

LA FISCALIDAD DE LAS PENSIONES NO CONTRIBUTIVAS LA INFLUENCIA COMPETENCIAL EN SU CONSIDERACIÓN EN EL IMPUESTO DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN ESPAÑA

Rafael DÍAZ MOYA

FPI UNED¹

Programa de Doctorado en Derecho y Ciencias Sociales
Facultad de Derecho de la UNED

Resumen: En la discusión jurídica de la catalogación de las PNCI dentro o fuera del sistema de Seguridad Social, por la complejidad de los mecanismos de protección en España, hace que exista una diversidad de criterios para encuadrar esta prestación. La delimitación por la AEAT como una prestación de asistencia social y no de la Seguridad Social, en la interpretación de aquellas discusiones, especialmente en el binomio competencial Estado-CCAA, teniendo en cuenta el origen constitucional del concepto de *asistencia* influenciado por las atribuciones competenciales históricas de ayuntamientos y diputaciones, es lo que venía provocando el diferente tratamiento tributario. No obstante, se ha considerado recientemente a la PNCI como prestación excluida de la tributación a los efectos del IRPF, al mismo nivel que la pensión de IPA, en un claro ejercicio de no discriminación por la legitimidad cons-

Relación de siglas por orden de aparición: PNCI: Pensión No Contributiva de Invalidez; AEAT: Agencia Tributaria; CCAA: Comunidades Autónomas; IRPF: Impuesto de la Renta de las Personas Físicas; IPA: Incapacidad Permanente Absoluta; LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; CE-1978: Constitución Española de 1978; DGT: Dirección General de Tributos; TEARA: Tribunal Económico-Administrativo de Aragón; IRS: Instituto de Reformas Sociales; OIT: Organización Internacional del Trabajo; INSERSO: Instituto Nacional de Servicios Sociales; LISMI: Ley de Integración Social de Minusválidos; TS: Tribunal Supremo; TC: Tribunal Constitucional; CA: Comunidad Autónoma; EEAA: Estatuto de Autonomía; LIONDAU: Ley de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad; AAPP: Administración Pública; INSS: Instituto Nacional de la Seguridad Social; AGE: Administración General del Estado; IMSERSO: Instituto de Migraciones y Servicios Sociales; ISM: Instituto Social de la Marina; IASS: Instituto Aragonés de Servicios Sociales.

1. Este trabajo se encuentra adscrito al programa de Ayudas para la formación de personal investigador pre-doctoral UNED- 2018; está dirigido por los profesores Remedios Morán Martín y Javier García Martín, dentro del Proyecto de investigación DER 2017-84733 “Partidos políticos: origen, función y revisión de su estatuto constitucional”

titucional de la Seguridad Social de incluir en su seno prestaciones de naturaleza no contributiva con el fin de proteger situaciones de necesidad.

Palabras clave: Invalidez; prestación no contributiva; agencia tributaria; impuesto.

Abstract: In the legal discussion of the cataloging of non-contributory disability pensions (NCDP) within or outside the Social Security system, due to the complexity of the protection mechanisms in Spain, causes a variety of criteria to fit this benefit. The delimitation by the tax agency as a benefit of social assistance and not of the Social Security, in the interpretation of those discussions especially in the State-Region competency binomial, taking into account the constitutional origin of the concept of assistance influenced by historical jurisdictional powers of municipalities and councils, is what was causing the different tax treatment. However, recently it has considered the NCDP as a benefit excluded from taxation for the purposes of the income tax (IT), at the same level as the absolute permanent disability pension (APD), in a clear exercise of non-discrimination due to the constitutional legitimacy of the Social Security of including non-contributory benefits in order to protect situations of need.

Keywords: Disability; non-contributory pension; tax agency; tax.

I. INTRODUCCIÓN

La importancia que presenta el estudio de la fiscalidad de las PNCI en aplicación de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre de la LIRPF² constituye un hecho incontestable debido al gran número de ciudadanos con derecho a las prestaciones económicas derivadas de la PNCI que para el año 2019 ascendió a un total de 191.646 beneficiarios³.

Para el análisis de la PNCI, es necesario determinar el origen del concepto de invalidez, el sistema competencial determinado por el artículo 149.1.17 de la CE-1978, la pensión en el derecho tributario y los supuestos de no contributividad.

Finalmente, el desarrollo de la fiscalidad de la PNCI determina el análisis de la Ley 35/2006 del IRPF, así como del estudio de las Consultas Vinculantes de la DGT y la última resolución del TEARA de fecha 31 de mayo de 2019.

II. EL ORIGEN CONCEPTUAL DE LA ASISTENCIA EN LA INVALIDEZ

La primera referencia relativa a una posible definición —aunque no registrada como tal— del término inválido la acuña Torres Villarroel en el año 1725 relativa

2. **FALTA NOTA**

3. Instituto de Mayores y Servicios Sociales, Secciones informativas, Beneficiarios e importes de la nóminas de la PNC de Invalidez por Comunidades Autónomas, 2019, Disponible en https://www.imserso.es/imserso_01/documentacion/estadisticas/pensiones_no_contributivas_jubilacion_invalidez/beneficiarios_importes_nominas_pnc_invalidez_ccaa/index.htm [Consultado el 19/11/2019].

al *cuartel* de inválidos⁴. Posteriormente, desde la primera entrada en el Diccionario Académico Histórico del Español de 1726, las que registra el Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia de Escriche en período 1831-1875 y las entradas del Diccionario de Autoridades, hasta la aprobada en la XVII Conferencia Internacional del Trabajo, artículos 9 y 23 que relaciona el concepto de invalidez desde en el entorno del trabajo o enfermedad profesional indemnizable, el desarrollo del concepto ya fue abordado en el trabajo de análisis de origen de los Seguros de invalidez, vejez y muerte a través de la normativa y los congresos de organización internacional del trabajo y su recepción en España⁵.

1. Antecedentes competenciales en materia de asistencia

Teniendo en cuenta la preocupación histórica parlamentaria que suscitaron las cuestiones sociales relativas a las relaciones entre obreros y patronos, y a los problemas que las mismas originaban, en diferencia con la anterior, los antecedentes parlamentarios también recogen la preocupación por la asistencia en una clara derivación del sentir de atención al desvalido que, posteriormente a finales del siglo XIX, el IRS acabaría diferenciando en una asistencia derivada del trabajo de la que no lo era. En este sentido, el IRS amplió la investigación de la actividad no propiamente obrera al efecto de utilizar, hasta donde fuera posible, las fuentes parlamentarias que recogieran las manifestaciones de cuanto se comprendía con el nombre de *asistencia* en sus múltiples formas diferenciada de la *cuestión social*, y, especialmente, «en la más importante y castiza de la Beneficencia» en la que el inicio parlamentario de la atención institucional al desvalido se configura desde el ámbito municipal, como expresa la Constitución de 1812, en el artículo 321, apartado 6⁶, en clara semejanza con la actualidad⁷.

El ámbito de la diputación se incluye en la Ley de Beneficencia de 6 de febrero de 1822, ampliando los principios que las Cortes de Cádiz habían consignado en la Constitución de 1812, por la que se crearon juntas municipales de beneficencia reglamentando directrices generales sobre los establecimientos benéficos, y algunas particulares sobre casas de maternidad y de socorro, socorros domiciliarios, y hospi-

4. Real Academia Española, Nuevo Diccionario Histórico del Español, Instituto de investigación Rafael Lapasa, Madrid, en la referencia inválido, p. 1, entrada 16 referencia 1725 ES, Diego Torres Villarreal, Extracto de los Pronósticos del gran Piscator de Salamanca, desde el año de 1725 hasta el de 1744, CORDE, Madrid, RAE, 2006, Astrología y ciencias ocultas, disponible en <http://web.frl.es/CNDHE/view/inicioExterno.view> [Consultado el 13/03/2018].

5. DÍAZ MOYA, Rafael, “Origen de los Seguros de invalidez, vejez y muerte a través de la normativa y los congresos de organización internacional del trabajo y su recepción en España” en Revista de Derecho, núm., 23, 2018, p. 343, Disponible en <http://revistas.uned.es/index.php/RDUNED/article/view/24024/19063> [Consultado el 20/11/2019].

6. Congreso de los Diputados, Constituciones Españolas 1812-1978, Constitución de 1812, p. 41. Disponible en http://www.congreso.es/constitucion/ficheros/historicas/cons_1812.pdf [Consultado el 22/01/2020].

7. IRS, Sección Primera, *Catálogo de documentos y resumen de debates parlamentarios sobre cuestiones sociales, primera parte: Documentos parlamentarios (1810-1907), segunda parte: Resumen de debates (1903-1907)*, Imprenta de la Sucesora de M. Minuesa de los Ríos, Madrid, 1910.

talidad domiciliaria y pública. No obstante, la sistematización la administración de las instituciones benéficas no fue la forma acertada por la necesidad de relacionarse con otros entes extramunicipales⁸.

En 1836, aunque la competencia de la asistencia va a seguir contando con la participación de los ayuntamientos y las diputaciones provinciales, se modifican los fondos de beneficencia, con una gestión del sistema dividida en dos clases: generales y municipales suprimiéndose todas las juntas gubernativas de las casas públicas de beneficencia y los fondos procedentes de fundaciones, memorias y obras pías de patronato público. Fue un claro ejemplo de unificación para socorrer a las casas de beneficencia, dado que la mayoría no alcanzaban para su completa subsistencia, hecho que dejaba desvalidos especialmente a los *impedidos* de las casas de socorro⁹.

La Constitución de 1837, no especifica ninguna referencia a la asistencia social. A partir de ésta, se van a suceder diferentes normativas que van a delimitar la organización de la cuestión benéfica a nivel de la atención, reduciéndola a la distinción del «verdadero pobre —incluido el pobre impedido, ciegos, sordomudos y locos—» minimizando los establecimientos de Beneficencia a los que pudieran costearse los ayuntamientos —el pueblo— y las diputaciones —toda la provincia— lo que facilitó la privatización de los establecimientos, en un claro ejemplo de identificación del pauperismo con el «hábito vicioso» alejado del «amor al trabajo»¹⁰.

Desde el Proyecto de ley de beneficencia de 1838 de Francisco López de Olaverrieta sobre el papel del Gobierno en la gestión de los Establecimientos de Beneficencia¹¹ y la Proposición de ley de Laureano María Muñoz acerca del «modo de aplicar ciertos edificios y terrenos de las iglesias a establecimientos de beneficencia»¹² no existe determinación alguna acerca de la Beneficencia, hasta la Constitución de 1845.

