

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055272

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de septiembre de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 3654/2014

SUMARIO:

IRPF. Mínimo personal y familiar. Mínimo por descendientes. Escala de gravamen. Anualidades por alimentos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión que se plantea consiste en determinar si resulta conforme a Derecho o no la aplicación simultánea de las previsiones recogidas en los arts. 64 y 75 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y del mínimo por descendientes regulado en el art. 58 de la misma norma, en aquellos supuestos en los que el contribuyente que satisface las anualidades por alimentos a favor de sus hijos por decisión judicial, tiene atribuida sobre ellos la guarda y custodia compartida. En los supuestos de separación matrimonial o divorcio, el mínimo por descendiente corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha del devengo del Impuesto, al tratarse del progenitor que convive con aquellos. No obstante, procederá el prorrateo por partes iguales cuando la guarda y custodia sea compartida, con independencia de quién sea el progenitor con el que convivan a la fecha del devengo. En tales supuestos, la Administración tributaria entiende que la aplicación del mínimo por descendientes y del tratamiento previsto para las anualidades por alimentos son incompatibles y, más aún, entiende que en estos casos sólo cabe aplicar el mínimo por descendientes prorrateado al 50 por ciento, sin que quepa aplicar beneficio fiscal alguno por los alimentos pagados a los hijos. Es decir, que estos beneficios no pueden aplicarse conjuntamente y además que no es una opción del contribuyente el aplicar uno u otro sino que necesariamente prima el mínimo por descendientes sobre la aplicación separada de la escala de gravamen al importe de las anualidades por alimentos. Dicho de otra manera, se sostiene que la aplicación separada de las escalas de gravamen que contemplan los arts. 64 y 75 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) está supeditada a que el contribuyente que satisface las anualidades por alimentos en favor de sus hijos por decisión judicial no conviva con ellos, resultando además en estos casos -posibilidad de aplicar el beneficio fiscal del mínimo por descendientes o la escala de gravamen de forma separada- de aplicación prioritaria y obligatoria el mínimo por descendientes. Pues bien, ninguna de estas dos consideraciones se encuentran recogidas en nuestra actual legislación, pues los arts. 64 y 75 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) no establecen como requisito que no existan convivencia con el hijo a favor del cual se satisfacen los alimentos, ni el art. 58 se erige como norma de aplicación obligada caso de que concorra con la de los arts. 64 y 75, sin que la ausencia de estas pretendidas reglas sea una laguna en la norma que pueda rellenarse acudiendo a la figura de la interpretación, sino que, bien al contrario, son un requisito -que no existan convivencia con el hijo a favor del cual se satisfacen los alimentos- y una regla -la aplicación preferente del mínimo por descendientes- que no existen actualmente y que sólo podrían introducirse, en su caso, vía modificación legislativa. La interpretación sistemática y finalista que se propone por la Administración, implicaría un auténtico desarrollo de la norma, en una función necesariamente legislativa y no meramente interpretativa. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 57, 58, 59, 60, 61, 64 y 75.

Ley 58/2003 (LGT), art. 89.

Código Civil, art. 92.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana por la que se resuelve, estimándola, la reclamación económico-administrativa nº 46/05127/2013 deducida frente a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Tras la tramitación de un procedimiento de gestión tributaria, al interesado le fue notificada liquidación provisional en la que se minoró la devolución solicitada al considerarse que el tratamiento previsto por la Ley del Impuesto para las anualidades por alimentos a favor de los hijos (artículos 64 y 75) sólo es aplicable cuando los progenitores no tengan derecho a aplicar el mínimo por descendientes por ellos.

