidad en el IRPF y la equiparación al 65 % de discapacidad de la antigua «incapacitación» (a propósito de la STS de 8 de marzo de 2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 37-64. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19051>



About the proof of disability in the income tax and the 65 % disability degree recognition from the prior legal guardianship/judicial incapacitation (a comment on the judgment of the Supreme Court March 8, 2023)

Carlos de Pablo Varona

Abstract

The Supreme Court has stated that persons with disabilities are entitled to claim the minimum for disability in the Personal Income Tax and can provide proof of the disability by any means of proof and not only by submitting the certificate issued by the Administration. This paper analyses also if prior legal guardianship/judicial incapacitation and the new civil system of need for support in decision making allow a disability degree of 65 %.

Keywords: disability; proof of disability; certificate of disability; legal guardianship; judicial incapacitation; Supported Decision-Making.

Received: 16-05-2023 / Accepted: 05-07-2023 / Published (online preview): 15-09-2023

Citation: Pablo Varona, C. de. (2023). Sobre la acreditación de la discapacidad en el IRPF y la equiparación al 65 % de discapacidad de la antigua «incapacitación» (a propósito de la STS de 8 de marzo de 2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 37-64. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19051>



Sumario

1. Introducción
 2. Planteamiento del problema: ¿el certificado declara o constituye la discapacidad?
 3. La Sentencia del TS de 8 de marzo de 2023
 4. Valoración de la sentencia
 5. De la incapacitación a la necesidad de apoyo en la toma de decisiones. ¿Permite la acreditación de la necesidad de apoyo la equiparación a la discapacidad del 65 %?
 6. A modo de conclusión
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Garantizar el derecho a la igualdad de oportunidades y de trato, así como el ejercicio real y efectivo de derechos por parte de las personas con discapacidad en igualdad de condiciones respecto del resto de ciudadanos –objeto del RDLeg. 1/2013, de 29 de noviembre–, requiere de la adopción de medidas en numerosos ámbitos dirigidas a promover su autonomía personal, la accesibilidad universal, el acceso al empleo, la inclusión en la comunidad, la vida independiente y la erradicación de toda discriminación. La herramienta fiscal constituye sin duda uno más de los recursos que tiene a su alcance el legislador para eliminar las barreras a las que se enfrentan, teniendo presente que la discapacidad tiene una indudable proyección sobre la capacidad económica, pues precisamente las limitaciones en la actividad normalmente cercenan las posibilidades de obtener ingresos o mayores ingresos y conllevan superiores gastos.

No es cometido de este artículo examinar en qué medida la discapacidad se proyecta sobre la capacidad económica sino, de manera más modesta, reflexionar sobre la forma de acreditar las limitaciones en la actividad en el ámbito fiscal, al hilo de una reciente sentencia del Tribunal Supremo (TS) que, siguiendo la tendencia jurisprudencial de los últimos tiempos, vuelve a refrendar que el correspondiente certificado de reconocimiento de la discapacidad emitido por los órganos competentes de las comunidades autónomas tras el procedimiento previsto en el Real Decreto 888/2022, de 18 de octubre, por el que se establece el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, no es constitutivo sino declarativo, esto es, que no constituye la discapacidad, sino que únicamente la declara, lo que permite acreditar su preexistencia por cualquier otro medio de prueba, incluso en el marco del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

2. Planteamiento del problema: ¿el certificado declara o constituye la discapacidad?

No es infrecuente que una persona con discapacidad quiera solicitar los beneficios fiscales correspondientes sin haber instado el procedimiento previsto en el Real Decreto 888/2022 y, por ende, sin disponer del correspondiente certificado de discapacidad y su grado. Puede suceder que no conozca la trascendencia del certificado y las ventajas del reconocimiento o que no sea consciente de la relevancia que las deficiencias que le afectan tienen en relación con el reconocimiento de la discapacidad, esto es, si una concreta deficiencia o limitación en la actividad determina el reconocimiento de la discapacidad (por

ejemplo, el hallazgo de un tumor, un implante en la cadera, la pérdida de visión de uno o ambos ojos, la pérdida de audición, etc.). También que no piense en instar procedimiento alguno precisamente porque la preocupación por la deficiencia anule cualquier otra inquietud (será el caso en que se haya diagnosticado una enfermedad grave) o la propia deficiencia la impida solicitarla (habitual en casos de deterioro cognitivo, en que la solicitud será realizada, en su caso y con el tiempo, por los familiares). Igualmente puede suceder que resida fuera de España y disponga del correspondiente certificado en su Estado de residencia, planteándose el problema de su equivalencia con el previsto en el Real Decreto 888/2022.

En tales situaciones la persona o su familia pueden querer solicitar alguna de las ventajas asociadas a la discapacidad sin haber instado el procedimiento, o, lo que será más habitual, iniciar el procedimiento persiguiendo que, de reconocerse la discapacidad, se aplique a un momento previo a la solicitud. El citado Real Decreto 888/2022 establece que «El reconocimiento de grado de discapacidad se entenderá producido *desde la fecha de solicitud* y tendrá validez en todo el territorio del Estado», por lo que la retroactividad normativa alcanza al momento de la solicitud, no al momento en que las correspondientes deficiencias o limitaciones en la actividad sobrevinieron.

No hay problema, por tanto, en solicitar algún beneficio fiscal habiendo iniciado el procedimiento para el reconocimiento de la discapacidad, que queda condicionado a su resultado, y tampoco en, habiendo autoliquidado el tributo sin incorporar la discapacidad, solicitar la devolución de ingresos indebidos correspondiente, una vez reconocida la discapacidad, si la declaración retrotrae sus efectos a un momento anterior al devengo. La Administración tributaria ha admitido por ejemplo en el marco del IRPF que, aunque la resolución de reconocimiento de la discapacidad se haya producido en un determinado ejercicio, dado que despliega efectos desde la fecha de solicitud, si esta es anterior al devengo del ejercicio precedente también tendrá incidencia en el mismo¹. De ahí que sea relevante, en ese marco, solicitar el reconocimiento el 30 de diciembre de un determinado año en lugar del 2 de enero del siguiente. Si la resolución es positiva, teniendo en cuenta que el devengo del IRPF se produce el 31 de diciembre y la resolución retrotrae sus efectos al momento de la solicitud, entre las circunstancias personales del contribuyente del ejercicio de solicitud se incorporará ya la discapacidad.

El verdadero problema radica en precisar si los efectos pueden retrotraerse, no ya al momento de solicitud, sino al de advenimiento de las deficiencias o limitaciones en la actividad que determinan la discapacidad y su grado. Se trata de una cuestión que ha dado lugar a arduos debates en las últimas décadas, pudiendo afirmarse que la tendencia dominante en la jurisprudencia desde la pasada década reconoce el efecto declarativo, que no constitutivo, de la resolución de reconocimiento de la discapacidad: las deficiencias y limitaciones en

¹ Véanse las contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT) a las Consultas de 11 de septiembre de 2008 (V1654/2008 -NFC031106-), de 20 de julio de 2010 (V1665/2010 -NFC038982-) y de 3 de mayo de 2012 (V0944/2012 -NFC044470-).

la actividad existen con independencia de su reconocimiento, de manera que la resolución correspondiente no crea o constituye la discapacidad, sino que la declara. Esa doctrina, incluso admitida en algún caso por la propia Administración tributaria², permite acreditar que la discapacidad es anterior a su reconocimiento por cualquier medio de prueba.

En este sentido, en el marco del ISD, se ha extendido la aplicación de las reducciones por discapacidad a personas que, no teniendo reconocido a la fecha del devengo el grado de discapacidad requerido, podían demostrar por otros medios la preexistencia de las circunstancias que ulteriormente permitieron el reconocimiento de la discapacidad y su grado, considerándose probada la discapacidad con informes médicos previos al devengo y al reconocimiento administrativo de la discapacidad³.

También se ha admitido en el marco del IRPF, a efectos de aplicar el mínimo por discapacidad, a través de informes médicos que ponen de relieve la preexistencia de la discapacidad al devengo del impuesto⁴.

² Afirmaba la contestación de la DGT de 11 de septiembre de 2008 (V1654/2008 –NFC031106–), tras rechazar que la resolución reconocedora de la discapacidad, cuyos efectos eran posteriores al devengo del tributo, sirviera para fundamentar una reducción autonómica en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), que

cabe admitir otros medios de acreditación de la preexistencia de los supuestos de hecho a la fecha del fallecimiento del causante –como podrían ser los informes médicos que se acompañan al escrito–, cuestión fáctica que debe ser objeto de valoración por parte de la Administración autonómica a los efectos pretendidos (en el mismo sentido, contestaciones de 20 de enero de 2011, V0100/2011 –NFC040184–, y de 25 de abril de 2014, V1143/2014 –NFC051302–).

El propio Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 5 de diciembre de 2002 (RG 5403/1999 –NFJ013894–), dictada en un recurso de alzada para unificación de criterio, afirmaba que siendo uno de los medios de acreditación, pero no el único, la resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido del sujeto pasivo; ciertamente es frecuente que dicha resolución se produzca en un momento temporal posterior al ejercicio en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal, lo que determina, necesariamente, que si dicha resolución es el único medio de prueba de la concurrencia de la minusvalía que se aporte al expediente, sea esta de gestión o de reclamación económico-administrativa, deba, expresamente, declarar desde qué momento el interesado ostenta la condición de minusválido, y el grado de tal minusvalía, sin perjuicio, como se ha señalado, que pueden aportarse otros elementos de prueba cuya admisión, o no, apreciará el órgano competente para resolver el expediente.