8. HERNÁNDEZ IGLESIAS, Fermín, *La beneficencia en España*. Tomo I, Establecimientos tipográficos de Manuel Míñuesa, Madrid, 1876, p. 73 Disponible en <http://hdl.handle.net/10637/3618> [Consultado el 22/01/2020]. Decretada por las Cortes en 27 de Diciembre de 1821, sancionada en 25 de Enero de 1822 y promulgada con la fecha que habitualmente le da nombre. «Como necesitaban mantener relaciones fuera del distrito municipal para allegar fondos y para otros fines, o lo hacían por sí, o, con arreglo a la ley, se servían de los empleados del Gobierno, saliéndose de su esfera y dividiendo responsabilidades»

9. Gaceta de Madrid núm. 666, de 08-X-1836, pp. 3-4 que publican decretos y órdenes de las Cortes restablecidos a su fuerza y vigor. Disponible en <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1836/666/A00003-00004.pdf> [Consultado el 22/01/2020]

10. Senado de España, Serie Histórica, Legislatura 1837-1838 Proyecto de ley sobre Establecimientos de Beneficencia presentado por el Sr. Ministro de la Gobernación Apéndice 1. ° al núm. 70, pp. 755-756. Disponible en http://www.senado.es/cgi-bin/verdocweb?tipo_bd=IDSH&Legislatura=1837-1838&Pagina=755&Bis=NO&Apendice1=&Boletin1=&Apendice2=1&Boletin2=70 [Consultado el 22/01/2020]. Sobre el Dictamen: Apéndice 2. ° al núm. 82. Disponible en http://www.senado.es/cgi-bin/verdocweb?tipo_bd=IDSH&Legislatura=1837-1838&Pagina=995&Bis=NO&Apendice1=&Boletin1=&Apendice2=2&Boletin2=82

11. Senado de España, Serie Histórica, Legislatura 1838-1839, Apéndice 1° al número 26, pp. 299-303. Disponible en http://www.senado.es/cgi-bin/verdocweb?tipo_bd=IDSH&Legislatura=1838-1839&Pagina=299&Bis=NO&Apendice1=&Boletin1=&Apendice2=1&Boletin2=26 [Consultado el 22/01/2020].

12. Congreso de los Diputados, Serie Histórica, Legislatura 1841-1842. 03-V-1842, núm. 105, p. 2866; Discurso, toma en consideración y pasa a las Secciones: número 105, p. 2.867. Apéndice 2. ° al núm. 105. Comisión, Presidente y Secretario: núm. 108, p. 2.967, y núm. 117, p. 3.260. Disponible en https://app.congreso.es/est_sesiones/

En el período de sesiones de 1846-1847, destaca el Proyecto de ley presentado por Manuel de Seijas Lozano sobre Establecimientos de Beneficencia, que expone la falta de medios que impiden que se exija «a los pueblos y provincias la fundación de establecimientos de beneficencia» para «el auxilio a los pobres», en el que un interés privatizador de la atención al inválido impone la necesidad de «no poder ser desatendidos los Establecimientos y asociaciones particulares» lo que va reflejar hasta finales del siglo XIX una actuación residual del Estado liberal en la atención del *inválido* en favor de la iniciativa privada para «reprimir la vagancia que tiene la máscara de la mendicidad y que abusa de la caridad»¹³.

En el período de Cortes de 1848-1849, destaca el Proyecto de ley presentado por el Luis José Sartorius, sobre Establecimientos de Beneficencia en el que criticaba la «centralización absoluta de la administración de los Establecimientos [por la existencia de] extensos servicios y pocos recursos [proponiendo] la desamortización para simplificar la administración de los bienes de la beneficencia [...] para intentar la subsistencia al desvalido, [dado que se le] prohibía la mendicidad»¹⁴.

A partir del Bienio progresista, la segunda desamortización denominada «civil» de Madoz de 1 de mayo de 1855¹⁵, provocará graves repercusiones sociales hacia el sistema debido a que a los jornaleros no se les compensó la explotación de los bienes comunales. Unido a una Ley de Régimen Local de 1856 que realmente provocaría el decaimiento de las juntas municipales y provinciales a partir de mediados de 1850 y hasta 1880¹⁶, la delegación de la actuación en estos entes con posibilidades económicas tan mermadas iba a ocasionar un panorama de abandono de la beneficencia estatal¹⁷, cayendo los presupuestos municipales, como apunta Comín¹⁸, y que no remontaría hasta 1880¹⁹.

13. Senado de España, Serie Histórica, Legislatura 1846-1847. Apéndice núm. 27 de fecha 15-III-1847, pp. 355-356. Disponible en http://www.senado.es/cgi-bin/verdocweb?tipo_bd=IDSH&Legislatura=1846-1847&Pagina=355&Bis=NO&Apendice1=&Boletin1=&Apendice2=1&Boletin2=27 [Consultado el 22/01/2020]

14. Congreso de los Diputados, Serie Histórica, Legislatura 1848-1849 de 15-I-1849. Apéndice 7º al núm. 15, p. 222, quedando sancionada la Ley en Apéndice 2º al núm. 117, p. 2747 donde determina la complementariedad de la beneficencia pública con la privada. Disponible en https://app.congreso.es/est_sesiones/ [Consultado el 20/01/2020].

15. Gaceta de Madrid núm. 852 de fecha 3-V-1855. Disponible en <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE/1855/852/A00001-00001.pdf> [Consultado el 23/01/2020].

16. DÍEZ RODRÍGUEZ, Fernando, *La sociedad desasistida: el sistema benéfico-asistencial en la Valencia del siglo XIX*, Valencia: Diputació, D.L. 1993, p. 47.

17. PASCUAL MARTÍNEZ SOTO, Ángel, «La protección social en la época liberal: de la beneficencia a la previsión social (1820-1908)» en AREAS, *Revista Internacional de Ciencias Sociales*, núm. 37 2018, p. 115. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6545096&orden=0&info=link> [Consultado el 23/01.2020].

18. COMÍN, Francisco, *Historia de la Hacienda Pública II*. España 1808-1995, Barcelona, Crítica, 1996.

19. ESPUELAS BARROSO, Sergio, «Estructura y evolución del Gasto Social Público en España, 1850-1963», en *IX Congreso Internacional de la AEHE (Asociación Española de Historia Económica)*, Murcia, 2008.

Todo ello posibilitó, con los liberales en el poder, el traspaso de competencias a partir de 1850 a la Beneficencia privada en detracción de la pública mediante aportaciones caritativas ciudadanas²⁰ que no pudo remediar el problema de la pobreza y pauperismo sino que se acometió contrariamente como un problema de orden público, utilizando la beneficencia de la Iglesia desde el ámbito privado como su principal herramienta moralizadora haciendo que la política social española se alejara de la cultura preventiva que se adoptaba en otras latitudes centroeuropeas, en relación con la previsión:

«Contaminó de arcaísmo la manera de abordar la cuestión social en España y cultivó una cultura tradicional protectora que no permitió arraigar la nueva cultura preventiva del reformismo social, particularmente entre sus fieles»²¹.

La nula preocupación de los gobiernos liberales hasta 1880 por los aspectos sociales derivó en una gran disminución del gasto público sobre el PIB²². En un sentimiento de despreocupación pública por el *inválido*, entre otros, el Decreto de 16 de julio de 1873, constituirá un nombre genérico de Beneficencia, encomendándose a la iniciativa privada²³.

Cabe señalar desde esta perspectiva nuevas tipologías de ingresos, como refleja la Ley de 27 de julio de 1887 en la consideración de *inválidos* para el trabajo, en el que el Real Decreto de 11 de enero de 1887 ya empezaba a distinguir entre los que *inválidos* provenientes del trabajo y los que su invalidez no derivaba del ámbito laboral:

«Sólo podrán ingresar en el Asilo los inválidos del trabajo, siendo preferidos los que hayan quedado inutilizados por accidente»²⁴.

Por ello, coincidimos con Alonso en que los avances legislativos a partir de 1880 y, principalmente en el primer tercio del siglo XX basados en la reorganización de la beneficencia, tienen su principio ideológico en la separación de la noción de asistencia social de la atención al *inválido* contributivo en relación con los Seguros sociales, pudiendo considerarse el origen histórico de la separación entre Seguridad social y asistencia social²⁵. Además, se estaba señalando el «carácter odioso» que estaba empezando a generar la Beneficencia en general con relación a la implantación de los

20. DÍEZ RODRÍGUEZ, Fernando, *o.c.* pp.47-48.

21. CARASA, Pedro. “La Previsión social hasta el fin del Antiguo Régimen” en CASTILLO, Santiago y RUZAFÁ, Rafael (coords.), *La Previsión Social en la Historia*, Editorial Siglo XXI, Madrid, 2009, p. 54.

22. CARBONELL Montserrat, “La previsión social contemporánea antes del intervencionismo del Estado” en CASTILLO, Santiago y RUZAFÁ, Rafael (coords.), *o.c.*, p. 142.

23. MAESTRE Y ALONSO, Antonio “La beneficencia en España”, en *Revista Europea*, Año I, núm. 257 de 26-1-1879, pp. 15-106. Disponible en https://www.ateneodemadrid.com/biblioteca_digital/periodicos/Revistas-00562.pdf [Consultado el 23/01/2020].

24. Boletín Oficial de la Provincia de Madrid núm. 296, de 10-XII-1890, p. 4 Disponible en http://www.bibliotecavirtualmadrid.org/bvmadrid_publicacion/i18n/catalogo_imagenes/grupo.do?path=1152266 [Consultado el 24/01/2020].

25. Gaceta de Madrid núm. 237, de 25-VIII-1934, pp. 1.707 a 1.709 que publica el Decreto creando bajo las inmediatas órdenes del Director general de Beneficencia y Asistencia social, una Oficina central de Información de Ordenación de la Asistencia con los elementos técnicos necesarios. Disponible en <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1934/237/A01707-01709.pdf> [Consultado el 24/01/2020]

Seguros sociales²⁶. En este sentido, se estaba orientando a complementar los Seguros sociales que desembocarían en el sistema de Seguridad Social²⁷.

A partir de 1880 el gran trabajo de los reformistas krausistas inicia un ascenso del gasto social público que se incrementará con la II República y que irá acompañado de la ampliación constitucional de la cobertura social procedente del sector mutualista y privado diferenciándose del período anterior²⁸—antes de finales del siglo XIX—. Dicha diferencia radicaba en que los estamentos privilegiados del Antiguo Régimen, —la Corona, la Iglesia y la Nobleza— les interesaba convertir la religiosidad, mediante la filantropía y la beneficencia vinculada a la subsistencia como algo inherente al sistema social, en el instrumento de afirmación de la jerarquía social, especialmente dirigido a la gran masa rural española. Esto topaba frontalmente con el diferente significado de previsión, porque de la necesidad de la pobreza surgía el concepto de su protección y, de ahí, la inconveniencia de aquellos en su prevención. Esta circunstancia va a ser atajada por la Constitución de 1931²⁹ mediante sus artículos 43 y 46:

«El Estado prestará asistencia a los enfermos y ancianos, y protección a la maternidad y a la infancia, haciendo suya la “Declaración de Ginebra” [...], en las materias como los casos de seguro de enfermedad, accidente, paro forzoso, vejez, invalidez y muerte»³⁰.

Un paso más avanzado irá el Plan Beveridge, en la creación de un diseño para combatir las causas de necesidad, mediante un sistema de seguridad social que garantizase un mínimo nacional universal en el que quedasen comprendidos todos los ingleses, extendiéndolo a todos los riesgos y contingencias:

«En la unificación de las diversas organizaciones de seguro social y sistemas de atender a las necesidades populares [...] para universalizar el sistema; a convertir, en fin, el seguro social en *seguridad social* [...] mediante la cooperación del individuo y del Estado, su finalidad es asegurar a cada inglés un *mínimum nacional* de subsistencia con lo indispensable para vivir»³¹.