2. El obligado tributario promovió reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en adelante, TEAR), alegando que la normativa del Impuesto no establece ninguna incompatibilidad entre el tratamiento fiscal de la pensión alimenticia decretada judicialmente y el mínimo por descendiente. El TEAR estimó la reclamación al entender que *“en la normativa reguladora del IRPF, ninguna incompatibilidad se establece para no aplicar tanto el mínimo por descendientes como el sistema de aplicación de tarifas que se recoge en los artículos 64 y 75 de la LIRPF en relación a las anualidades por alimentos abonadas a favor de los hijos por decisión judicial”*.

Segundo:

Frente a esta resolución formula el presente recurso de alzada extraordinario para unificación de criterio el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al estimarla gravemente dañosa y errónea, por cuanto genera además situaciones de desigualdad entre contribuyentes en circunstancias fácticas iguales.

En síntesis, las razones, a juicio del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

La normativa que va a ser objeto de análisis se centra, por un lado en la regulación del mínimo por descendientes que se encuadra dentro del mínimo personal y familiar del contribuyente como una parte de la base liquidable que, de acuerdo con el artículo 56 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), no se somete a tributación por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, y, por otro lado, en la regulación del régimen especial aplicable en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos, que se encuentra en los artículos 64 y 75 de la misma Ley, y que prevé una aplicación separada de la escala del Impuesto a la parte de base liquidable correspondiente a tales anualidades, de manera que el resultado final buscado por el legislador es minorar la tributación final del contribuyente mediante la reducción de la progresividad del Impuesto.

Manifiesta el Director recurrente que el TEAR interpreta la citada normativa en un sentido literal, señalando que la ausencia de regulación en contrario permite una aplicación conjunta de los dos beneficios fiscales en un mismo caso, pero que, en su opinión, tales preceptos deben ser objeto de una interpretación sistemática y finalista siguiendo lo previsto en el artículo 3 del Código Civil.

Así, por un lado se puede deducir que el mínimo por descendientes constituye una parte de la renta del contribuyente no sometida a tributación en el IRPF por destinarse la misma a satisfacer las necesidades básicas de los descendientes que conviven con el contribuyente. Por otro lado, por lo que se refiere al régimen especial previsto en los artículos 64 y 75 LIRPF, entiende ese Centro Directivo que responde a la misma finalidad de atender a las circunstancias familiares de aquellos contribuyentes que participan en el sostenimiento de sus hijos (mediante anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial), pero que no conviven con ellos, de modo que no tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes. Es decir, este régimen especial suple en estos casos la ausencia del requisito de convivencia para reconocer también a estos contribuyentes un beneficio fiscal que atienda a la carga económica que les supone el sostenimiento de sus hijos.

La consecuencia lógica que resulta es que en los casos como el que nos ocupa (casos de guarda y custodia compartida), en los que el contribuyente convive con el hijo y además satisface anualidades por alimentos en su favor por decisión judicial, no existe razón para aplicar las reglas especiales de los artículos 64 y 75 LIRPF, pues no existe especialidad alguna que lo justifique, al darse los requisitos exigidos por la norma para aplicar el mínimo por descendientes (convivencia con el contribuyente).

De no interpretarse estos dos beneficios como incompatibles (con preferencia del mínimo por descendientes por ser la regla general), se estaría haciendo de mejor condición a los padres que han pasado por un proceso de nulidad, separación o divorcio matrimonial y que tienen la guarda y custodia compartidas, que a los padres que no han pasado por esos procesos y que, sin embargo, soportan igualmente la carga de sostenimiento de sus hijos (pensemos, por ejemplo, en una unidad familiar formada por dos cónyuges y sus hijos).

Es decir, el beneficio fiscal estaría atendiendo no a la carga económica que soporta el contribuyente para el sostenimiento de sus hijos (que es sustancialmente igual en el caso de la persona separada y en el de la no separada), sino a su "estado civil", beneficiando más a unos "estados civiles" que a otros.

La interpretación que este Centro Directivo defiende es también la seguida por la Dirección General de Tributos en reiteradas contestaciones a consultas tributarias, por ejemplo V0909-12 y V0972-13.