³ Por ejemplo, entre muchas otras, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla-La Mancha 718/2015, de 30 de julio (rec. núm. 125/2012 –NFJ060443–); Sentencias del TSJ de Madrid 456/2018, de 11 de junio (rec. núm. 645/2016 –NFJ071681–), o 746/2022, de 28 de noviembre (rec. núm. 1181/2020 –NFJ089264–), y Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 632/2021, de 3 de diciembre (rec. núm. 372/2020 –NFJ090648–).

⁴ Sentencias del TSJ de Galicia 167/2016, de 13 de abril (rec. núm. 15408/2015 –NFJ063239–); del TSJ de Andalucía (Sede en Sevilla) 857/2020, de 28 de mayo (rec. núm. 181/2018 –NFJ080197–); del TSJ de Galicia 189/2021, de 26 de marzo (rec. núm. 15093/2020 –NFJ090649–), o 300/2021, de 8 de julio (rec. núm. 15305/2020 –NFJ090651–).

A esa tendencia se ha adscrito el propio TS, que en Sentencia de 7 de junio de 2012 (rec. núm. 3275/2011 –NFJ047716–) y respecto del ISD, rechazó declarar como gravemente dañosa para el interés general la doctrina contenida en la Sentencia del TSJ de La Rioja de 3 de mayo de 2011 (rec. núm. 285/2010 –NFJ043974–), señalando expresamente que «desde la perspectiva tributaria, el reconocimiento administrativo de la [discapacidad] no es constitutiva, sino simplemente declarativa», si bien añadiendo que «respecto de determinados tributos, por ejemplo en el IRPF [...], los medios de prueba para acreditar la condición legal de [persona con discapacidad], esto es tener un grado de incapacidad igual o superior a 33 %, vienen limitados a los expresamente contemplados en la citada normativa», lo que no sucede en el ISD, que no exige que el grado de discapacidad «se haya declarado por el organismo competente al efecto, ni se limitan los medios de prueba para acreditar la condición legal de [persona con discapacidad]».

Se trata de un criterio que el propio Tribunal Constitucional (TC) ha avalado en un supuesto análogo *mutatis mutandis*. En la Sentencia del TC 77/2015, de 27 de abril (NCJ059909), se planteaba la aplicación del tipo reducido en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a los adquirentes de un inmueble, miembros de una familia numerosa que no había tramitado el reconocimiento administrativo de tal condición, declarando el tribunal que «el título de familia numerosa [...] carecía de eficacia constitutiva, por tenerla meramente declarativa de una condición, la de familia numerosa, que ya se poseía al momento del devengo del tributo»⁵.

En la misma línea el propio TEAC, en la Resolución de 24 de junio de 2021 (RG 816/2021 –NFJ082767–), dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, ha señalado que la acreditación de la condición de familia numerosa para poder aplicar la deducción establecida en el artículo 81 bis de la Ley del IRPF puede realizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, prevaleciendo la situación de hecho material sobre la formal de la posesión del título, lo que incluso permite negar los beneficios fiscales a quien dispone del título, pero no cumple los requisitos exigidos⁶.

⁵ El TS, en Sentencia 1261/2022, de 6 de octubre (rec. núm. 6566/2020 –NFJ087587–), ha estimado, a efectos de aplicar la reducción rogada en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte en favor de familias numerosas, que

el contribuyente tiene derecho a que le sea aplicada la reducción por familia numerosa cuando, a falta del correcto desarrollo reglamentario exigido legalmente, se acredite tal condición en el momento de autoliquidar el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, sin que se haya procedido al reconocimiento previo de dicha reducción por parte de la Administración tributaria.

El criterio de la referida sentencia está como se ve claramente mediatizado por la falta del necesario desarrollo reglamentario sobre la forma de aplicar la reducción.

⁶ Señala la resolución lo siguiente:

el artículo 81 bis de la LIRPF exige para poder aplicar la deducción controvertida que el contribuyente forme parte de una familia numerosa tal como esta es definida en la LPFN pero no que

No debe perderse de vista con todo que, aunque pueda afirmarse con rotundidad que la condición de familia numerosa o de persona con discapacidad no se constituyen con la resolución, sino que esta declara una condición ya existente, las normas pueden restringir los medios para acreditar la referida condición y exigir que se pruebe a través de una vía determinada.

3. La Sentencia del TS de 8 de marzo de 2023

Precisamente a la referida tendencia se adscribe la reciente Sentencia del TS 294/2023, de 8 de marzo (rec. núm. 1269/2021 –NFJ090662–)⁷, que aborda un caso en el que una contribuyente había realizado la autoliquidación del IRPF computando el mínimo por discapacidad varios años antes de tenerla reconocida administrativamente (ejercicios 2014 y 2015). En las alegaciones al procedimiento de comprobación limitada instruido por la Administración tras constatar la ausencia de reconocimiento de la discapacidad había incorporado un informe médico en el que se hacía constar las patologías que padecía, precisando de silla de ruedas para movilidad y siendo portadora de sonda de alimentación externa. A la vez indicaba que no podía deambular por tales patologías, siendo sus limitaciones tan severas que su vida transcurría entre la cama y el sillón, ocasionándole una grave dependencia, por lo que necesitaba ayuda de una tercera persona para las actividades básicas de la vida, y requería de una cuidadora. Posteriormente la interesada instó el procedimiento siéndole reconocido un grado de discapacidad del 77 % el 17 de abril de 2018.

esta circunstancia haya de ser necesariamente acreditada mediante el título oficial de familia numerosa en los términos del artículo 5.1 de esta última ley. En nuestra opinión, si el legislador del IRPF hubiera querido condicionar la aplicación de la deducción a la acreditación de la condición de familia numerosa mediante el título oficial habría empleado una redacción en su artículo 81 bis.1 c) del tipo siguiente «Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que esté en posesión del título oficial de familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas» o alguna otra similar.

Y añade:

la oficina gestora de la AEAT, pese a la existencia de un título oficial de familia numerosa en vigor puede, contrariamente a lo que sugiere el Director del Departamento de Gestión en sus alegaciones, comprobar si concurren las circunstancias materiales o de hecho determinantes de la condición de familia numerosa reguladas en la LPFN, rechazando la deducción en caso negativo. Siendo esto así, es decir, debiendo prevalecer la situación de hecho material sobre la formal de la posesión del título, este Tribunal Central no encuentra motivo para que en el caso contrario al contemplado en las sentencias, esto es, cuando concurren esas circunstancias materiales determinantes de la condición de familia numerosa, deba dicha oficina rechazar la aplicación de la deducción por el mero hecho de que no se esté en posesión de un título oficial en vigor.

Esta última conclusión se apoya en dos sentencias del TSJ de Castilla y León de 30 de noviembre de 2020 y de 29 de enero de 2021.

⁷ El Auto de admisión del recurso de casación del TS de 23 de febrero de 2022 ya fue objeto de un excelente comentario de Martín Dégano (2022a).

El acuerdo administrativo no solo desestimó sus alegaciones, sino que impuso la correspondiente sanción, lo que motivó la interposición de una reclamación administrativa y posteriormente de un recurso contencioso resuelto por la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana 1461/2020, de 3 de septiembre (rec. núm. 1060/2019 –NFJ085376–), que estima la pretensión de la recurrente reiterando el carácter declarativo y no constitutivo de los certificados de reconocimiento de la discapacidad. El TS, en la misma línea, desestima el recurso de casación, fijando como doctrina legal la siguiente:

Atendiendo a las circunstancias específicas del caso, con la finalidad de aplicar el mínimo por discapacidad del artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, **el grado de discapacidad resultará acreditado mediante la aportación del correspondiente certificado o resolución**, expedidos por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas, a los que se refiere el art. 72 del Reglamento del impuesto, **sin perjuicio de la posibilidad de utilizar cualquier otro medio de prueba admitido en derecho**, como aquí ha ocurrido.

Aunque el TS refiere su doctrina a la aplicación del mínimo por discapacidad, su doctrina es extrapolable a cualquier otro ámbito del IRPF y, por qué no, del resto del ordenamiento fiscal, salvo que la normativa claramente configure como forma única y exclusiva de acreditación el correspondiente certificado del Real Decreto 888/2022⁸. Resulta conveniente resaltar algunas de las afirmaciones que realiza el tribunal:

1. El artículo 60 de la Ley del IRPF, relativo al mínimo por discapacidad, no acota ni relaciona –estima el TS– los mecanismos de prueba de los que los contribuyentes se pueden servir para demostrar un grado de discapacidad, toda vez que se remite para su acreditación a las «condiciones que reglamentariamente se establezcan», por lo que entiende que el certificado o la resolución no se encuentran configurados por una norma con rango de ley, como requisito o condición para la aplicación del beneficio fiscal. Pudiendo «haber abordado, directamente, los mecanismos de acreditación del grado de discapacidad a los efectos de la aplicación del mínimo por discapacidad. Sin embargo, no lo ha hecho», sin perjuicio de que facilite la prueba de determinados grados de discapacidad a los pensionistas que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez o a las «personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente», cuestión esta última sobre la que volveremos más adelante.