26. ALONSO SECO, José María; GONZALO GONZÁLEZ, Bernardo, “La Asistencia Social y los Servicios Sociales en España”, en Boletín Oficial del Estado, Estudios Jurídicos, Serie Derecho Público, Madrid, 1997, p. 78.

27. GARRIDO FALLA, Fernando: «La Beneficencia general y particular. Situación y perspectivas», en Problemas fundamentales de Beneficencia y Asistencia Social. Ministerio de la Gobernación, Madrid, 1967, p. 22.

28. CARBONELL Montserrat, “La previsión social contemporánea antes del intervencionismo del Estado”, *o.c.* p. 142.

29. Sobre el trabajo de los reformistas krausistas en el desarrollo de los seguros sociales véase DÍAZ MOYA, Rafael, “La institucionalización del control de la protección social y la cuestión social a principios del siglo XX” en *Revista e-Legal History Review*, Núm. 31, 2020. Disponible bajo suscripción en https://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?id_noticia=422125 [Consultado el 23/01/2020].

30. Congreso de los Diputados, *Constituciones Españolas 1812-1978, Constitución de la República Española de 9 de Diciembre de 1931*, pp. 13-14. Disponible en http://www.congreso.es/docu/constituciones/1931/1931_cd.pdf [Consultado el 20/01/2020]

31. ESPLA, Carlos, *El Plan Beveridge: Sir William, el optimista*, Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 2017, pp. 19-22. Disponible en <http://www.cervantesvirtual.com/obra/el-plan-beveridge-792126/> [Consultado el 21/01/2020]

2. La evolución de la asistencia desde el Franquismo

Aunque el citado plan influiría en el desarrollo de la primera Ley de Seguridad Social en España, la base del sentido de la norma en el régimen de Franco no era la garantía de derechos subjetivos sino el sentido de un «bien común», —afín al régimen— en el que el proyecto franquista iba a diferenciarse notablemente de aquellos objetivos del Plan Beveridge³².

En este sentido, aunque todos los españoles tenían derecho a ser atendidos en sus necesidades sin diferencia de clases ni edad, realmente quedaron excluidos todos los del bando perdedor, excepto los hijos de republicanos que, a mayor abundamiento, quedaban a merced del régimen³³, en claro detrimento con el «Estado social» que se estaba fraguando en Europa, dada la contraposición con el modelo de Beveridge de 1942:

«Trató de establecer una suerte de “Estado providencia” en el que, además de carecerse de la necesaria planificación y continuidad en las políticas sociales, se fortalecía la vertiente caritativa y paternalista de éstas, siendo inoperantes»³⁴.

Unido a un tipo de atención social generadora de limosna nacionalista actuaría extramuros de cualquier obligatoriedad de satisfacer las necesidades de protección social³⁵.

En tal sentido, coincidimos con Alonso en que no tendría mayor éxito que la Beneficencia, dado el contexto nacionalsindicalista, en el ámbito de la Falange, y cuyo móvil principal de actuación de la caridad definirá la asistencia social para «ciertos sectores»:

«...pese a todos los propósitos, la asistencia social no tuvo mejor fortuna que la Beneficencia, hasta la promulgación de la Constitución en 1978 y la implantación de nuevos sistemas de Asistencia Social por las CCAA»³⁶.

Bajo el paraguas de una organización de socorro integrada y dependiente del Estado se configura un conjunto de acciones de Beneficencia política al servicio del Régimen franquista, en la que su acción protectora, a veces espontánea, a veces circunstancial, se configuraba bajo los instrumentos de control del régimen bajo la

32. JORDANA DE POZAS, Jorge “El movimiento asociativo y la asistencia social” en Problemas fundamentales de Beneficencia y Asistencia Social, Ministerio de la Gobernación, Madrid, 1967, p. 158-160

33. RODRIGUEZ ARIAS, Miguel Ángel, El caso de los niños perdidos del franquismo, Editorial Tirant lo Blanch, 2008, Valencia, 2008, p. 33. Disponible bajo suscripción en <https://biblioteca-tirant-com.cuarzo.unizar.es:9443/cloudLibrary/ebook/show/9788499854625#ulNotainformativaTitle> [Consultado el 22/01/2020]. Así lo han demostrado VINYES, Ricard, ARMENGOU, Montse y BELIS, Ricard, *Los niños perdidos del franquismo*, Plaza y Janés, Barcelona, 2002.

34. PICONTO NOVALES, María Teresa, “La protección de la infancia (Aspectos sociales y jurídicos)” en *Revista Anuario de Filosofía del Derecho*, Colección Ejido Universidad, núm. 5, Ejido Editorial, 1996, pp. 962-963. Disponible bajo suscripción en <https://app-vlex-com.ezproxy.uned.es/?r=true#/vid/383526> [Consultado el 20/01/2020]

35. ORDUÑA PRADA, Mónica, *El auxilio social (1936-1940). La etapa fundacional y los primeros años*, Colección Tesis y Praxis, 1996, p. 364. Disponible en <https://www.fundaciononce.es/es/publicacion/el-auxilio-social-1936-1940-la-etapa-fundacional-y-los-primeros-anos> [Consultado el 20/01/2020].

36. ALONSO SECO, José María; GONZALO GONZÁLEZ, Bernardo *o.c.*, pp. 76-78.

premisa de un «nacionalsindicalismo que no admite a los seres ociosos»—como determinaba la Sección Femenina de Falange—³⁷:

«...en controlar a los individuos desviados o dependientes y aliviar su penosa situación de algún modo mínimo, como acto de caridad pública o privada»³⁸

El Auxilio Social nace con el Decreto de 20 de abril de 1937³⁹ de unificación de Falange —aunque previamente existía el Auxilio de Invierno, en semejanza con Alemania⁴⁰. Es la institución dedicada a la ayuda asistencial bajo la Obra Nacional-Sindicalista⁴¹ que destruye la legislación republicana derogando el Real Decreto de 25 de octubre de 1908⁴², provocando un detrimento del reconocimiento de los derechos de previsión bajo el partido único»⁴³.

Como expresa Polanyi, se fundamentaba en una filosofía política, basada en unas relaciones sociales controladas por el Estado incrustadas en el sistema económico⁴⁴.

37. ABELLA BERMEJO, Rafael, *La vida cotidiana bajo el Régimen de Franco*. Madrid, Temas de Hoy, 1996, p. 221. En relación a un texto publicado en la revista y editada por la Sección Femenina de Falange: «Tú no naciste para luchar; la lucha es condición del hombre y tu misión excelsa de mujer está en el hogar, donde la familia tiene el sello que tú le imprimes. Trabajarás, sí; el Nacionalsindicalismo no admite socialmente a los seres ociosos, pero trabajarás racionalmente, mientras seas soltera, en tareas propias de tu condición de mujer. Después, cuando la vida te lleve a cumplir tu misión de madre, el trabajo será únicamente el de tu hogar, harto difícil y trascendente porque tú formarás espiritualmente a tus hijos, que vale tanto como formar espiritualmente a la nación»

38. TITMUS, Richard M. *Commitment to Welfare*, Unwin University Books, George Alien and Unwin, Ltd., Londres, 1971, p. 26 y 189.

39. Boletín Oficial del Estado núm. 182, 20-IV-1937 pp.1033-1034 por el que publica el Decreto núm. 255 disponiendo que Falange Española y Requetés se integren, bajo la Jefatura de S. E. el Jefe del Estado, en una sola entidad política, de carácter nacional, que se denominará “Falange Española Tradicionalista de las JONS”, quedando disueltas las demás organizaciones y partidos políticos. Consultado el 26/12/2018]. Disponible en <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1937/182/A01033-01034.pdf>

40. MARTÍNEZ DE BEDOYA, Javier, *Memorias desde mi aldea*, 1ª Edición, Ámbito Ediciones, 1996, p. 123, citado por ORDUÑA PRADA, Mónica, *o.c.*, p.37. En aquel invierno alemán de 1935-36 llamaron su atención las jóvenes de la Winterhilfe (Auxilio de Invierno), pidiendo por las calles de las ciudades alemanas una «ayuda económica para los desvalidos a cambio de pequeños recuerdos en cartón o metal» detalles que unos meses más tarde aportaría a la idea primitiva de Mercedes Sanz Bachiller para la creación del Auxilio de Invierno en su versión española.

41. ORDUÑA PRADA, Mónica, *o.c.*, p.59. El oficio de nombramiento de Mercedes Sanz Bachiller está fechado el 24 de mayo de 1937, a propuesta de la delegada nacional de la Sección Femenina. En este documento se denomina a la Obra con el nuevo nombre: Auxilio Social *Cfr.* Boletín de Auxilio Social núm. 3, de 24-V-1937, Valladolid, firmado por López Bassa.

42. Gaceta de Madrid núm. 305, de 31-X-1938 p. 449 por la que se publica el Real decreto creando una Junta Superior de Beneficencia encargada de auxiliar al Gobierno en el ejercicio del Protectorado. [Consultado el 26/12/2018]. Disponible en <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1908/305/A00449-00449.pdf>. En su artículo 1 determina que bajo el Ministerio de la Gobernación, «se crea una Junta Superior de Beneficencia encargada de auxiliar al Gobierno en el ejercicio del Protectorado y de preparar las reformas que convenga efectuar en la legislación del ramo».

43. CARASA SOTO, Pedro, “La revolución nacional-asistencial durante el primer franquismo (1936-1940)”, en *Revista de Historia Contemporánea*, núm. 16, Universidad de Valladolid, 1997, p.104. [Consultado el 26/12/2018]. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=149980>

44. Interpretación de la teoría de Polanyi viendo el desarrollo del sistema de protección del régimen. *Cfr.* POLANYI, Karl, *Origins of Our Time*, Beacon Paperbacks, núm. 45, Londres, 1945, p. 63. « «instead of economy being embedded in social relations, social relations are embedded in the economic system».

Es decir, una forma de política social marginal estigmatizadora con actuaciones graciabiles y discrecionales sin la posibilidad de generar un derecho subjetivo:

«Hacia trabajadores con capacidad laboral disminuida»⁴⁵ «de los mutilados de guerra del bando franquista, exclusivamente»⁴⁶.

Para referirnos a un tipo de prestaciones por vejez o invalidez de asistencia social, el régimen creó un conglomerado de Fondos desde concepciones católicas que inspiraban el Movimiento⁴⁷. No obstante, la realidad social circundante caracterizada por grandes cambios sociales en España⁴⁸ necesitaba un replanteo del sistema de Seguridad Social en el que las cotizaciones no podían seguir siendo el único criterio de acceso a la protección social, dado que la Seguridad Social «no protegía a quien no había trabajado», hecho que no quiso ver el régimen que lo enmascaraba con razonamientos falaces:

«Si habían tenido sus necesidades cubiertas sin necesidad de trabajar, oficialmente que también las tendrían cubiertas cuando se viese impedidas de hacerlo»⁴⁹.

Por lo que, el giro necesario en las políticas de protección de los nuevos grupos de necesidad, los *inválidos* y los ancianos no podía basarse en el tradicional esquema contributivo profesional, porque se trataba de proteger a los excluidos del sistema productivo. Por lo tanto, la expansión y generalización de la protección social debía basarse en «prestaciones que pudieran causarse sin una vinculación directa a períodos previos de empleo y cotización»⁵⁰.