Como conclusión finaliza solicitando de este Tribunal Central que unifique criterio en el sentido de declarar que “el tratamiento previsto por la ley del Impuesto para las anualidades por alimentos a favor de los hijos

(artículos 64 y 75 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) sólo es aplicable cuando los progenitores no tengan derecho a aplicar el mínimo por descendientes por ellos”.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio, de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, ha presentado escrito de alegaciones en el que manifiesta que la normativa del Impuesto no establece ninguna incompatibilidad entre los dos beneficios fiscales. Expone que no se generan situaciones de desigualdad entre contribuyentes iguales, extendiéndose en la descripción de la diferencia sustancial de gastos cuando se trata de parejas separadas con custodia compartida. En definitiva, en caso de custodia compartida no se genera ningún beneficio fiscal a los cónyuges superior al que obtienen aquéllos que no tienen la custodia compartida.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo:

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si resulta conforme a Derecho o no la aplicación simultánea de las previsiones recogidas en los artículos 64 y 75 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), y del mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la misma norma, en aquellos supuestos en los que el contribuyente que satisface las anualidades por alimentos a favor de sus hijos por decisión judicial, tiene atribuida sobre ellos la guarda y custodia compartida.

Con carácter previo, puesto que el Director invoca en apoyo de sus pretensiones varias contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, debe subrayarse que las contestaciones a las consultas de dicha Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. En cambio, sí tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria, estatal o autonómica, ya sean órganos de aplicación de los tributos u órganos con función revisora, tanto los criterios que con carácter reiterado fije este Tribunal Económico-Administrativo Central, como las resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas, como sucede en el presente caso, en la resolución de recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio.

Así está previsto expresamente en el artículo 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 General Tributaria, y encuentra su sentido en la separación entre las funciones, y por ende entre los órganos de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar.

Tercero:

El artículo 64 de la LIRPF dispone las siguientes especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos:

“Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración”.

Previsión que se reproduce en el artículo 75 de la LIRPF a efectos de la aplicación de la escala autonómica.

Por su parte, el artículo 58 del mismo texto legal regula en los siguientes términos el mínimo por descendientes:

“1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

- 1.836 euros anuales por el primero.*
- 2.040 euros anuales por el segundo.*
- 3.672 euros anuales por el tercero.*
- 4.182 euros anuales por el cuarto y siguientes.*

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados”.

Precepto este último que debe ser completado con lo dispuesto en el artículo 61 de la LIRPF en el que se regulan las normas comunes para la aplicación del citado mínimo por descendientes y conforme a las cuales:

a) Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, respecto de los mismos descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

b) No procederá la aplicación del mínimo por descendientes cuando los descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

c) La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de la LIRPF se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

A lo anterior debe añadirse que en los supuestos de separación matrimonial o divorcio, el mínimo por descendiente corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha del devengo del Impuesto, al tratarse del progenitor que convive con aquellos. No obstante, procederá el prorrateo por partes iguales cuando la guarda y custodia sea compartida, con independencia de quién sea el progenitor con el que convivan a la fecha del devengo.

En los casos que nos ocupan en el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio, los obligados tributarios se aplican el 50 por 100 de la cuantía del mínimo por descendientes, derivado del descendiente del cual tienen la guarda y custodia compartida juntamente con el otro progenitor, de quien se han separado o divorciado.

En tales supuestos, el Director recurrente concluye que la aplicación del mínimo por descendientes y del tratamiento previsto para las anualidades por alimentos son incompatibles y, más aún, entiende que en estos casos sólo cabe aplicar el mínimo por descendientes prorrateado al 50%, sin que quepa aplicar beneficio fiscal alguno por los alimentos pagados a los hijos. Es decir, que estos beneficios no pueden aplicarse conjuntamente y además que no es una opción del contribuyente el aplicar uno u otro sino que necesariamente prima el mínimo por descendientes sobre la aplicación separada de la escala de gravamen al importe de las anualidades por alimentos.