⁸ Podría ser el caso de la Ley del IVA, que en su artículo 91, al establecer un tipo reducido para las personas con movilidad reducida, señala que «El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma».

2. El artículo 60 de la Ley del IRPF –afirma– se desmarca de su propia regla general (la remisión reglamentaria) no para tasar, excluir o restringir los medios probatorios, sino para hacer todo lo contrario, esto es, para favorecer a determinados pensionistas de la Seguridad Social y a las «personas incapacitadas judicialmente», facilitando la prueba, por lo que, concluye, «ninguna sinergia restrictiva se desprende de la dicción legal».
3. Aunque una primera lectura del artículo 72 del Reglamento del IRPF podría llevar a considerar que limita la prueba del grado de discapacidad, en la medida en que –según dicho precepto– deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas, considera el TS que si bien la conclusión de que la única vía para demostrar la discapacidad pudiera fundarse en criterios de seguridad jurídica, *excluir la prueba de la discapacidad a través de otros medios «conculcaría principios y derechos», como la libertad que, en cuanto a la elección de medios de prueba, reconoce el ordenamiento jurídico administrativo, en general, en el artículo 77 (medios y periodo de prueba) de Ley 39/2015 o el derecho a la tutela judicial efectiva, que quedaría «reducida a la mera constatación de si tales certificados y resoluciones se presentaron» y «comportaría una evidente restricción del derecho fundamental –que concierne a todos– a utilizar los medios de prueba pertinentes (art. 24.2 CE), con relación a la existencia de una realidad –la discapacidad– respecto de la que la Administración está obligada a mostrar un decidido compromiso de protección y garantía».*
4. «Corresponde a la AEAT, como Administración Pública que es, un papel activo –podríamos decir, militante–, en la defensa y protección de las personas con discapacidad, como se infiere de nuestra Constitución, en particular, de su artículo 49, que conmina a la Administración a ampararlas “especialmente”».
5. «Aunque asumiéramos –afirma el TS– la tesis de la Administración –que no aceptamos–, no cabe negar aquí la existencia del correspondiente certificado o resolución a los que se refiere el reglamento de IRPF». «Desconocer la conclusión de la Sala de Valencia, a la que ha llegado tras la oportuna valoración de la prueba, comportaría negar la especificidad fáctica de la situación de las personas con discapacidad (sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 22 de marzo de 2016 Guberina contra Croacia, núm. 23682/13), que ha de ser apreciada en el contexto de la interdicción de la discriminación (artículo 14 de la Convención de Roma y artículo 1 del Protocolo núm. 12 a la Convención)».
6. «No cabe duda de que la aplicación del mínimo por discapacidad responde, sin duda, a la adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente (como expresa el rótulo del título V de la Ley IRPF en el que se inserta dicho precepto), afectando a la capacidad económica», por lo que «liquidar el impuesto en la forma que patrocina la Administración, obviando la realidad del grado de discapacidad –insistimos, cuya existencia proclama la sentencia en

la fecha de los ejercicios controvertidos, tras la oportuna valoración de la prueba– comporta obviar, también, que el tributo ha de exigirse de acuerdo con unas circunstancias personales, íntimamente relacionadas con la capacidad económica y que justifican, consecuentemente, la aplicación del beneficio fiscal».

Prosigue afirmando el TS:

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

Y termina concluyendo lo siguiente:

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

4. Valoración de la sentencia

El Alto Tribunal continúa la doctrina sentada hace ya una década (en Sentencia de 7 de junio de 2012, rec. núm. 3275/2011 –NFJ047716–), abogando por la naturaleza meramente declarativa, que no constitutiva, del certificado de reconocimiento de discapacidad y su grado, abriendo la puerta a la acreditación de la discapacidad por cualquier otro medio de prueba –si la legislación no restringe los referidos medios– e insistiendo en la potestad administrativa de valoración de la prueba para tener por acreditada la discapacidad a la vista de evidencias diferentes del certificado regulado en el Real Decreto 888/2022, y lo hace incluso modulando las afirmaciones vertidas una década antes en la referida Sentencia de 7 de junio de 2012 en tanto que entiende que la normativa del IRPF no restringe los medios de prueba de la discapacidad.

Aunque, como se encarga de resaltar el Supremo, no se trata de retrotraer los efectos del certificado de reconocimiento de discapacidad a un momento anterior a su solicitud, lo cierto es que **una vez obtenido el correspondiente certificado acreditativo de reconocimiento de la discapacidad y su grado será fácil demostrar acudiendo a la historia**

clínica del contribuyente –o a otras pruebas– la preexistencia de las deficiencias determinantes de dicha valoración⁹.

No es una situación diferente a la que se origina cuando el certificado de discapacidad tiene una vigencia limitada y, llegada la fecha de revisión, no se incoa de oficio el procedimiento ni se insta por la persona interesada. En esa tesitura había que entender que la resolución de reconocimiento de la discapacidad había perdido su vigencia. El Real Decreto 888/2022 se ha ocupado de regular esta situación en caso de inactividad de la Administración, prescribiendo que «Cuando la Administración competente no haya revisado el grado de discapacidad en plazo, por causas ajenas a la persona interesada, se mantendrá el grado de discapacidad hasta que haya una nueva resolución» (art. 12.4). Fuera de ese supuesto con la jurisprudencia del TS podrá probarse la persistencia de las circunstancias determinantes de la discapacidad y su grado para tener por acreditada la discapacidad.

Ha de tenerse en cuenta que para obtener el reconocimiento de la discapacidad no basta con acreditar la existencia de deficiencias, limitaciones en la actividad y restricciones en la participación que presente la persona, sino que es preciso que las mismas sean evaluadas y valoradas en un porcentaje superior al 33 %, ampliándose los beneficios cuando el grado es superior al 65 %. Si bien puede ser sencillo acreditar las referidas deficiencias, limitaciones en la actividad y restricciones en la participación, no lo es tanto concretar su

⁹ Aunque, como ya hemos reseñado, no estamos ante una doctrina novedosa, el programa INFORMA de la AEAT sigue negando la posibilidad de retrotraer la discapacidad a un momento anterior a la fecha de efectos del certificado de reconocimiento de la discapacidad. En este sentido cuestionada la AEAT en relación con un «certificado que reconoce la discapacidad en el 2015, si se prueba con certificados médicos que la enfermedad que la provoca ya se tenía en 2014, ¿se puede aplicar esa discapacidad en el 2014?», contesta que «Entendemos que no»:

En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, de fecha 17 de febrero de 2005, al acordar que el grado de discapacidad únicamente puede acreditarse mediante certificado o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas, añadiendo dicho tribunal, sin que, a efectos de este impuesto puedan reputarse válidos reconocimientos de discapacidad efectuados por otros facultativos u organismos realizados, incluso, en el ejercicio de competencias públicas.

En una contestación similar vuelve a contestar:

En general, no, ya que, por un lado, la normativa del impuesto solo admite la acreditación del grado de discapacidad mediante alguno de los procedimientos recogidos en la pregunta 134576, y, por otro lado, los certificados expedidos por el IMSERSO u órgano competente conforme al Real Decreto 1071/99, solo acreditan el grado de discapacidad desde la fecha de su solicitud. No obstante, *entendemos que podría admitirse otra fecha cuando sea el propio órgano competente para declarar la discapacidad quien certifique que las circunstancias determinantes del grado de discapacidad reconocido concurrían en una fecha anterior.*

Esta última podría ser una solución adecuada si la normativa lo permitiera. Lo cierto es que la normativa claramente ciñe los efectos de la declaración de discapacidad y su grado a la fecha de solicitud, impidiendo por tanto al órgano de valoración adoptar una solución diferente.

incidencia, así como las de los factores contextuales/barreras ambientales, en la determinación del grado. De ahí que lo normal será, cuando se solicite algún beneficio ligado a la discapacidad, poner en marcha el procedimiento, y, una vez reconocida la discapacidad y su grado, probar la preexistencia de las circunstancias determinantes de la misma en un momento anterior a la solicitud¹⁰.

La sentencia no requiere, sin embargo, la existencia del referido certificado («Aunque asumiéramos la tesis de la Administración –que no aceptamos–, no cabe negar aquí la existencia del correspondiente certificado o resolución a los que se refiere el reglamento de IRPF...»), abriendo la puerta a que la discapacidad pueda ser acreditada por cualquier otro medio. Aunque, como ya hemos advertido, lo normal será que se ponga en marcha el procedimiento de reconocimiento de la discapacidad y su grado y una vez reconocida se acredite su preexistencia en un momento previo, la doctrina fijada por el TS permite acreditar la discapacidad sin que se tramite el procedimiento correspondiente.