III. EL TRATAMIENTO DE LAS PENSIONES DE INVALIDEZ DESDE LA DIFERENCIA DE LA CONTRIBUTIVIDAD

Como expresa García Martínez, la CE-1978 plantea la protección de las personas con discapacidad en el artículo 49 pero no configura «en absoluto» un derecho subjetivo, sino como una diversidad de políticas. Asimismo, la protección de las personas con invalidez, aunque no recogido directamente en la CE-1978, fuera del artículo 50 sin salir del ámbito de la tercera edad, también pertenece a esa esfera un tanto ambi-

45. TAPIAS MARTÍN, José, *Los trabajadores y sus derechos*, Madrid, 1952, p. 64.

46. PÉREZ BOTIJA, Eugenio, *Derecho del Trabajo*, 4ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1955, p. 155 y ss.

47. Boletín Oficial del Estado núm. 176, de 23-VII-1960, pp. 10285-10289 que publica la Ley 45/1960, de 21 de julio, por la que se crean determinados Fondos Nacionales para la aplicación social del Impuesto y del Ahorro. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1960/07/23/pdfs/A10285-10289.pdf> [Consultado el 31/01/2020]. Desde «una concepción cristiana de la sociedad y de la economía, apelará a los principios católicos de la justicia social inspiradores de los principios del Movimiento Nacional»

48. FARGAS FERNANDEZ, Josep, *Análisis crítico del sistema español de pensiones no contributivas*, Editorial Aranzadi, 2002, p. 33. El retorno de los emigrantes españoles, la evolución demográfica y la creciente incorporación de la mujer al trabajo por cuenta ajena aumentó progresivamente el número de personas en paro que solicitaban trabajar.

49. FARGAS FERNANDEZ, Josep., *o.c.*, p. 34.

50. FARGAS FERNANDEZ, Josep., *o.c.*, p. 37.

gua de los derechos sociales cuya efectividad depende más de la acción del Estado, al no ser un derecho fundamental⁵¹.

Los primeros pasos hacia una ley de PNCI, desde la aprobación de la LISMI⁵², se fundamentaron en un «principio de equiparación de oportunidades»⁵³ que, aunque sirvió para incrementar la protección de las personas con discapacidad, como hemos visto, no consiguió su equiparación a todos los efectos con las prestaciones de IPA contributivas. Incluso en 1986, tendría que intervenir el Tribunal Supremo anulando interpretaciones restrictivas al pago de la LISMI⁵⁴.

Podría pensarse que el artículo 1.1º de la CE-1978 que considera la igualdad como un valor superior del ordenamiento iba a permitir un «juego amplio» en relación con el artículo 9.2 de la CE-1978⁵⁵, a su vez complementado con el artículo 14 que determina el principio de no discriminación y conjuntamente con el artículo 50 de la CE-1978, que atiende a un tipo de discapacidad provocada por la edad, en los mismos términos que los determinados por el artículo 49 de la CE-1978. Incluso con la aprobación de la LISMI se esperaba un emparejamiento a efectos económicos entre los dos tipos de discapacidad: la derivada del trabajo y la no contributiva. Sin embargo, la integración de los discapacitados, aunque teórica, no fue real en la igualdad en el reconocimiento de las prestaciones ni desde ámbitos económicos ni tributarios.

En la evolución legislativa, el proyecto de ley de la ley 26/1990 de 20 de diciembre⁵⁶, aunque tras su revisión sería suavizado, plasmó la primera igualdad real en el reconocimiento de una prestación por invalidez no contributiva con la derivada del trabajo bajo un concepto de invalidez alejado de impedimentos competenciales entre el binomio Estado-CCAA que hacía referencia únicamente a la capacidad profesional afectada por una alteración de salud:

«Se consideraba por parte del Gobierno —y explícitamente así se declaraba en la memoria adjunta al proyecto— que el concepto de invalidez con referencia a la

51. GARCÍA MARTÍNEZ, A., Sinopsis del artículo 49 de la Constitución Española de 1978, Congreso de los Diputados, 2003, pág. 1. Disponible en <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=49&tipo=2> [Consultado el 12/02/2018]. Cfr. GARCÍA MARTÍNEZ, A., Sinopsis del artículo 50 de la Constitución española de 1978, Congreso de los Diputados, 2003, pág. 1. Disponible en <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=50&tipo=2> [Consultado el 12/02/2018].

52. Boletín Oficial del Estado núm. 103, de 30-IV-1982, pp. 11106-11112. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1982/04/30/pdfs/A11106-11112.pdf> [Consultado el 25/1/2020]

53. JIMÉNEZ LARA, Antonio; HUETE GARCÍA Agustín, *o.c.*, p. 144.

54. STS de 10 abril 1986, RJ/1986/1741 Es recurso interpuesto por la Federación Española de Asociaciones Pro-subnormales, contra R. D. de 1 de febrero de 1984 y Orden Ministerial de 13 de marzo del mismo año que establecen y regulan el sistema especial de prestaciones sociales y económicas previsto en la Ley de 7 de abril de 1982. Disponible bajo suscripción en <http://supremo.vlex.es/vid/-76914976> [Consultado el 25/01/2020]

55. CALVO VÉRGEZ, Juan, La discapacidad en la fiscalidad directa española. Una revisión de los principales beneficios fiscales aplicables a las personas en situación de discapacidad, Editorial académica española, Saarbrücken, 2011, p. 15. Disponible bajo suscripción en <https://2019-vlex-com.ezproxy.uned.es/#vid/425370418> [Consultado el 22/11/2019].

56. Boletín Oficial del Estado núm. 306, de 22-XII-1990, pp. 38246-38251 que publica la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social prestaciones no contributivas. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1990/12/22/pdfs/A38246-38251.pdf> [Consultado el 25/01/2020].

capacidad profesional era tan aplicable a las pensiones contributivas como a las no contributivas»⁵⁷

El esquema final de la ley que estableció la modalidad de prestación no contributiva generó un derecho mediante el Real Decreto 357/1991, de 15 de marzo⁵⁸ a aquellos que padecieran «deficiencias, previsiblemente permanentes de carácter físico o psíquico, congénitas o no, que anulen o modifiquen la capacidad física, psíquica o sensorial» en la extensión del «todos» del artículo 41 de la CE-1978, con el fin de proteger a los que no habían contribuido:

«Se protege a quien no había tenido nunca una relación con la modalidad contributiva [...] dado que no tenía un elemento jurídico que le vinculase con el sistema más que cuando causase el derecho a percibir una prestación»⁵⁹.

Asimismo, en su disposición adicional tercera, el Real Decreto 357/1991, de 15 de marzo reconocía la equiparación de las prestaciones contributivas con las no contributivas:

«A los efectos previstos en el número anterior se presumirá afecto de una minusvalía igual al 65 por cien a quien le haya sido reconocida. en la modalidad contributiva, una invalidez permanente, en el grado de incapacidad permanente absoluta para todo trabajo. Asimismo, cuando la calificación en la modalidad contributiva hubiera sido la de gran invalidez se presumirá, a efectos de la modalidad no contributiva, que el interesado está afecto de una minusvalía o enfermedad crónica en un grado igualo superior al 75 por cien y necesitado del concurso de una tercera persona para realizar los actos más esenciales de la vida»

No obstante, consideramos que el error de no considerar como un supuesto de responsabilidad de la Seguridad Social los servicios asistenciales y de ellos las prestaciones que le son propias, se originó por las atribuciones que concedió el Ministerio de Trabajo del régimen a las Entidades Gestoras mediante el artículo 23 del Decreto 907/1966, de 21 de abril⁶⁰ por el que, enlazando con el apartado 1 del artículo 42 del mismo y en virtud del artículo 61 del Título II, se atribuyó dicha competencia exclusivamente a las distintas contingencias o situaciones determinantes del derecho a prestaciones contributivas de la Seguridad Social, y solamente a los trabajadores por cuenta ajena y asimilados incluidos en el Régimen General.

Asimismo, tampoco fueron incluidas dentro de la responsabilidad de las Entidades Gestoras las prestaciones de asistencia relativas a la invalidez en la Ley de

57. FARGAS FERNANDEZ, Josep, *o.c.*, p. 53.

58. Boletín Oficial del Estado núm. 69, de 21-III-1991, pp. 8958-8963 que se desarrolla, en materia de pensiones no contributivas, la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social prestaciones no contributivas. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1991/03/21/pdfs/A08958-08963.pdf> [Consultado el 25/01/2020].

59. FARGAS FERNANDEZ, Josep, *o.c.*, p. 57.

60. Boletín Oficial del Estado núm. 96, de 22 de abril de 1966, pp. 4778-4807 que publica el Decreto 907/1966, de 21 de abril, aprobando el texto articulado primero de la Ley 193/1963, de 28 de diciembre, sobre Bases de la Seguridad Social. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1966-6647> [Consultado el 08/02/2020].

Seguridad Social de 1974⁶¹, y ni siquiera en la ley de 1994⁶², hecho igualmente grave porque ya se había aprobado la LISMI, y el Real Decreto 357/1991, de 15 de marzo que regulaba la modalidad de prestación no contributiva, por lo que, en medio de una gran confusión legislativa intencionada, se especificaría la exclusión.

Por primera vez, la ley de Seguridad Social de 1994, mediante el artículo 41, hizo hincapié en reflejar el descarte taxativo de la responsabilidad de las Entidades Gestoras de la cobertura de la Seguridad Social del derecho derivado de las pensiones no contributivas, dado el requisito del alta en el Régimen General de la Seguridad Social que expresa el artículo 124. Solamente la modalidad contributiva va a ser la única a la que pueda imputarse responsabilidades. En este sentido, el Título II de la misma ley expresa igualmente los asegurados en el Régimen General, es decir, los trabajadores por cuenta ajena y asimilados.

Por todo ello, coincidimos con Alonso en que la diversidad de legislaciones enfrentadas y la trascendencia de la organización del Estado y su derivación de competencias de asistencia social en la CE-1978, diferenciadas de las prestaciones contributivas, por aquella deriva legislativa originada en el franquismo — no modificada en legislaciones posteriores— influenciada por la consideración histórica de su dispensa por servicios municipales y provinciales de beneficencia alejados de cualquier generación de derechos, va a marcar en todas las leyes posteriores de Seguridad Social la pauta en el diferente tratamiento de la atención no contributiva, también a nivel tributario de las prestaciones de cada ámbito⁶³.

1. La influencia de la competencia en el tratamiento tributario de las prestaciones de invalidez

La CE-1978 emplea el término «servicios sociales» en el artículo 50 poniéndolo en consonancia con la tercera edad —no habla de invalidez—. Tampoco se contemplan de forma directa los servicios sociales en el reparto de competencias porque en el artículo 41 se atribuye al Estado la garantía de prestaciones sociales suficientes mediante un régimen público de Seguridad Social, con la garantía de igualdad, como expresa el artículo 149.1, en lo relativo a la legislación básica y régimen económico, aunque por parte del artículo 148.1.20 se reconoce a las CCAA las competencias de asistencia social, hecho que asumieron todos los EEAA mediante la aprobación de leyes autonómicas de Servicios Sociales⁶⁴.

Con relación a la PNCI, coincidimos con el análisis de los artículos 148, 149 y

61. Boletín Oficial del Estado núm. «BOE» núm. 173, de 20-VII-1974, pp. 15081-15097 que publica el Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Disponible en <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE/1974/173/R15081-15185.pdf> [Consultado el 08/02/2020]. En virtud de su artículo 23.