Se trata sin duda de una conclusión alineada con la promoción de las personas con discapacidad, pero que únicamente debería admitirse en circunstancias excepcionales, cuando no fuera posible instar el procedimiento ordinario de reconocimiento de la discapacidad¹¹. Adviértase de que no se trata de probar únicamente la existencia de deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras, puedan impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con los demás, sino de concretar qué incidencia presentan para evaluar el grado de discapacidad, lo que exige acreditar, además de las correspondientes deficiencias, su valoración de conformidad con los baremos previstos en el citado Real Decreto 888/2022, valoración que, en el ámbito de la referida norma, ha de realizarse por equipos multiprofesionales que deben contar en su composición, en todo caso, con profesionales del área sanitaria y con profesionales del área social, con titulación mínima de grado universitario. El contribuyente, sobre quien recae la carga de la prueba de la discapacidad (art. 105 Ley General Tributaria), habría de probar por ello no solo la deficiencia, sino también su relevancia de acuerdo con los baremos del Real Decreto 888/2022 en el grado de discapacidad, y la Administración tributaria habría de ser capaz de comprobar la discapacidad y su grado sin

¹⁰ En este sentido es posible por ejemplo que unos padres tengan un hijo en noviembre o diciembre por el que computen el mínimo por descendientes en la correspondiente declaración del IRPF. La apreciación con posterioridad de alguna deficiencia (por ejemplo, una alteración cromosómica o trastornos del espectro autista) que motive la iniciación del procedimiento y el reconocimiento de la discapacidad ha de permitir la rectificación de las declaraciones anteriores no prescritas en las que no se hubiera computado el mínimo por descendientes con discapacidad. Del mismo modo si la discapacidad deriva de un accidente ha de resultar sencilla la acreditación de que las causas determinantes de la discapacidad tienen su origen en un momento anterior a la solicitud.

¹¹ Por ejemplo, cuando se diagnostica una enfermedad terminal, no instándose el procedimiento por el contribuyente y, fallecido el mismo, los herederos pretenden acreditar la discapacidad en el momento del devengo.

disponer de los profesionales que exige el Real Decreto 888/2022, lo que no tiene sentido, al menos con carácter general¹².

Si bien puede entenderse razonable que se soliciten los beneficios ligados a la discapacidad sin disponer de ningún reconocimiento por existir *de facto* la discapacidad, parece también proporcionado que se obligue al contribuyente a instar el correspondiente procedimiento en un plazo razonable, acreditando posteriormente, una vez reconocida, la preexistencia de los factores determinantes de la discapacidad en un momento anterior a la solicitud¹³. Aunque la evaluación requiere con carácter general el examen de la persona interesada, también se prevé que, cuando las especiales circunstancias de las personas interesadas así lo aconsejen, el órgano competente para resolver, de oficio o a instancia de la persona interesada, pueda acordar que el equipo multiprofesional realice la valoración por medios no presencia-

¹² Precisamente por ello Martín Dégano (2022a, pp. 57-58) señalaba al comentar el criterio de la Sentencia del TS de 7 de junio de 2012:

creemos necesario hacer una puntualización sobre esta libertad de medios de prueba; en concreto, sobre el dictamen médico anterior al devengo. En nuestra opinión, dicho informe médico debería ser siempre confirmado por la resolución administrativa del Real Decreto 1971/1999 (como ocurre en el caso enjuiciado por la Sentencia de 7 de junio de 2012), pues solo a través de ella se puede cuantificar el grado de discapacidad exigido en los beneficios fiscales. Estamos, pues, ante un problema competencial que debe resolverse en favor de los órganos administrativos autonómicos o del Imserso, ya que son los únicos que pueden medir el grado de discapacidad. Por ello, el mero informe médico no nos parece suficiente en ningún tributo: ¿cuál sería el citado grado?, ¿un 33, un 65 % o cuál otro? Debemos tener presente que las normas definen la discapacidad por el grado de minusvalía –de acuerdo con un baremo que lo mide– y no por las circunstancias que dan lugar a él. En definitiva, el posterior dictamen del EVO debería confirmar las patologías descritas en el previo informe médico para admitirse como medio de prueba. Ello permitiría, además, garantizar la uniformidad en la aplicación en todo el territorio nacional de este tipo de normas.

¹³ En una línea no sustancialmente diferente Martín Dégano (2022a, pp. 57-58) indica lo siguiente:

Pese a estar de acuerdo con limitar en el IRPF la condición de discapacidad a un único medio de prueba, creemos que, en supuestos excepcionales, podría ser injusto y contrario al fundamento de las medidas fiscales protectoras de la discapacidad. En efecto, no se ha tenido en cuenta que el hecho causante de la discapacidad puede haberse producido en un momento concreto, fácilmente determinable, y con anterioridad a la solicitud de inicio del procedimiento de valoración del Real Decreto 1971/1999. El ejemplo paradigmático es el de una discapacidad congénita (nacimiento de un hijo con malformación grave), pero también puede darse en algunas adquiridas (una tetraplejía por accidente de tráfico). En definitiva, deficiencias objetivas, irreversibles y de carácter permanente en las que no es complicado determinar y probar cuándo acontecen. En estas situaciones, retrotraer la condición de persona con discapacidad solo al momento de la solicitud no nos parece justo. En nuestra opinión, sería más acertado atender a la fecha en la que se produjo el hecho que originó la discapacidad (v. gr. accidente, intervención quirúrgica, nacimiento, etc.), al menos, en el ámbito de los beneficios fiscales. Y ello desde una interpretación finalista, de acuerdo con los principios constitucionales que inspiran tales disposiciones tributarias: es a partir de ese momento cuando la menor capacidad económica o la necesidad de integración se ponen de manifiesto y justifican el beneficio fiscal que establece la norma.

les o telemáticos, de manera que no hay obstáculo para que el órgano competente se pronuncie. Y tampoco parece que fallecido el contribuyente sus herederos no puedan instar el correspondiente procedimiento, pues son interesados desde el momento en que habrán de presentar su declaración de renta y tienen un evidente interés en su reconocimiento.

De ahí que parezca razonable, con carácter general, exigir como medio de acreditación general el certificado, sin perjuicio de que pueda probarse por el interesado la preexistencia de los factores determinantes de la discapacidad o su subsistencia en caso de caducidad. Más allá de esas situaciones, la aceptación de otros medios de prueba para acreditar la discapacidad debiera ser excepcional, precisamente por tener el contribuyente a su disposición la apertura del procedimiento ordinario para probarla.

5. De la incapacitación a la necesidad de apoyo en la toma de decisiones. ¿Permite la acreditación de la necesidad de apoyo la equiparación a la discapacidad del 65%?

La mencionada Sentencia del TS de 8 de marzo de 2023 podría extender sus efectos más allá de lo que hemos referido y contribuir a resolver un grave problema que no ha previsto el legislador al diseñar la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica. Esta ley, sin duda una de las normas más relevantes en el ámbito civil de las últimas décadas, persigue adecuar la normativa interna a la Convención Internacional de Naciones Unidas sobre los Derechos de las personas con discapacidad, cuyo artículo 12 exige a los Estados miembros transitar de los modelos hasta entonces vigentes de sustitución de la voluntad hacia modelos de apoyo a la capacidad jurídica de la persona, en los que esta pueda tomar sus propias decisiones con los apoyos y salvaguardas que necesite.

La ley no habla ya de incapacitación, ni de modificación de una capacidad que considera inherente a la condición de persona humana y, por ello, no puede modificarse, sino de apoyo a la persona que lo precise para el ejercicio de la capacidad jurídica, de asistencia en el ejercicio de la capacidad de tomar decisiones. El apoyo puede prestarse a través de diversas vías, estableciéndose un nuevo modelo en el que se aprecia una clara prelación respecto de las instituciones de apoyo: en primer término, se aplican las medidas voluntarias de apoyo (arts. 254 y ss. Código Civil –CC–); después la guarda de hecho (arts. 263 y ss. CC), y, finalmente, en ausencia o insuficiencia de las anteriores, se prevé la actuación judicial, con la curatela representativa o asistencial. El procedimiento de provisión de apoyos solo puede conducir a una resolución judicial que determine los actos para los que la persona con discapacidad requiera el apoyo, pero en ningún caso a la declaración de incapacitación.

Resulta verdaderamente llamativo que una norma de este calado –nos referimos a la Ley 8/2021–, centrada en promover los derechos de las personas con discapacidad, haya omi-

tido las implicaciones fiscales de la misma –también las laborales y de Seguridad Social, a las que solo nos referiremos someramente–, al punto de perjudicar seriamente a las personas con discapacidad y sus familias, en la medida en que las referencias fiscales vigentes a la tutela (por ejemplo, arts. 51.5, 54, 58, disp. adic. 10.^a Ley del IRPF) o a la patria potestad prorrogada (art. 82 Ley del IRPF) pueden entenderse caducas con el nuevo sistema¹⁴, que las ha eliminado del ámbito de la discapacidad, impidiendo a las personas y sus familias disfrutar de las ventajas correspondientes previstas hasta ahora sin justificación alguna¹⁵.

No pretendemos reflexionar sobre este problema con carácter general sino hacer referencia a la incidencia que la reforma tiene en la acreditación de la discapacidad. Como es sabido el Reglamento del IRPF, al regular la prueba de la condición de persona con discapacidad y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad, considera acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 % «cuando se trate de *personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado*»¹⁶. El legislador es consciente de que las personas necesitadas de apoyo en la toma de decisiones –en esencia las personas con discapacidad intelectual y, en algún caso, las personas con enfermedad mental– en ocasiones no alcanzan un grado de discapacidad del 65 % y, sin embargo, su condición las hace merecedoras de especial protección, fundamentalmente por la proyección que la necesidad de apoyo en la toma de decisiones tiene en su inserción laboral y en la generación de ingresos con los que satisfacer sus necesidades.

La supresión de la incapacitación judicial plantea el problema de determinar qué sucede con el amplio colectivo al que afecta¹⁷. En muchas ocasiones las personas hasta la refor-

¹⁴ La disposición transitoria 5.^a de la Ley 8/2021 otorga un plazo de tres años para la revisión de las sentencias anteriores a su entrada en vigor.

¹⁵ Por ejemplo, un hermano que viniera siendo tutor de una persona con discapacidad no podrá disfrutar del mínimo por descendientes cuando se revise la sentencia, si se considera que la guarda de hecho que ejerce es suficiente (véase la contestación de la DGT a la Consulta V1377/2022, de 14 de junio –NFC083657–). La expulsión del guardador de los beneficios fiscales ha sido criticada con acierto en la doctrina. Afirma por ejemplo Gutiérrez Calles (2021):

Si el guardador de hecho responde civilmente en los mismos términos y supuestos que el tutor y el contenido material de su labor es idéntico al de este, no se alcanza a comprender la razón por la que el legislador tributario no lo considera merecedor de un tratamiento fiscal igual en un caso que en el otro, beneficiándose de las reducciones e incentivos previstos para los tutores. No es equitativo que quienes asumen iguales deberes, obligaciones y responsabilidades, sean tratados de manera diferenciada produciéndose una brecha fiscal injustificada, en detrimento de los guardadores.

¹⁶ Esta equiparación también se contempla en el marco de la Seguridad Social, permitiendo el acceso a determinadas prestaciones sociales, como la prestación por hijo a cargo, que requiere un grado de discapacidad del 65 % (arts. 351 y ss. del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social –LGSS–), al igual que la prestación de invalidez no contributiva (art. 363 LGSS), la jubilación anticipada en caso de discapacidad (art. 206 bis LGSS) u otras prestaciones. De ahí que tenga una relevancia máxima.

¹⁷ Se trata de un problema anticipado con gran acierto por Martín Dégano (2022b).

ma «incapacitadas» no alcanzaban el 65 % de discapacidad de conformidad con el baremo previsto en el reglamento que regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, pero la «incapacitación» permitía su asimilación al 65 %, con fundamento en la mayor necesidad de protección del referido colectivo necesitado de apoyo en la toma de decisiones frente al resto de personas con discapacidad con el mismo grado no necesitadas del mismo¹⁸. Al haberse suprimido la «incapacitación judicial» y haberse sustituido por la provisión de medidas de apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica, la referencia vigente puede entenderse caduca, salvo que se estime que las referencias a la incapacitación judicial deben entenderse hechas al nuevo modelo, y que las medidas judiciales de apoyo son equivalentes a la «incapacitación judicial» y, por ende, procede también su equiparación con una discapacidad del 65 %.

En nuestra opinión esta interpretación es perfectamente defendible en la medida en que, **aunque cambia radicalmente el modelo de actuación en relación con las personas con discapacidad, transitando la legislación de un modelo de sustitución de la voluntad a otro de apoyo en la toma de decisiones, no cambia la realidad social sobre la que se proyectan y la necesidad de asistir o representar en la gestión personal o patrimonial del colectivo sobre el que se proyecta, por lo que las referencias al modelo previo deben entenderse aplicables al vigente, y cualquier medida *judicial* de apoyo ha de abocar a reconocer, de acuerdo con el Reglamento, un 65 % de discapacidad a efectos fiscales.**

Lo ha expresado con gran acierto Martín Dégano (2022a, pp. 105-106) al señalar que una posible solución –para resolver el problema del cambio de modelo– sería interpretar que quienes durante este periodo obtuvieran la curatela asistencial o la representativa están «incapacitados judicialmente», pues las normas que establecen la asimilación fiscal no han sido derogadas, recogiendo situaciones de hecho semejantes:

La legislación ha evolucionado para adaptarse a la Convención internacional sobre los derechos de las personas con discapacidad. Acudiendo al criterio histórico de interpretación del artículo 3.1 del Código Civil podría defenderse que las personas con apoyos en su capacidad de obrar son los antiguos incapacitados en tanto no se decida por el legislador qué solución adoptar al respecto. El mismo resultado podría obtenerse si analizamos la norma conforme al criterio sociológico, es decir, de acuerdo con la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicada. Pero es que, además, la normativa relacionada con la discapacidad debe interpretarse de acuerdo con la citada Convención –que es un tratado internacional de aplicación

¹⁸ Martín Dégano (2022b, p. 92) ha realizado otra aproximación a la equiparación, entendiendo que tras la misma «subyace una economía procesal que favorece a las personas incapacitadas por la reducción de burocracia y las consiguientes molestias que les pueden suponer tanto a ellos como, especialmente, a sus familiares», y que su fundamento reside en la presunción –basada en la lógica y experiencia– de que la inmensa mayoría de esas personas alcanzaría el grado igual o superior al 65 % de discapacidad si fuesen valorados conforme a lo previsto en el Real Decreto 1971/1999, presunción *iuris et de iure*.

directa en nuestro ordenamiento según establece el art. 1.5 del Código Civil– en la que se sustituye el proceso de incapacitación, transformándolo en un proceso de valoración de los apoyos que precise la persona con discapacidad para tomar sus propias decisiones. Hasta que se produzca la adaptación legislativa prevista en la Ley 21/2021 las normas de las prestaciones sociales o tributarias relativas a la incapacitación o tutela deberían entenderse hechas, también, a las medidas de apoyo previstas en la Ley 8/2021 pues de acuerdo con los principios que inspiran la Convención resulta más adecuado no excluirlos de la equiparación.

Es más, en nuestra opinión, **de acuerdo con la mencionada Sentencia del TS de 8 de marzo de 2023, una sentencia de incapacitación previa que sea revisada de acuerdo con la normativa vigente ha de ser prueba suficiente para acreditar una discapacidad del 65 %, mientras no hayan cambiado las circunstancias, e incluso cuando se hayan desestimado las medidas judiciales de apoyo (la curatela y el defensor judicial) y se haya considerado que la guarda de hecho –que no es una medida judicial de apoyo, no es una medida formal sino informal– es adecuada.** Dado que la discapacidad se puede probar por cualquier medio de prueba, y que la «incapacitación judicial» se asimila a un 65 % a efectos fiscales, si las necesidades de apoyo no han cambiado desde que se dictó la correspondiente sentencia de «incapacitación», deben entenderse acreditadas las circunstancias para aplicar el referido porcentaje, incluso aunque las medidas de apoyo hayan cambiado para ajustarlas a la nueva normativa.

De acuerdo con ello, con apoyo de la sentencia que comentamos, la incapacitación judicial pretérita y la prueba de que las necesidades de apoyo no han variado –por más que sí lo haya hecho la forma de prestar el apoyo– ha de ser suficiente para tener por acreditada una discapacidad del 65 %, cuando no se alcance el referido porcentaje tras haber instado el procedimiento del Real Decreto 888/2022.

Esta opinión ha venido a ser respaldada en el ámbito de la Seguridad Social por el reciente Real Decreto-Ley 2/2023, de 16 de marzo, de medidas urgentes para la ampliación de derechos de los pensionistas, la reducción de la brecha de género y el establecimiento de un nuevo marco de sostenibilidad del sistema público de pensiones, que prevé, señala la exposición de motivos, que

para aquellos supuestos en los que la incapacidad judicial haya sido declarada mediante sentencia con anterioridad a la entrada en vigor de la citada Ley 8/2021, de 23 de junio, se mantendrá la asimilación a la discapacidad en grado igual o superior al 65 por ciento prevista en la disposición adicional vigésima quinta del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social en su anterior redacción¹⁹.

¹⁹ La medida se recoge en la disposición transitoria tercera:

Disposición transitoria tercera. Aplicación transitoria, a efectos del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, de la incapacitación judicial declarada antes de la entrada en

Puede cuestionarse si la referida equiparación prevista por la disposición transitoria 3.^a de la LGSS procede en todo caso y sin fecha de caducidad o solo hasta el momento en que la sentencia previa de incapacitación sea revisada, en cuyo caso la equiparación solo continuaría cuando se decretara una curatela representativa para todos los actos jurídicos, de conformidad con lo que prevé la disposición adicional 25.^a de la LGSS, en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 2/2023, de 16 de marzo. En nuestra opinión ha de defenderse la primera de las opciones, por responder a la finalidad de la norma, que es la de mantener y proteger la situación de todas aquellas personas con discapacidad que se beneficiaban de la equiparación hasta la reforma por encontrarse judicialmente «incapacitadas». Es además la que mejor se acomoda a su tenor, que configura como presupuesto de hecho de la equiparación la declaración judicial de incapacidad mediante sentencia con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 8/2021, sin limitar la extensión de su eficacia al momento de su revisión. Si hubiera querido limitarse el ámbito temporal de la equiparación, se hubiera indicado expresamente, empleando una redacción similar a la siguiente:

Aquellas personas que judicialmente hayan sido declaradas incapaces mediante sentencia con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica, *hasta que se revisen judicialmente las medidas acordadas de conformidad con la D.T.5^a de la Ley 8/2021*, se entenderá que están afectadas por una discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento a efectos de la aplicación del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

La ausencia de mención alguna a la vigencia temporal de la equiparación es, en nuestra opinión, indicativa de que no tiene fecha de caducidad. Por lo demás también la exposición de motivos del propio Real Decreto-Ley 2/2023, de 16 de marzo, rema claramente en la referida dirección, pues mantiene la equiparación de la incapacidad judicial anterior a la entrada en vigor de la reforma con la discapacidad del 65 % «prevista en la disposición adicional vigésima quinta del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social *en su anterior redacción*».