62. Boletín Oficial del Estado núm. 154, de 29-VI-1994, pp. 20658-20708 que publica el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1994/06/29/pdfs/A20658-20708.pdf> [Consultado el 08/02/2020]. Con relación a los artículos 41, 126 y 124.

63. ALONSO SECO, José María; GONZALO GONZÁLEZ, Bernardo, o.c., p. 83.

64. JIMÉNEZ LARA, Antonio; HUETE GARCÍA Agustín, o.c., p.145.

150 de la CE-1978 de Garrido Mayol⁶⁵ en los preceptos que delimitan el reparto de competencias entre el Estado y las CCAA que permite determinar el grado de descentralización política o quantum de poder reconocido a ambos entes, siendo en donde el legislador ha querido situar las PNCIs. Establece acertadamente que la exclusividad que se mantiene en el art. 149.1 CE sobre las competencias que corresponden al Estado pierde cierto sentido, pues en realidad la materia no es exclusiva de aquel, sino sólo las facultades que sobre ellas determina el precepto —legislación básica, legislación, o todas las facultades si el precepto no distingue—.

Partiendo de la determinación del artículo 41 CE-1978, con relación al mantenimiento de un régimen público de Seguridad Social por parte de los poderes públicos, el artículo 149.1.17 CE-1978 tampoco resuelve los problemas competenciales entre el Estado y las CCAA. El citado determina que el Estado tiene competencia exclusiva sobre la legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social, sin perjuicio de la ejecución de sus servicios por las CCAA. No obstante, existe un complejo de múltiples dificultades que presentan el traspaso de competencias autonómicas que se otorgan a los sujetos protegidos con relación a las PNCIs para determinar el sentido de la protección:

«La complejidad y variedad de los mecanismos de cobertura de las necesidades sociales no hacen fácil, ni a veces factible, determinar dónde empieza y acaba la Seguridad Social»⁶⁶.

En tal sentido, autores como Panizo Robles consideran las prestaciones en la modalidad no contributiva como de Seguridad Social⁶⁷.

Llegados a este punto de confusión, para la distinción entre los derechos contributivos y no contributivos a efectos de pensiones de invalidez, no existen resultados aclaratorios⁶⁸, considerando necesario analizar varias sentencias importantes del TC:

Con relación a la PNCI, la STC 76/1986 de 9 de junio la consideró como una prestación externa al sistema de Seguridad Social, y no integrada en él, a la que había de entenderse en el marco del art. 148.1.20 de la C.E. y, por tanto, competencia posible de las CCAA, aunque dejaba la puerta abierta en el futuro a otra regulación⁶⁹. No obstante, aunque serían rechazados por el Tribunal, destacaron los antecedentes com-

65. GARRIDO MAYOL, Vicente, *Sinopsis del artículo 149*, Congreso de los Diputados, Constitución Española, Título VIII. De la Organización Territorial del Estado, Disponible en <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=149&tipo=2> [Consultado el 22/11/2019].

66. RODRÍGUEZ-PINERO, Miguel., «Seguridad Social y asistencia social en el Estado de las Autonomías», *Relaciones Laborales*, núm. 8, abril, 2003, p.1.

67. PANIZO ROBLES, José Antonio., “Las prestaciones económicas públicas del Estado, de la Seguridad Social y las Comunidades Autónomas”, en DE LORENZO, Rafael. y PÉREZ BUENO, L. C (Dir.:), *Tratado sobre la Discapacidad*, Editorial Aranzadi. Pamplona, 2007, p. 952.

68. ALONSO SECO, José María; GONZALO GONZÁLEZ, Bernardo., *o.c.*, p. 123.

69. Boletín Oficial del Estado núm. 159, de 4-VII-1986, p. 7, del Tribunal Constitucional que publica la Sentencia 76/1986, de 9 de junio relativa a los Recursos de inconstitucionalidad números 666/1983 y 189/1986, acumulados. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1986/07/04/pdfs/T00002-00008.pdf> [Consultado el 13/01/2020]. «Se trata de establecer un mecanismo protector de situaciones de necesidad específicas, en el momento actual —con independencia de que la evolución del sistema de Seguridad Social pueda ir en la misma dirección— sentidas por grupos de población a los que no alcanza aquel sistema y que opera mediante técnicas distintas de las propias de la Seguridad Social».

petenciales en materia de asistencia en la postura de los Magistrados Rubio Llorente y Díez-Picazo y Ponce de León sobre la necesidad de que la no contributividad, en el marco de las prestaciones de asistencia social, se debía enmarcar, sorprendentemente a finales del siglo XX, dentro de la «tradición jurídica denominaba “beneficencia”».

Diferente planteamiento expresa la STC 146/1986, de 25 de noviembre por el que, aunque el constituyente maneja un concepto consagrado por la práctica nacional e internacional, siguiendo la pauta de algunos instrumentos internacionales como la Carta Social Europea, entendiendo la asistencia social alejada de la Seguridad Social, sentencia la posibilidad de que el Estado pueda intervenir, diluyendo la competencia autonómica, en un nivel supraautonómico, e incluso por la posibilidad de no ser adecuada la participación de las CCAA, confiere mayor confusión a la competencia de la asistencia no contributiva⁷⁰.

Por otra parte, tras el análisis de la STC 65/1987, de 21 de mayo⁷¹, como también se señaló en STC 103/1983, de 22 de noviembre, la Seguridad Social se ha convertido en una función del Estado en el que el mandato contenido en el art. 41 de la CE-1978 garantiza la asistencia y las prestaciones sociales suficientes en situaciones de necesidad. Para el Tribunal supone apartarse de concepciones anteriores de la Seguridad Social en que primaba el principio contributivo y la cobertura de riesgos o contingencias. Si bien, en el sistema español actual, se mantienen características del modelo contributivo, no es menos cierto que, a tenor del mandato constitucional citado, el carácter de régimen público de la Seguridad Social, su configuración como función del Estado, y la referencia a la cobertura de situaciones de necesidad —que habrán de ser precisadas en cada caso— implica que las prestaciones de la Seguridad Social, no se presenten ya —y aun teniendo en cuenta la pervivencia de notas contributivas— como prestaciones correspondientes y proporcionales en todo caso a las contribuciones y cotizaciones de los afiliados, y resultantes de un acuerdo contractual.

La CE-1978 establece como finalidad de la Seguridad Social la reducción, remedio o eliminación de situaciones de necesidad, mediante asistencia o prestaciones sociales suficientes, suficiencia que se predica también específicamente de las pensiones (art. 50). Como consecuencia las previsiones constitucionales suponen que pase

70. Boletín Oficial del Estado núm. 259, de 10-XII-1986, del Tribunal Constitucional que publica la Sentencia 146/1986, de 25 de noviembre relativa a los conflictos positivos de competencia acumulados núm. 50/84 y 465/85. Disponible en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/709> [Consultado el 13/01/2020]. El Tribunal considera a la asistencia social una técnica de protección fuera del sistema de la Seguridad Social, con caracteres propios, que la separan de otras afines o próximas a ella. Uno de estos caracteres típicos es su dispensación por entes públicos o por organismos dependientes de entes públicos, cualesquiera que estos sean. No obstante, incide en que no en todos los casos puede exigirse el respeto de la competencia autonómica. Una vez detectado un particular problema social que requiera intervenciones de asistencia social a nivel supraautonómico, el Estado podría intervenir sobre un problema de competencia autonómica.

71. Boletín Oficial del Estado núm. 137, de 9-VI-1987, p. 10. Suplemento de Tribunal Constitucional que publica el Recurso de inconstitucionalidad número 222/1984. Sentencia número 65/1987, de 21 de mayo. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1987/06/09/pdfs/T00002-00011.pdf> [Consultado el 13/01/2020].

a ocupar una posición decisiva el remedio de situaciones de necesidad, situaciones que habrán de ser determinadas y apreciadas, sin duda, teniendo en cuenta el contexto general en que se produzcan, y en conexión con las circunstancias económicas, las disponibilidades del momento y las necesidades de los diversos grupos sociales.

En el mismo sentido concluye la STC 67/1990, de 5 de abril⁷² en la consideración expuesta en varias resoluciones de este Tribunal acerca de la naturaleza esencial del sistema de Seguridad Social y de las prestaciones que en él se integran. Así, el carácter público y la finalidad constitucionalmente reconocida del sistema de Seguridad Social supone que éste se configure como un régimen legal, en que tanto las aportaciones de los afiliados como de las prestaciones a dispensar, sus niveles y condiciones, vienen determinados, no por un acuerdo de voluntades, sino por reglas que se integran en el ordenamiento jurídico y que están sujetas a las modificaciones que el legislador introduzca. No puede excluirse por ello, que el legislador, apreciando la importancia relativa de las situaciones de necesidad a satisfacer, regule, en atención a las circunstancias indicadas, el nivel y condiciones de las prestaciones a efectuar, o las modifique para adaptarlas a las necesidades del momento (STC 65/1987, fundamento jurídico 17), por lo que, no es a la garantía del equilibrio cuota-prestación a lo que tiende el sistema, sino al remedio o corrección de situaciones de necesidad, que es lo que constituye la finalidad esencial de la Seguridad Social.

La STC 39/1992, de 30 de marzo⁷³ vuelve a incidir en la separación progresiva del sistema de protección social del esquema contributivo y acercándose, de forma cada vez más próxima a la concepción de que la cuota no autoriza a exigir un determinado nivel de prestaciones, ni su cuantía a repercutir en el nivel o contenido de las mismas y, en tal sentido, es abundante la jurisprudencia constitucional que niega a la cotización la cualidad de “prima de seguro” de la que se derive necesariamente el derecho a la prestación o pueda dejar de pagarse caso de inexistencia de ésta (SSTC 103/1983, 65/1987, 127/1987 y 189/1987).

En el mismo sentido apunta la STC 3/1993, de 14 de enero por la que el régimen público de Seguridad Social ha de atender en su conjunto a situaciones de necesidad en el que el carácter predominantemente asistencial de las PNCIs no permite afirmar ni que el legislador pueda realizar cualquier configuración normativa de los estados de necesidad emergentes, fuera del sistema contributivo o profesional, ni que dicha configuración aparezca exenta de las exigencias del art. 14 de la CE-1978. Asimismo, desde el momento en que el art. 41 C.E. hace un diseño de la Seguridad Social con vocación universalista en el área de la protección básica, no puede entenderse que el ámbito de cobertura de una prestación no contributiva no contribuya a garantizar unas prestaciones sociales ante una situación de necesidad. En tal sentido, es una

72. Boletín Oficial del Estado núm. 109, de 7-V-1990, p. 38 que publica la Sentencia 67/1990, de 5 de abril. Cuestión de inconstitucionalidad 1368/1986. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1990/05/07/pdfs/T00034-00038.pdf> [Consultado el 13/01/2020].

73. Boletín Oficial del Estado núm. 109, de 06-V-1992 que publica la Sentencia 39/1992, de 30 de marzo. Disponible en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1926> [Consultado el 13/01/2020].

específica manifestación de la garantía institucional de la Seguridad Social la que permite asegurar una protección ante una situación de objetiva necesidad como la discapacidad en grado igual o mayor al 65 por cien⁷⁴.