Esta postura permite dar respuesta a todos aquellos casos en que se hayan tramitado procedimientos de «incapacitación» con anterioridad a la reforma civil, pero no a quienes no

vigor de la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica.

Aquellas personas que judicialmente hayan sido declaradas incapaces mediante sentencia con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica, se entenderá que están afectadas por una discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento a efectos de la aplicación del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

se encuentren en esa tesitura y necesiten apoyo, porque con la nueva regulación las medidas judiciales de apoyo son subsidiarias a las voluntarias (a los planes personales de apoyo recogidos notarialmente o los poderes preventivos) y a las legales, centradas en la guarda de hecho. Las medidas judiciales de apoyo únicamente proceden en caso de inexistencia de medidas voluntarias o ausencia o insuficiencia de guarda de hecho²⁰, por lo que, si esta es suficiente, como acontecerá de ordinario cuando la persona con discapacidad disponga de un entorno familiar de protección, se desestimarán las judiciales²¹.

De ahí que **no sean razonables los pronunciamientos de la Administración tributaria –o de la Seguridad Social– tendentes a equiparar a la «incapacitación judicial» únicamente la curatela representativa²², porque la existencia de una curatela no es indica-**

²⁰ Señala el artículo 255 del CC *in fine* que «Solo en defecto o por insuficiencia de estas medidas de naturaleza voluntaria, y a falta de guarda de hecho que suponga apoyo suficiente, podrá la autoridad judicial adoptar otras supletorias o complementarias». En la misma línea el artículo 269 indica que «La autoridad judicial constituirá la curatela mediante resolución motivada cuando no exista otra medida de apoyo suficiente para la persona con discapacidad».

²¹ No debe olvidarse además que la guarda es una medida informal de apoyo, una medida de hecho. La guarda existe cuando efectivamente la persona con discapacidad recibe el apoyo de su entorno, normalmente familiar. De ahí que la autoridad judicial no establezca la guarda, sino que, en su caso, la constate. Resulta por ello también de todo punto inadecuado que se pretenda requerir, para el acceso a cualquier beneficio, que la guarda sea declarada judicialmente, pues, insistimos, la autoridad judicial no nombra al guardador, sino que la guarda existe con independencia de su declaración.

En ese grave error ha incurrido la Ley de Cantabria 11/2022, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, al incorporar al ámbito fiscal las modificaciones introducidas en 2021 en el CC en materia de discapacidad. Como es sabido en el ISD se aplican una serie de reducciones por parentesco y percepción de seguros de vida, reducciones que son mayores para los descendientes que para los extraños. En concreto, se establece una reducción de 50.000 euros para los hijos mayores de 21 años, y, con objeto de favorecer a quienes velan por las personas con discapacidad, la ley cántabra en materia de tributos cedidos equiparaba a los tutores con los hijos. Un tutor que fuera hermano, sobrino o incluso extraño, se equiparaba a un hijo mayor de 21 años a efectos de la reducción. Pues bien, la Ley 11/2022 actualiza la redacción indicando que se equiparan a los descendientes las personas llamadas a la herencia y «vinculadas al causante discapacitado como tutor, curador o guardador de hecho judicialmente declaradas». ¡Si la guarda es una situación de hecho, una medida informal de apoyo! Con menciones de este tipo los guardadores que no sean ascendientes o descendientes (en Cantabria estos últimos no pagan el ISD) querrán que se declare judicialmente la guarda, y no solo eso, sino que habrá peticiones de declaración de guarda de hecho *post mortem*! (que se declare que se era guardador de hecho al momento del fallecimiento).

²² En el programa INFORMA la AEAT indica:

A partir de la entrada en vigor de la Ley 8/2021 de reforma del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, las referencias contenidas en la Ley del IRPF a la incapacitación judicial, se extienden a las resoluciones judiciales del orden civil en las que se establece la curatela representativa de las personas con discapacidad.

Resulta de todo punto llamativo –e inadecuado– que niegue la equiparación a la curatela asistencial, pues hasta la reforma el procedimiento de «incapacitación» no había de abocar necesariamente a prorrogar la patria potestad o establecer una tutela, sino que también podía determinar una curatela, no representativa sino asistencial.

tiva de la intensidad de apoyo que requiere una persona, sino de la inexistencia de medidas voluntarias o de una guarda de hecho adecuada y suficiente.

Es este un extremo en el que conviene insistir. Tras la reforma, mientras la persona con discapacidad necesitada de apoyo en la toma de decisiones tenga una guarda adecuada, esto es, viva en un entorno familiar de protección que constituya un apoyo suficiente, se desestimarán cualquier medida judicial de apoyo, lo que acontecerá –está ya aconteciendo– en la generalidad de los casos, con independencia de la intensidad de la discapacidad, esto es, también cuando sea severa²³. Solo procederán las medidas judiciales cuando la guarda no sea suficiente, por ejemplo, por tener que realizarse actos de trascendencia personal o familiar, gastos extraordinarios o por pretenderse enajenar bienes inmuebles, actos para los que no está facultado el guardador, que solo puede, sin autorización judicial, solicitar prestaciones económicas a favor de la persona con discapacidad, siempre que no supongan

²³ Así lo acredita la Sentencia de la Audiencia Provincial de La Coruña 23/2023, de 31 de enero, que estima el recurso interpuesto por el Ministerio Fiscal frente a una sentencia del juzgado de primera instancia que decretaba una curatela representativa para una persona anciana con un deterioro cognitivo grave que era totalmente dependiente en todos los aspectos de la vida. Asumiendo los argumentos del fiscal, la Audiencia declara que, conforme a la nueva normativa, la existencia de una guarda de hecho, normalmente a través del entorno familiar como es el caso presente, excluirá, si es suficiente y adecuada, el nombramiento de un curador, e insiste en que «la nueva normativa parece excluir el nombramiento de un curador representativo por el mero hecho de que una dolencia sea crónica o profunda», por lo que revoca la sentencia de instancia «toda vez que es suficiente la provisión de apoyos que su hija doña Natalia le proporciona como guardadora de hecho con las facultades que al respecto resultan de lo establecido en los artículos 263 y siguientes del Código Civil». La propia Audiencia Provincial, en Sentencia de 13 de julio de 2022, había señalado lo siguiente:

... el precepto establece una clara prelación entre las medidas de apoyo, que en cualquier caso deben ajustarse a los principios de necesidad y proporcionalidad (artículo 249): Primero las automedidas, después la guarda de hecho, y en último término la actuación judicial, bien con la curatela asistencial o con la representativa.

Lo que más se resalta de la reforma es la regularización de la guarda de hecho como un medio de provisión de apoyos. Figura que difiere radicalmente del concepto que definía antes el Código Civil. Se ha normado ahora como una medida de apoyo, de origen legal, estable y con vocación de permanencia, *ya que las medidas judiciales tienen carácter subsidiario, de manera que solo en defecto de guarda de hecho eficaz habrá de acudir al correspondiente expediente de Jurisdicción Voluntaria de provisión de apoyos*. Se ha querido reflejar la realidad social, donde habitualmente es la familia quien presta ese primer apoyo, como guardadores de hecho. Y el legislador quiere mantener esa guarda de hecho, hasta el punto de prever que «quien viniera ejerciendo adecuadamente la guarda de hecho de una persona con discapacidad continuará en el desempeño de su función incluso si existen medidas de apoyo de naturaleza voluntaria o judicial, siempre que estas no se estén aplicando eficazmente» (art. 263).

«Las medidas judiciales de apoyo se adoptarán solo en defecto o por insuficiencia de estas medidas de naturaleza voluntaria, y a falta de guarda de hecho que suponga apoyo suficiente, podrá la autoridad judicial adoptar otras supletorias o complementarias», conforme establece el artículo 255 del Código Civil.

Véase De Verda y Beamonte (2022).

un cambio significativo en la forma de vida de la persona, y realizar actos jurídicos sobre bienes de esta que tengan escasa relevancia económica y carezcan de especial significado personal o familiar (art. 264 CC). Y dado que los actos jurídicos de especial relevancia sobre bienes de la persona con discapacidad necesitada de apoyo en la toma de decisiones no son habituales y para los de escasa relevancia (por ejemplo, retirar dinero del banco para atender sus necesidades) la guarda es suficiente, no será precisa la adopción de medidas judiciales. Y cuando esas medidas sean necesarias, habiendo una guarda de hecho adecuada, en muchos casos no se decretará una curatela con carácter general, sino que se conferirán facultades representativas al guardador de hecho a través del correspondiente procedimiento de jurisdicción voluntaria (art. 264)²⁴.

Por tanto, con la nueva regulación, la curatela (representativa o asistencial) únicamente procederá en caso de inexistencia –por no haber familiares que la presten– o insuficiencia –por ejemplo, por tener que realizarse de ordinario actos jurídicos de relevancia para los que el guardador no está facultado, como alquilar inmuebles y resolver sus incidencias– de guarda de hecho adecuada. Y por ello la misma persona con discapacidad recibirá el apoyo que necesite de sus padres o familiares mientras conviva con ellos a través de una guarda y, en cambio, cuando falten y necesite un apoyo institucional se decretará una curatela.

A la vista de ello **resulta oportuno manifestarnos en contra de la pretensión de equiparar la antigua «incapacitación» con la curatela representativa del nuevo modelo**, que no respeta la filosofía de la Convención Internacional de Naciones Unidas sobre los Derechos de las personas con discapacidad ni la filosofía del vigente sistema de apoyos. La equiparación correcta sin duda ha de realizarse con la necesidad de apoyo en la toma de decisiones, apoyo que puede prestarse a través de medidas voluntarias –preferentes con la nueva regulación²⁵–, legales –la guarda– o judiciales –curatela y defensor judicial–. La pres-

²⁴ Lo señala claramente la exposición de motivos de la Ley 8/2021:

La realidad demuestra que en muchos supuestos la persona con discapacidad está adecuadamente asistida o apoyada en la toma de decisiones y el ejercicio de su capacidad jurídica por un guardador de hecho –generalmente un familiar, pues la familia sigue siendo en nuestra sociedad el grupo básico de solidaridad y apoyo entre las personas que la componen, especialmente en lo que atañe a sus miembros más vulnerables–, que no precisa de una investidura judicial formal que la persona con discapacidad tampoco desea. *Para los casos en que se requiera que el guardador realice una actuación representativa, se prevé la necesidad de que obtenga una autorización judicial ad hoc, de modo que no será preciso que se abra todo un procedimiento general de provisión de apoyos, sino que será suficiente con la autorización para el caso, previo examen de las circunstancias.*

²⁵ Indica el artículo 249 del CC lo siguiente:

Las medidas de apoyo a las personas mayores de edad o menores emancipadas que las precisen para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica tendrán por finalidad permitir el desarrollo pleno de su personalidad y su desenvolvimiento jurídico en condiciones de igualdad. Estas medidas de apoyo deberán estar inspiradas en el respeto a la dignidad de la persona y en la tutela de sus derechos fundamentales. *Las de origen legal o judicial solo procederán en defecto*

tación de apoyo a través de cualquiera de esas medidas debería permitir la equiparación al 65 % de discapacidad, como decreta el Reglamento vigente en relación con las personas «incapacitadas»²⁶. No entenderlo así implica, en contra de lo que reclama la citada Sentencia del TS de 8 de marzo de 2023, una restricción de los medios de prueba pertinentes con relación a la existencia de una realidad –la discapacidad– respecto de la que la Administración está obligada a mostrar un decidido compromiso de protección y garantía, estableciendo una barrera más a las que de ordinario han de hacer frente las personas con discapacidad, olvidando, como afirma la resolución, que

corresponde a la AEAT, como Administración Pública que es, un papel activo –podríamos decir, militante–, en la defensa y protección de las personas con discapacidad, como se infiere de nuestra Constitución, en particular, de su artículo 49, que conmina a la Administración a ampararlas «especialmente».

En esa línea, pero llegando todavía más lejos, Gutiérrez Calles (2021) señala que al contradecir abiertamente el artículo 60.3 de la Ley del IRPF al referirse a la «incapacitación» lo dispuesto en la Convención Internacional de Naciones Unidas sobre los Derechos de las personas con discapacidad, debe interpretarse

en el sentido que el tratado internacional recoge en su articulado, que altera la concepción actual que el ordenamiento interno presenta del proceso de incapacitación, transformándolo en un proceso de valoración de los apoyos que precise la persona con discapacidad, para ejercer su derecho a la toma de decisiones,

lo que implica considerar acreditado el grado del 65 % «cuando se trate de personas en cuyo favor se están aplicando medidas de apoyo decretadas por el juez o el apoyo se presta por un guardador de hecho, esté o no judicializada la guarda». Aunque no creemos que, *de lege lata*, pueda defenderse un planteamiento tan expansivo, que obvie incluso la declaración judicial exigida por el artículo 60 de la Ley del IRPF, se trata del único respetuoso con la Convención y el nuevo modelo civil resultante de la Ley 8/2021, y, por tanto, del deseable *de lege ferenda*.

o insuficiencia de la voluntad de la persona de que se trate. Todas ellas deberán ajustarse a los principios de necesidad y proporcionalidad.

²⁶ Ya ha habido iniciativas legislativas en el referido sentido. Por ejemplo la proposición de ley instada por el Grupo Parlamentario VOX en el Congreso (BOCG, Congreso de los Diputados, XIV Legislatura, Serie B, Proposiciones de Ley, 30 de agosto de 2022, núm. 269-1), que pretendía dar la siguiente redacción a la disposición adicional 25.^a de la LGSS:

A los efectos de la aplicación de esta ley, se entenderá que están afectadas por una discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento aquellas personas que judicialmente hayan sido declaradas incapaces o que dispongan de medidas de apoyo para el ejercicio de su capacidad jurídica.

Cumplidos dos años de la entrada en vigor de la reforma, no puede decirse que ni la Administración tributaria ni el legislador hayan acogido ese papel promotor y tuitivo de las personas con discapacidad adaptando la normativa previa a los nuevos modelos resultantes de la reforma civil en materia de discapacidad. Prueba de ello es la reciente reforma de la LGSS por el Real Decreto-Ley 2/2023, de 16 de marzo, que ha modificado su disposición adicional 25.^a para asimilar a un grado de discapacidad igual o superior al 65 % el establecimiento como medida de apoyo a su capacidad jurídica y mediante resolución judicial a un curador «con facultades de representación plenas *para todos los actos jurídicos*»²⁷. Resulta obvio en mi experiencia que, si una persona ha de ser sustituida por otra en todos sus actos de acuerdo con el procedimiento ordinario –incluso en el manejo de dinero de bolsillo–, se le reconocerá un 65 % por ciento de discapacidad, de manera que se trata de una disposición vacua e innecesaria. Llevada al extremo su presupuesto de hecho es irrealizable, porque no es posible testar o votar por otro, de manera que la representación nunca puede ser para todos los actos jurídicos, como requiere la norma para su aplicación.

Desde luego la exigencia de representación para todos los actos no está en línea con la filosofía de la reforma, porque como señala De Verda y Beamonte (2022)

no cabe establecer una curatela, sea esta asistencial o representativa, de alcance general, en relación con todos los actos de ejercicio de la capacidad jurídica, sino que la misma no debe ir más allá de los actos en que la intervención del curador sea estrictamente necesaria.

No es solo que la curatela representativa sea excepcional (art. 269 CC), sino que cuando se establezca no podrá decretarse «para todos los actos jurídicos», esto es, con alcance general, pues «los actos en los que el curador deba prestar el apoyo deberán fijarse de manera precisa, indicando, en su caso, cuáles son aquellos donde debe ejercer la representación» (art. 287 CC).

Tanto el Real Decreto-Ley 2/2023 como los previos pronunciamientos de la Seguridad Social y de la Administración tributaria ponen de relieve un palpable y notorio rechazo a la equiparación a la antigua «incapacitación judicial» con las medidas de apoyo a las personas con discapacidad para el ejercicio de su capacidad jurídica vigentes. Se insiste en requerir

²⁷ El tenor de esta es el siguiente:

Disposición adicional vigésima quinta. Asimilación a un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento por resolución judicial. A efectos de la aplicación de esta ley, sin perjuicio de poder acreditarse el grado de discapacidad, en grado igual o superior al 65 por ciento, mediante el certificado emitido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o por el órgano competente de la comunidad autónoma, se entenderá que están afectadas por una discapacidad, en un grado igual o superior al 65 por ciento, aquellas personas para las que, como medida de apoyo a su capacidad jurídica y mediante resolución judicial, se haya nombrado un curador con facultades de representación plenas para todos los actos jurídicos.

que la medida de apoyo sea decretada judicialmente, resultando que la reforma prioriza las medidas voluntarias y fortalece la guarda de hecho, una medida informal, empujando a las familias a judicializar –normalmente con escaso éxito y notoria frustración– el apoyo para obtener la equiparación al 65 % y sus beneficios. Y además se requiere que las medidas judiciales se concreten en una curatela representativa para todos los actos jurídicos, lo que desdeña la excepcionalidad que con la reforma se quiere dar a la sustitución de la voluntad de la persona con discapacidad –según el art. 249 CC las funciones representativas son excepcionales– y la necesidad de que las medidas judiciales configuren un traje a medida, que se ajuste a los principios de necesidad y proporcionalidad.

A la vista de la desconfianza con el nuevo sistema parece preferible optar por una aproximación distinta para seguir tutelando al colectivo que, con anterioridad a la reforma, podía beneficiarse de la equiparación de la «incapacitación judicial» con el 65 % de discapacidad, enfoque del que ya existen precedentes en la propia normativa civil, fiscal y laboral, y que pasa por extenderla a quienes, teniendo un 33 % de discapacidad, acrediten que procede de factores cognitivos o derivados de enfermedad mental, lo que concuerda precisamente con la finalidad con que se introdujo la equiparación por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que perseguía beneficiar a las «personas con discapacidad psíquica»²⁸. Es a ese colectivo al que se dirigen las medidas de apoyo a las personas con discapacidad para el ejercicio de su capacidad jurídica, medidas que no se extienden a las personas con discapacidad física o sensorial, que obviamente necesitan apoyos, pero no en la toma de decisiones ni en el ejercicio de su capacidad jurídica²⁹.