Siguiendo las indicaciones de Rodríguez⁷⁵, teniendo en cuenta la Orden de 10 de agosto de 1957 por las que las PNCIs son incompatibles con la realización de cualquier trabajo o actividad, «resulta equiparable a la IPA del Texto Refundido de la Ley General de Seguridad Social, quedando en consecuencia exenta de tributación». En este sentido, resulta clarificadora la STC 239/2002, 11 de Diciembre de 2002⁷⁶ de la que el Tribunal sentencia la legitimidad del sistema de Seguridad Social para la inclusión de las PNCIs destinadas a cubrir las situaciones de necesidad que puedan generarse, incluyendo en su seno, prestaciones de naturaleza no contributiva.

A su vez, estarían exentas de tributación en virtud de la Ley 4/2005, de 22 de abril⁷⁷ al no considerarse un complemento, ampliación o modificación de las prestaciones de la Seguridad Social. En este sentido, las prestaciones que complementasen a las PNCIs por las CCAA sí que estarían sometidas a gravamen del IRPF.

Coincidimos con Rodríguez Piñero en que la CE-1978 ha acentuado los aspectos asistenciales o no contributivos de la Seguridad Social constituyendo «el núcleo duro, constitucionalmente protegido, de la protección social de la Seguridad Social»⁷⁸.

No obstante, aunque la exposición de motivos de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre⁷⁹, hoy derogada, establecía, con relación a las pensiones de invalidez, una «configuración de derechos subjetivos perfectos» en favor de los beneficiarios como pensionistas de la Seguridad Social para obtener una cobertura integral ante su estado de necesidad, Alonso apunta que para el TC «Seguridad Social y asistencia social son materias distintas con una diferenciada atribución de competencias»⁸⁰.

Por lo tanto, del conglomerado de planteamientos interpretativos citados podemos concluir que los criterios materiales deducidos de la legislación vigente con-

74. Boletín Oficial del Estado núm. 37, de 12-II-1993 que publica la Sentencia 3/1993, de 14 de enero derivada de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 231/87, promovida por la Magistratura de Trabajo núm. 5 de Málaga, por supuesta inconstitucionalidad del art. 162.2 de la Ley General de la Seguridad Social, aprobada por Decreto 2.065/1974, de 30 de mayo. Disponible en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/2132> [Consultado el 13/01/2020].

75. RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Diego, La discapacidad en el sistema tributario español, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1997, p. 173.

76. Boletín Oficial del Estado de 10-I-2003 que publica la STC 239/2002, de 11 de diciembre. Disponible bajo suscripción en <https://2019-vlex-com.ezproxy.uned.es/#/vid/174878> [Consultado el 27/01/2020].

77. Boletín Oficial del Estado núm. 97, de 23-IV-2005, pp. 13901-13901 que publica la Ley 4/2005, de 22 de abril, sobre efectos en las pensiones no contributivas de los complementos otorgados por las Comunidades Autónomas. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2005-6560> [Consultado el 10/02/2020].

78. RODRÍGUEZ-PIÑERO, Miguel.: «La dimensión constitucional de las pensiones de Seguridad Social no contributivas» en *Revista de Seguridad Social*, nº 34, abril-junio, 1987, p. 61.

79. Boletín Oficial del Estado núm. 306, de 22-XII-1990, pp. 38246 a 38251 que publica la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social prestaciones no contributivas. Disponible en <https://www.boe.es/eli/es/l/1990/12/20/26> [Consultado el 13/01/2020].

80. ALONSO SECO, José María; GONZALO GONZÁLEZ, Bernardo., *o.c.*, p. 93.

ducen a concepciones diferentes, es decir, si se toman como pauta las normas internacionales incorporadas al ordenamiento jurídico interno, habrá de afirmarse que la asistencia social es una noción distinta a la de Seguridad Social. Si el criterio interpretativo son las normas internas preconstitucionales, la asistencia social son las prestaciones que no requieren contribución económica al hilo de la beneficencia pública. Si la interpretación se deriva de normas postconstitucionales como los EEAA, el concepto se amplía soberanamente, y si se aplica un criterio económico, las PNCIs se integran en la caja única de la Seguridad Social⁸¹. No consideramos que, desde este último criterio, en virtud del análisis de la STC 221/1992, un criterio de exclusión de las PNCIs del IRPF tenga que ser debido a la capacidad económica porque, como dice el Tribunal:

«El principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria [...] por lo que no significa que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos»⁸².

Consideramos, más bien, que el criterio que debe poner en comparación el grado de discapacidad, en relación con la capacidad para el trabajo entre una pensión de invalidez contributiva y no contributiva reside en la desventaja perdida de la capacidad económica, y la verdadera capacidad económica residual una vez cubiertas las verdaderas necesidades del discapacitado:

«Sólo así se logrará una igualdad de trato efectiva pues es evidente que, si para compensar las minusvalías que padecen deben hacer frente a unos gastos superiores, las cantidades destinadas a sufragar tales gastos no pueden ser entendidas como una capacidad económica mayor»⁸³.

Coincidimos con Borrajo en que, realmente, otro hecho clave de estos problemas posteriores residió en una redistribución de competencias, no en un proceso de descentralización que no creó un sistema nuevo sino una evolución de un sistema centralizado que presentaba desequilibrios económicos graves y problemas de competencia entre territorios⁸⁴.

En este sentido, del análisis de las pensiones de invalidez tanto en su vertiente contributiva como no contributiva, en la finalidad de analizar ambas tipologías de asistencia en la discapacidad, independientemente de su competencia, ya sea la

81. ALONSO SECO, José María; GONZALO GONZÁLEZ, Bernardo, *o.c.*, p. 86.

82. Boletín Oficial del Estado núm. 16, de 19-I-1993, que publica la SENTENCIA 221/1992, de 11 de diciembre. Disponible en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/2108> [Consultado el 10/02/2020].

83. CUBILES SÁNCHEZ, PILAR., «La tributación de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación» en Revista técnica tributaria núm. 72, Madrid, 2006, p. 23.

84. BORRAJO DACRUZ, Efrén., «Distribución de las competencias entre el poder central y los poderes territoriales en materia de Sanidad y Seguridad Social», Revista de Derecho Público, Vol. III-IV, 1980, págs. 453-454.

proveniente del artículo 149.1. 17^a, 149.1. 3^a o la relativa a las CCAA determinada en el artículo 148.1. 20^a CE-1978 desde artículo 31.1 CE-1978, se demuestra que las discusiones competenciales han provocado un diferente tratamiento tributario de las IPAs en comparación con las PNCIs, contrariamente al sentido del reconocimiento de la discapacidad recogido en el artículo 1.2 de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre⁸⁵, LIONDAU:

«En la línea de establecer medidas para garantizar y hacer efectivo el derecho de igualdad de oportunidades de las personas con discapacidad conforme a los artículos 9.2, 10, 14 y 49 de la CE-1978»

Este hecho produjo decisiones administrativas heterogéneas y, en algunas ocasiones, contradictorias de los órganos de las AAPP, hecho que derivó en la publicación del Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre⁸⁶ por el que se determinó la consideración de persona con discapacidad a los efectos de la LIONDAU en su artículo 1.2.a) que sería revisada en su totalidad por la STS 992/2018 de 29 de noviembre de 2018⁸⁷ por la que concluye que no puede reconocerse de manera automática y a todos los efectos un grado de discapacidad del 33 por cien a los pensionistas de incapacidad total, absoluta o gran invalidez, necesitando de una valoración por los equipos de valoración y orientación de las CCAA para la determinación efectiva del grado de discapacidad⁸⁸.

Asimismo, con relación a los problemas de interpretación de la competencia de prestaciones entre órganos estatales y autonómicos, destaca la falta de uniformidad y explicación del contenido del artículo 7 f) de la Ley 35/2006 con relación a la equiparación por los órganos de las CCAA de las prestaciones reconocidas al contribuyente por el INSS, en la locución de «entidades que la sustituyan».

Como consecuencia de una IPA o gran invalidez, dicha locución adolecía de una falta de claridad en aquella equiparación con las PNCIs por parte de los órganos de las CCAA encargados de la calificación del grado igual o superior al 65%, requisito para su concesión, hecho que ha venido siendo utilizada para inducir a confusión, dado que no se ha querido interpretar a los órganos autonómicos como entidades

85. Boletín Oficial del Estado núm. 289 de 3-XII-2003 que publica la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-22066> [Consultado el 26/01/2020].

86. Boletín Oficial del Estado núm. 300, de 16-XII-2006, pp. 44285-44286. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/2006/12/16/pdfs/A44285-44286.pdf> [Consultado el 26/01/2020].

87. Respecto al Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre véase la STS 992/2018 de 29/11/2018 Rec. 3382/2016, Roj. 4446:2018. Disponible en https://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1188573 [Consultado el 16/05/2019]. El Pleno de la Sala IV del TS ha concluido que no puede reconocerse de manera automática y a todos los efectos un grado de discapacidad del 33% a los pensionistas de incapacidad total, absoluta o gran invalidez al entender que el art. 4.2 Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, contiene una regulación «ultra vires» en relación con el mandato de desarrollo del Texto refundido que le otorgaba la Ley 26/2011, de 1 de agosto, la cual mantenía en sus propios términos el derogado art. 1.2 de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, en la que se basaba la doctrina tradicional de la Sala en este tema

88. CALVO VÉRGEZ, Juan, *o.c.*, p.27.

pagadoras de las pensiones anteriormente citadas pertenecientes a sistemas de seguridad social en régimen de no contributividad, equivalentes a una IPA⁸⁹.

Esta heterogeneidad tributaria se produce, en parte, porque la normativa utiliza expresiones distintas que determinan una misma situación, la de la discapacidad, pudiendo entender una situación tributaria diferente a causa de una concepción distinta pero que expresan una misma condición⁹⁰.

En este sentido se crea una situación de desventaja con las pensiones de IPAs porque además, se genera una desemejanza peligrosa de la asistencia, o como señala Alonso:

«Ya no puede hablarse hoy de la Seguridad Social como sistema contributivo puro, ni tampoco sólo asistencial, sino de sistema mixto. A esta conclusión, después de posturas vacilantes, parece haber llegado el TC en su interpretación de la noción de Seguridad Social»⁹¹.

Por lo que, finalmente, coincidimos con Cubiles en la comparabilidad de la tributación de la PNCl en similitud con la pensión de IPA:

«Sólo así se logra una igualdad de trato efectiva pues es evidente que, si para compensar las minusvalías que padecen deben hacer frente a unos gastos superiores, las cantidades destinadas a sufragar tales gastos no pueden ser entendidas como una capacidad económica mayor»⁹²

89. RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, *o.c.*, p. 50. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas., declaraba exentas las prestaciones reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social derivadas de incapacidad permanente en sus cuatro grados, a saber: parcial, total, absoluta y gran invalidez. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 1994 la exención únicamente se proyectó sobre los dos últimos grados indicados, incapacidad permanente absoluta y gran invalidez, ambos recogidos en el art. 135 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Pero en ningún caso se había homologado la pensión no contributiva de invalidez con ninguna incapacidad contributiva.