Y esa diferenciación ya existe en el marco de los mecanismos dirigidos a promover la protección patrimonial de las personas con discapacidad, que si bien exigen al delimitar su perímetro de acceso un 65 % cuando la discapacidad es física o sensorial, la reducen al 33 % cuando es «psíquica». Es el caso de los patrimonios protegidos (arts. 2 Ley 41/2003 y 54 Ley

²⁸ La equiparación no figuraba en el proyecto de ley, y fue fruto de tres enmiendas diferentes presentadas por el Grupo Parlamentario Popular (270), CIU (298) y PNV (316). Las dos primeras tenían como justificación la siguiente: «Consideración a efectos fiscales como grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 a la declarada, judicialmente, *lo que beneficia a minusválidos psíquicos*». BOCG, VI Legislatura, Serie A, Proyectos de Ley, 5 de noviembre de 1999, núm. 187-3. La tercera indicaba lo siguiente:

Para la aplicación de cualesquiera de las ventajas y beneficios fiscales previstos en la normativa vigente, esta parte de la base del grado de minusvalía de cada discapacitado. Sin embargo, *debería considerarse que tales beneficios no parecen tener en consideración factores tales como el hecho de que una persona, como consecuencia de su minusvalía, sea declarada incapaz (Síndrome de Down, retraso mental y esquizofrénicos)*. En consecuencia, se hace necesario, con fines tributarios al menos, una equiparación a la situación de discapacitados con minusvalía superior al 65 por 100 de aquellos declarados incapacitados judicialmente.

Las tres fueron aceptadas por la ponencia en su informe, si bien con la redacción de las dos primeras. BOCG, VI Legislatura, Serie A, Proyectos de Ley, 15 de noviembre de 1999, núm. 187-6.

²⁹ En esta línea se ha pronunciado también Martín Dégano (2022b).

del IRPF) y también de los planes de pensiones en el régimen especial en favor de personas con discapacidad (disp. adic. 4.^a Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y art. 53 Ley del IRPF). Una equiparación de alcance general en esa línea habría de hacerse a efectos fiscales y en el marco de la Seguridad Social³⁰, teniendo presente que una persona con discapacidad intelectual superior al 33 % –e inferior al 65 %– nunca podrá optar a empleos de elevados ingresos y necesitará, en mayor o menor medida, apoyo en la toma de decisiones.

Y debería valorarse también la necesidad de distinguir, a la hora de efectuar la referida equiparación, la discapacidad originaria de la sobrevenida, o mejor, la que emerge en etapas tempranas de la vida de la que se origina en la mayor edad. El sobrevenimiento de una discapacidad intelectual por deterioro cognitivo en la mayor edad no obstaculiza la capacidad de la persona durante toda la vida para proveerse de herramientas para afrontar las mayores necesidades de la vejez –personales y patrimoniales–, a diferencia de lo que acontece cuando la discapacidad es originaria o sobreviene en un momento inicial de la vida, en cuyo caso condiciona la capacidad de la persona para generar los ingresos necesarios para subsistir y, sobre todo, para hacer frente a las necesidades de la vejez. En nuestra opinión, a efectos de equiparar la necesidad de apoyo en la toma de decisiones con el 65 % de discapacidad, no se encuentra en la misma situación quien ha necesitado apoyo toda la vida que quien lo necesita, acontecido ya el retiro por jubilación, cuando sobreviene una demencia, lo que permitiría restringir la equiparación únicamente al primer grupo de personas.

6. A modo de conclusión

La Sentencia del TS de 8 de marzo de 2023 (rec. núm. 1269/2021 –NFJ090662–) da un paso más en la consolidación del carácter declarativo, que no constitutivo, del certificado

³⁰ El artículo 12 de la LGSS, al regular la contratación de familiares y establecer reglas específicas para los hijos mayores de 30 años con especiales dificultades de inserción laboral, exige un 65 % de discapacidad cuando es física o sensorial y solo un 33 % cuando se trata de «a) Personas con parálisis cerebral, personas con enfermedad mental o personas con discapacidad intelectual, con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 33 por ciento» (art. 12). En esa línea el Real Decreto 870/2007, de 2 de julio, por el que se regula el programa de empleo con apoyo como medida de fomento de empleo de personas con discapacidad en el mercado ordinario de trabajo, también discrimina en función del tipo de discapacidad, concretando como beneficiarios a:

- a) Personas con parálisis cerebral, personas con trastorno de la salud mental, personas con discapacidad intelectual o personas con trastorno del espectro del autismo, con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 33 %; b) Personas con discapacidad física o sensorial con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 65 %, así como personas sordas y con discapacidad auditiva con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 33 %.

Previsiones no muy diferentes recoge el Real Decreto 156/2013, de 1 de marzo, por el que se regula la suscripción de convenio especial por las personas con discapacidad que tengan especiales dificultades de inserción laboral.

de reconocimiento de la discapacidad y su grado previsto en el Real Decreto 888/2022, que, si bien ha de ser el medio ordinario para acreditar la discapacidad, no puede pretenderse exclusivo, salvo que la normativa ciña exclusivamente a ese medio la acreditación de la discapacidad. Son dos ya las sentencias que sobre esta materia y en la misma línea ha dictado el TS –la de 8 de marzo de 2023 y la de 7 de junio de 2012–, por lo que su doctrina ya constituye fuente del derecho y debe ser acatada por la Administración tributaria. Pueden entenderse caducas en este sentido las contestaciones del programa Informa referidas a la imposibilidad de acreditar la discapacidad por medios diferentes del referido certificado.

Aunque la doctrina referida resultará especialmente útil para, una vez obtenido el correspondiente certificado de discapacidad y su grado, acreditar la preexistencia de la discapacidad por otras vías (certificados médicos) –o su subsistencia llegada la fecha límite de validez del certificado–, entorno en el que desplegará su verdadera eficacia y aplicación práctica, no limita sus efectos a esos casos, sino que permite desplazar el certificado acreditando la discapacidad por cualquier otro medio de prueba. Se trata de una vía que debería estimarse excepcional, porque la acreditación no requiere únicamente certificar las deficiencias y limitaciones en la actividad que pueda tener una persona, sino valorar tales deficiencias para determinar el grado, lo que requiere remitirse necesariamente al Real Decreto 888/2022, norma que estandariza la calificación.

La doctrina de la sentencia abre a su vez una nueva perspectiva para resolver un grave problema que han desdeñado tanto la Hacienda pública –y la Seguridad Social– como el legislador, como es el de la equiparación a un grado de discapacidad del 65 % de la «incapacitación judicial». Aunque una primera lectura podría hacer pensar que la supresión de la «incapacitación» por la Ley 8/2021, de 2 de junio, expulsa del ámbito más intenso de protección a quienes no lleguen al 65 % de discapacidad de conformidad con el procedimiento de reconocimiento ordinario, en nuestra opinión la Sentencia 837/2023 ha de permitir que todos aquellos que hubieran sido incapacitados *judicialmente* con arreglo a la normativa ya derogada puedan seguir disfrutando de la equiparación al 65 % de discapacidad, por más que se modifiquen las medidas de apoyo a su capacidad jurídica, incluso cuando se desestimen las medidas judiciales por considerarse suficiente una guarda de hecho, cuando se acredite la medida judicial pretérita y el mantenimiento de las condiciones que la justificaron.

Más allá de esa evidencia resulta obvio que el nuevo modelo de apoyo a la capacidad jurídica desjudicializa los apoyos, por lo que la exigencia de medidas judiciales para proceder a la equiparación resulta lesiva para las personas con discapacidad y pervierte la filosofía de la reforma. Sería preferible, como hemos señalado, elevar al máximo grado de protección a quienes teniendo únicamente un grado de discapacidad del 33 % acrediten que procede de factores cognitivos (o, de manera más amplia, «psíquicos»), que constituyen precisamente el colectivo al que se dirigen las medidas de apoyo a la capacidad jurídica.



Referencias bibliográficas

Gutiérrez Calles, J. L. (2021). El régimen fiscal del Guardador de Hecho surgido de la Convención Internacional de Naciones Unidas sobre los Derechos de las personas con discapacidad. *Quincena fiscal*, 3, 97-120.

Martín Dégano, I. (2022a). Libertad o limitación de medios para probar la discapacidad en el IRPF. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 475, 41-76.

Martín Dégano, I. (2022b). La incidencia de la Ley 8/2021 (medidas de apoyo a las per-

sonas con discapacidad para el ejercicio de su capacidad jurídica) sobre los beneficios fiscales en el IRPF y en el IVA: a propósito de la incapacidad y su asimilación al 65 por ciento de grado de discapacidad. *Quincena fiscal*, 9.

Verda y Beamonte, J. R. de. (2022). Primeras resoluciones judiciales aplicando la Ley 8/2021, de 2 de junio en materia de discapacidad. *Diario La Ley*, 10021.

Carlos de Pablo Varona. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Cantabria. Premio extraordinario de Licenciatura y de Doctorado, ganó el primer premio en la 18.ª edición del premio Estudios Financieros. Posee 5 sexenios. Es autor de ocho monografías y una treintena de artículos y capítulos de libro. Es patrono de varias fundaciones dirigidas a apoyar a personas con discapacidad. <https://orcid.org/0000-0002-1078-7041>