90. Boletín Oficial del Estado núm. 302 de 18-XII-2003 que publica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> [Consultado el 27/01/2020], determina en su art. 151.6 al «obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida...». Boletín Oficial del Estado núm. 285, de 29-XI-2006 que publica 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. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764> [Consultado el 27/01/2020] se refiere a las «personas con discapacidad». Boletín Oficial del Estado núm. 312, de 29-XII-1992 que publica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido utiliza en el artículo 20 y 45 el término «personas con minusvalía». Boletín Oficial del Estado núm. 61, de 11-III-2004 que publica el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4456> [Consultado el 27/01/2020], determina en su art. 41 a los «trabajadores minusválidos», en el que el término fue modificado por discapacitados en 28/09/2013. Boletín Oficial del Estado núm. 59, de 09-III-2004 que publica el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214> [Consultado el 27/01/2020], en el art. 129 se refiere a los «disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales», en su art. 93.1.e) se mencionan a «vehículos matriculados a nombre de minusválidos»; asimismo, su art. 103.2.e) se refiere a los «discapacitados».

91. ALONSO SECO, José María; GONZALO GONZÁLEZ, Bernardo, *o.c.*, p. 91.

92. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, Pilar, «La tributación de las personas con discapacidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 72, 2006, p. 23.

2. La discapacidad en la normativa tributaria

Se encuentra regulada en el artículo 60.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre⁹³, y con relación a la declaración del grado de discapacidad, conforme a las normas reguladas en el Anexo I del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación de dicho grado⁹⁴. En este sentido, a efectos impositivos es necesario diferenciar entre dos tipos de discapacidad: los que tengan reconocido un porcentaje desde el 33 al 64 por cien y los que cuenten con un porcentaje de discapacidad igual o superior al 65 por cien.

El artículo 60.3 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre⁹⁵ determina que son discapacitadas «las personas obligadas por ley al pago de este impuesto, que acrediten de manera reglamentaria un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento».

También es necesario mencionar una tercera situación que procede a la incapacitación judicial del contribuyente por la que, la Ley 55/1999, de 29 de diciembre⁹⁶ y, posteriormente, el artículo 72.1 del Real Decreto Ley 439/2007, de 30 de marzo de 2007⁹⁷ acreditan un grado de discapacidad igual o superior al 65 por cien, con independencia de que no llegue a alcanzarse, como señala Mories:

93. La LIRPF en su artículo 60.3 expone que «a los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento. En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado».

94. Modificado por el Real Decreto 1169/2003, de 12 de septiembre, publicado en el Boletín Oficial del Estado núm. 238, de 4-X-2003, pp. 36136-36138. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/2003/10/04/pdfs/A36136-36138.pdf> [Consultado el 28/01/2020], en relación al anexo I del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía. A su vez, el Real Decreto 1364/2012, de 27 de septiembre publicado en el Boletín Oficial del Estado núm. 245, de 11-X-2012, pp. 72772-72777. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-12686> [Consultado el 28/01/2020], modifica el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

95. Boletín Oficial del Estado núm. 288, de 28-XI-2014, pp. 96860-96938 que publica 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. Disponible en https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-12327 [Consultado el 28/01/2020]

96. Boletín Oficial del Estado núm. 312, de 30-XII-1999, pp. 46095-46149 que publica la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1999/12/30/pdfs/A46095-46149.pdf> [Consultado el 28/01/2020]

97. Boletín Oficial del Estado núm. 78, de 31-III-2007 que publica el 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. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820> [Consultado el 28/01/2020]

«El régimen fiscal más favorable de las personas con un grado de discapacidad más alto a todos los incapacitados judiciales ya que, en ocasiones, estos últimos no alcanzan — pese a que no pueden regirse por sí mismos — el grado del 65 por cien»⁹⁸.

Para analizar la exención tributaria es necesario definir los conceptos de hecho imponible y el de renta exenta.

La definición de hecho imponible queda recogida en el artículo 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que determina:

«El presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal».

La definición de exención tributaria en el Derecho positivo queda recogida en el artículo 22 de la misma Ley:

«Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal».

Respecto al concepto y régimen jurídico de la exención tributaria existen dos posiciones doctrinales, la de Sainz de Bujanda como fenómeno contrario al tributo:

«La exención es un fenómeno opuesto al tributo, siendo la teoría jurídica de la exención el envés de la teoría jurídica del tributo [...] en la que la exención se refiere a hechos o personas que dada la ordenación general del tributo están sujetos al mismo y que constituyen preceptos dotados de eficacia singular: enervar respecto a determinados supuestos o personas la eficacia constitutiva general de las normas ordenadas del tributo»

Y la de Lozano Serrano en la concepción moderna de tributo:

«Una modalidad de tributación, una forma de ser el tributo, o ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo una exención a los efectos normales de los derivados de la realización de aquel»⁹⁹

La naturaleza de las rentas exentas en relación con la Ley 35/2006 de 28 de noviembre que hacen referencia a la condición de discapacidad del sujeto pasivo, en primer término, determina la relativa a las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social, por las entidades que la sustituyan o por Mutualidades de Previsión Social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores autónomos como consecuencia de una IPA o gran invalidez, recogida en el artículo 7.f) de la Ley 35/2006. Sin embargo procede a no incluir en la exención, con carácter general, a las prestaciones derivadas de las PNCIs.

98. MORIES JIMÉNEZ, María Teresa “Beneficios fiscales de las personas con discapacidad”, en *Revista de Información Fiscal*, nº 57, 2003, p. 16. Cfr. RUIZ HIDALGO, Carmen; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario, op. cit., Editorial Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2004, p. 25.

99. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, et. al., *Derecho Financiero y Tributario Español. Parte general. Lecciones de cátedra*, 7ª Edición, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2006, p. 197

Las dificultades que plantea la AEAT se basan en determinar quién es la entidad que sustituye al INSS, como órgano de la AGE con relación a la homologación de las pensiones de IPA o gran invalidez, teniendo en cuenta que «el Texto Refundido regulador de la Ley General de la Seguridad Social no contiene ninguna referencia a este respecto»¹⁰⁰.

En este sentido, con carácter general, la AEAT no aplica un criterio de exoneración desde los puntos de vista del elemento de la estructura de las normas tributarias, ni desde su alcance cuantitativo, ni desde su alcance temporal, ni desde su norma reguladora y, ni sobre todo, desde el punto de vista de sus beneficiarios en su diversidad de exenciones en su diferente tipología: de tipo objetiva —el beneficio fiscal afecta a bienes, derechos o actividades—, subjetiva —se beneficia a un tipo de sujeto o destinatario concreto— o mixta —respecto a determinados derechos, bienes o actividades cuando estén en relación con determinadas personas— ni desde el punto de vista de su finalidad: —exenciones fiscales y extrafiscales— desde un punto de vista fiscal están destinadas a preservar el mínimo de subsistencia y desde un punto de vista extrafiscal están destinadas a proteger una justificación constitucional protegida, como por ejemplo la salud¹⁰¹.

A priori las entidades que podrían quedar homologadas son las CCAA, pero no tienen transferidas las competencias del pago de las pensiones contributivas dado que dicha competencia está regulada exclusivamente mediante el artículo 149.1.17 de la CE-1978 que incluye la legislación básica y el régimen económico de la Seguridad Social entre las materias sobre las que el Estado tiene competencia exclusiva, sin perjuicio de la ejecución de sus servicios por aquellas. Asimismo, la AEAT excluye de la exención tributaria, con carácter general, las PNCIs, por no considerarlas asimilables al marco del Sistema español de la Seguridad Social aunque se consideren «una porción más de la acción protectora de aquél [...] en la interpretación de cualesquiera de los criterios de exoneración expuestos»¹⁰².

La consulta a la DGT número V2944-15 de 7 de octubre de 2015¹⁰³, vinculante para la AEAT, en virtud de lo dispuesto en el artículo 89. 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la que se plantea la consideración fiscal a efectos del IRPF de la PNCI de la Seguridad Social concluyó en que:

«Las PNCIs se encuentran sujetas a tributación por el IRPF, de acuerdo con el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. No obstante lo anterior, se hace preciso que

100. CALVO VÉRGEZ, Juan, *o.c.*, p. 48.

101. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *et. al, o.c.*, pp. 199-201.

102. Ministerio de inclusión, Seguridad Social y Migraciones, Aula de la Seguridad Social, Área de profesores, *Temario de profesores*, Madrid, 2012, p. 24. Disponible en <http://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/PortalEducativo/Profesores/Descargas#343995> [Consultado el 29/01/2020]

103. Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos Doctrina Tributaria, Consultas Tributarias 1997-2020, *SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Consulta V2944-15, pensión de invalidez no contributiva de la Seguridad Social de 7-X-2015*, Disponible en https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V2944-15 [Consultado el 29/01/2020]

señalar que el artículo 7 de la Ley del Impuesto, establece en su letra f) la exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que las sustituyan como consecuencia de IPA o gran invalidez. Si las PNCIs que se perciben de la Seguridad Social cumpliesen estos requisitos podrían estar exentas».

En este sentido, el análisis de las exenciones que hace referencia expresa el reconocimiento de la discapacidad de un contribuyente en virtud del INSS, y por las entidades que la sustituyan como consecuencia de IPAs o gran invalidez.

Para una mejor comprensión del art. 7.f) LIRPF hemos de precisar las siguientes consideraciones:

1. Las prestaciones reconocidas por la Seguridad Social o entidades que la sustituyan son, el ISM a los efectos de una pensión de IPA y gran invalidez y, al tratar de las PNCIs, el IMSERSO y los órganos de las CCAA a los que se les haya transferido tales competencias como el IASS, con relación a las pensiones en grado igual o superior al 65 por cien, dificultad de movilidad y en segundo lugar las pensiones de invalidez con concurso de tercera persona en grado igual superior al 75 por cien y 25 puntos en el baremo del Real Decreto 1364/2012 de 27 de septiembre¹⁰⁴.

2. El criterio que informa a la jurisprudencia se extrapola a la Ley 35/2006 de 28 de noviembre porque la exención de las pensiones de IPA y gran invalidez se justifican en una política estatal a favor de las personas con discapacidad, en igual término que las PNCIs en grado igual o superior al 65 por cien y las iguales o superiores al 75 por cien de los órganos de las CCAA a los que se les haya transferido tales competencias, sin ser de jubilación. Por ello, la concurrencia de la discapacidad debe apreciarse en cualquier momento con anterioridad a la jubilación —STS de 12 de octubre de 1997, REC 592/1997¹⁰⁵ y consultas de la DGT de 14-6-01, n.º 1171-01¹⁰⁶, y de 19-07-01, n.º 1505-01¹⁰⁷—, como es el caso, con lo que desde la perspectiva del principio de igualdad la pensión referida produciría la exención del IRPF.

104. Boletín Oficial del Estado núm. 245, de 11-X-2012, pp. 72772-72774 que publica el Real Decreto 1364/2012, de 27 de septiembre, por el que se modifica el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/2012/10/11/pdfs/BOE-A-2012-12686.pdf> [Consultado el 01/02/2020].

105. STS, 12 de Octubre de 1997, REC 592/1997 Sobre reclamación de incapacidad permanente absoluta. Disponible bajo suscripción en <https://2019-vlex-com.ezproxy.uned.es/#search/jurisdictio:ES/STS%-2C+12+de+Octubre+de+1997/WW/vid/17760995> [Consultado el 29/01/2020]

106. Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos Doctrina Tributaria, Consultas Tributarias 1997-2020, *SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Consulta 1171-01, calificación fiscal de la pensión que percibe el consultante por cumplimiento de la edad de retiro, teniendo en cuenta la situación de minusvalía sobrevenida con posterioridad*, de 14-VI-2001, Disponible en https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=1171-01 [Consultado el 29/01/2020].

107. Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos Doctrina Tributaria, Consultas Tributarias 1997-2020, *SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Consulta 1505-01, calificación fiscal de la indicada pensión que percibe el consultante por cumplimiento de la edad de retiro, teniendo en cuenta la situación de minusvalía sobrevenida con posterioridad*, de 19-VII-2001, Disponible en https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=1505-01 [Consultado el 29/01/2020]

3. A la PNCI tienen derecho las personas que están afectadas por una discapacidad o por una enfermedad crónica, en un grado igual o superior al 65 por cien y carecen de rentas o ingresos suficientes —arts. 144 y ss. TRLGSS—. En la disposición adicional 3ª del RD 357/1991, de 15 de marzo, que se desarrolla en materia de PNCIs la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establecen en la Seguridad Social PNCIs, se presume lo siguiente:

3.1. Minusvalía igual al 65 por cien a quien le haya sido reconocida, en la modalidad contributiva una IPA.

3.2. Minusvalía igual o superior al 75 por cien, cuando la calificación en la modalidad contributiva hubiera sido la de gran invalidez.

4. De conformidad con este precepto, la DGT —consulta de 17-11-97, núm. 2376-97¹⁰⁸— consideró, a efectos de lo dispuesto en el artículo 9.uno.b) de la Ley 18/1991, lo siguiente:

4.1. Se equiparan a pensiones de IPA las PNCIs cuando el perceptor tenga un grado de minusvalía desde el 65 hasta el 75 por cien.

4.2. Se equiparan a pensiones de gran invalidez las PNCIs cuando el perceptor tenga un grado de invalidez igual o superior al 75 por cien.

5. El artículo de la Ley del IRPF de 1991 que se cita en la consulta tenía la misma redacción que el aplicable en la normativa actual, por lo que se evidencia un mismo criterio de exención en la vigente LIRPF para las PNCIs.

6. En relación con la Consulta Vinculante V2944-15 de la DGT, determinada con anterioridad, en la similitud con la tributación de una IPA, cumpliendo con sus requisitos, la PNCI estaría exenta de tributación.

7. Por su parte en relación con las PNCIs, de acuerdo con el artículo 7.f) de la LIRPF, aplicar la exención se requiere:

7.1. Que el contribuyente demuestre, que la incapacidad le inhabilita para toda profesión u oficio o, necesita la asistencia de otra persona para los actos esenciales de la vida.

8. Asimismo, en consulta resuelta por el IASS de fecha 8 de noviembre de 2016, considera que:

«La incapacidad valorada con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por cien requerido para el reconocimiento de las PNCIs, son homologables como constitutivas de una IPA. Por lo tanto, las pensiones de invalidez en su modalidad no contributiva se considerarán rentas exentas a efectos de declaración en el IRPF, en base a que pueden entenderse incluidas en la previsión contenida en el artículo 7.f)».

108. Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos Doctrina Tributaria, Consultas Tributarias 1997-2020, *SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Consulta 2376-97, Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a la indicada prestación*, de 17-XI-1997. Disponible en https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=2376-97 [Consultado el 29/01/2020].

9. El artículo 7.f) de la Ley de IRPF mencionado establece la exención de pensiones dentro de la situación de incapacidad que venía estableciendo el artículo 137. c) de la LGSS de 1994 —actualmente el artículo 194. c) de la LGSS¹⁰⁹— en función de la incidencia en la reducción de la capacidad de trabajo, en el caso de la IPA, es la que incapacita para la realización de cualquier trabajo. Al respecto, la disposición transitoria vigésima sexta del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre define los diferentes grados de invalidez, y según su número 5 determina que:

“Se entenderá por IPA para todo trabajo la que inhabilite por completo al trabajador para toda profesión u oficio”.

Pues bien, según la STS de 23-2-90, Rj.1219¹¹⁰, el grado de discapacidad de al menos el 65 por cien se encuadra dentro del concepto de IPA puesto que según el baremo aplicable, el llegar a tal porcentaje supone la existencia de deficiencias que impiden el desarrollo de una actividad laboral con un mínimo de rendimiento y asiduidad exigidos.

En este sentido, las instrucciones para la aplicación de la Sentencia del TC de 22 de julio de 1996¹¹¹ relativa a la exención en el IRPF de las pensiones de jubilación o retiro por incapacidad permanente en grado de absoluta percibidas por funcionarios públicos, incluidos en el régimen de Clases Pasivas del Estado, dictadas por el Director de Gestión de la Agencia Tributaria, y las dictadas por el mismo motivo por el Director General de Costes de Personal y Pensiones Públicas, coinciden en estimar como prueba suficiente de la existencia de incapacidad absoluta, una discapacidad en grado igual o superior al 65 por cien.

Todo ello, finalmente llevó al TEARA a resolver que:

«Dado que se ha acreditado con anterioridad a la percepción de la pensión de invalidez percibida del IASS, un grado de discapacidad igual al 65 por cien, éste lleva a considerar la existencia de una IPA, con la consecuencia de que la citada pensión resulta exenta, en virtud del art. 7 f) de la Ley del Impuesto»¹¹².

109. Boletín Oficial del Estado núm. 154, de 29-VI-1994, pp. 20658-20708, que publica el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/1994/06/29/pdfs/A20658-20708.pdf> [Consultado el 01/02/2020]. Disposición derogada que fue sustituida por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social publicado en el Boletín Oficial del Estado núm. 261, de 31 de octubre de 2015, pp. 103291-103519. Disponible en <https://www.boe.es/boe/dias/2015/10/31/pdfs/BOE-A-2015-11724.pdf> [Consultado el 01/02/2020].

110. STS 23-2-90, Rj.1219, sobre Incapacidad permanente absoluta. Accidente de trabajo. Lesiones indemnizables. Visión del ojo. Disponible bajo suscripción en https://2019-vlex-com.ezproxy.uned.es/#/search/jurisdiction:ES+content_type:2+source:102+date:1990-02-23/STS%2C+23+de+Enero+de+1990/WW/vid/209126547 [Consultado el 29/01/2020]

111. STS 134/1996, 22 de Julio de 1996, REC 1.054/94 sobre exención de las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente para el servicio de los funcionarios de las Administraciones Públicas. Disponible en <https://tc.vlex.es/vid/sstc-j-31-i-15355291> [Consultado el 30/01/2020]

112. Ministerio de Hacienda, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, Resolución de fecha 13/05/2019.

IV. CONCLUSIONES

El concepto constitucional de asistencia social referido a una PNCI se configura como un derecho subjetivo perfecto, exigible por los ciudadanos, a un nivel diferente que una prestación de renta mínima, que se puede entender como alejada de la cobertura de la concepción de Seguridad Social, pero a un nivel equiparable con su prestación homónima contributiva como es la pensión de IPA.

En este sentido, la diferencia con las rentas de inserción se basa en la relación que las PNCIs guardan con las contingencias que originan las prestaciones de modalidad contributiva.

Asimismo, considerando el dinamismo de la noción de Seguridad Social, a medida que se hace universalista, como determina el artículo 41 de la CE-1978, se expande su ámbito de actuación, lo que supone una reducción del papel de la asistencia social en aquellos campos en la que la Seguridad Social conceda prestaciones, como consideramos que son las PNCIs, y así lo asimila el Tribunal Económico Regional de Aragón de la Agencia Tributaria en su resolución de 31 de mayo de 2019.

En este sentido, la vocación universal de la Seguridad Social exige superar discusiones en la esfera de la contributividad relativa a la diferente competencia, ya sea estatal o regional, para su pertenencia a un Régimen u otro de Seguridad Social, o más exactamente de cotizaciones previas, hecho que, por otra parte, no implica la eliminación del nivel contributivo.

En tal sentido, el requisito de la diferente competencia autonómica versus estatal que sirva de excusa para renunciar al otorgamiento de la concesión no debe reducir el sistema de protección social al extremo de acabar considerándolo como meramente asistencial, sin equiparación entre una prestación del mismo tipo a efectos del grado de discapacidad, con la diferencia de la contributividad. Asimismo, porque supondría ceder a la iniciativa privada un amplio margen de actuación a costa de la pérdida de control de una Seguridad Social que los poderes públicos deben mantener y procurar de forma irreversible en su conjunto.

El criterio de la exclusión en la tributación de las PNCIs en semejanza con las pensiones de IPA debe residir en igualar la finalidad de la segunda sobre la primera. Es decir, independientemente de su competencia, los ingresos de protección social para un beneficiario de este tipo de prestaciones, teniendo en cuenta el alto grado de discapacidad, se deben configurar desde la intervención de organismos públicos estatales y autonómicos para ser destinados a disminuir la carga que supone la aparición de los riesgos o necesidades que provoca para los particulares la condición de padecer una gran discapacidad, todo ello alejado de niveles competenciales entre administraciones y de contributividad.

Las PNCIs que reciben los beneficiarios de las mismas, lo son, porque tienen reconocida una discapacidad igual o mayor del 65 por cien, conjuntamente con la cronicidad y que anulan o modifican la capacidad física o psíquica o sensorial de quienes la padecen, por lo que debemos entender que el importe de la prestación se destina a atender las necesidades relacionadas con el mantenimiento de las actividades de la vida diaria, actuación que es difícilmente igualable a efectos comparativos con otro tipo de estado de necesidad distinto, dado su reconocimiento, por lo que el sentido de la prestación armoniza con la noción de sistema de seguridad social.

Tal vez, la diferenciación entre la contributividad o no de la prestación, a los efectos de reconocimiento de la exención tributaria, reside en las diferentes interpretaciones tributarias del reconocimiento sobre las capacidades afectadas valorándose, en la primera, las capacidades que afectan al trabajo relacionadas con la profesión y, en las segundas, las capacidades orgánicas físicas, psíquicas y/o sensoriales afectadas. Por ello, creemos que la solución no reside en considerar a la discapacidad desde perfiles exclusivamente relacionados con actividades profesionales, dando a entender que la necesidad de cuidado al discapacitado se pudiera encontrar únicamente en la dificultad de conseguir apoyos económicos derivados de la actividad laboral.

Por ello, Seguridad Social y asistencia social deben converger en la protección social sin el establecimiento de fronteras entre ellas que determinen, como se venía haciendo hasta ahora, divergencias y discriminaciones entre una IPA y una PNCI.

Finalmente consideramos que la equiparación entre la contributividad y la no contributividad de una prestación de invalidez debe residir en la determinación de que las deficiencias físicas, psíquicas y/o sensoriales valorables en una discapacidad reconocida igual o mayor del 65 por cien, como capacidades personales ya llevan implícita, a partir de ese porcentaje, una pérdida de la capacidad laboral incompatible con cualquier actividad, conjuntamente con la necesidad de apoyos para las actividades básicas de la vida diaria en sus diferentes niveles. En tal sentido, es un gran acierto la consideración de la equiparación tributaria de la exención de una PNCI en el IRPF por el TEARA en la resolución vinculante de fecha 31 de mayo de 2019.