Dicho de otra manera, se sostiene que la aplicación separada de las escalas de gravamen que contemplan los artículos 64 y 75 de la LIRPF está supeditada a que el contribuyente que satisface las anualidades por alimentos en favor de sus hijos por decisión judicial no conviva con ellos, resultando además en estos casos (posibilidad de aplicar el beneficio fiscal del mínimo por descendientes o la escala de gravamen de forma separada) de aplicación prioritaria y obligatoria el mínimo por descendientes.

Pues bien, ninguna de estas dos consideraciones se encuentran recogidas en nuestra actual legislación, pues los artículos 64 y 75 no establecen como requisito que no existan convivencia con el hijo a favor del cual se satisfacen los alimentos, ni el artículo 58 se erige como norma de aplicación obligada caso de que concurra con la de los artículos 64 y 75, sin que la ausencia de estas pretendidas reglas sea una laguna en la norma que pueda rellenarse acudiendo a la figura de la interpretación, sino que, bien al contrario, son un requisito (que no existan convivencia con el hijo a favor del cual se satisfacen los alimentos) y una regla (la aplicación preferente del mínimo por descendientes) que no existen actualmente y que sólo podrían introducirse, en su caso, vía modificación legislativa.

La interpretación, según nuestra mejor doctrina, consiste en determinar el verdadero significado o alcance de las normas jurídicas, lo que no se da en el supuesto aquí examinado, pues dados los términos en los que los preceptos citados están expresados, la interpretación sistemática y finalista que se propone por el recurrente, implicaría un auténtico desarrollo de la norma, en una función necesariamente legislativa y no meramente interpretativa.

A mayor abundamiento, estima el recurrente que *“De no interpretarse estos dos beneficios como incompatibles (con preferencia del mínimo por descendientes por ser la regla general), se estaría haciendo de mejor condición a los padres que han pasado por un proceso de nulidad, separación o divorcio matrimonial y que tienen la guarda y custodia compartidas, que a los padres que no han pasado por esos procesos y que, sin embargo, soportan igualmente la carga de sostenimiento de sus hijos (pensemos, por ejemplo, en una unidad familiar formada por dos cónyuges y sus hijos). Es decir, el beneficio fiscal estaría atendiendo no a la carga económica que soporta el contribuyente para el sostenimiento de sus hijos (...) beneficiando más a unos “estados civiles” que a otros”*. En efecto, así sucede en la normativa del IRPF, que discrimina en contra de los contribuyentes casados y no separados legalmente con hijos a cargo, pero sólo de nuevo vía modificación legislativa sería posible evitar estas situaciones. La comparación no debería hacerse entre los contribuyentes casados y no separados legalmente con los contribuyentes que están divorciados/separados y que tienen atribuida la guarda y custodia compartida de sus hijos menores satisfaciendo anualidades por alimentos, sino que la comparación, caso de plantearse, sería, para comparar términos homogéneos, entre los contribuyentes separados/divorciados que satisfaciendo anualidades por alimentos tienen la guarda y custodia compartida con la de aquellos que, en la misma situación de divorcio o separación, no tienen atribuida la guarda y custodia de sus hijos menores. Planteados así los términos de la comparación, resultaría que la interpretación que se propugna por el Director recurrente discriminaría a unos contribuyentes frente a otros, por el solo hecho de haber optado, voluntariamente en la mayoría de los casos, por la guarda y custodia compartida de sus hijos menores, que es precisamente la figura que se ha intentado incentivar con la reforma del artículo 92 del Código Civil. Como se ha reflexionado anteriormente, los contribuyentes a los que se hace de peor condición son los casados y no separados legalmente con hijos a cargo, para los que ningún beneficio fiscal semejante se contempla, a pesar de que ellos, además de convivir con sus hijos, también satisfacen sus alimentos. Pero la normativa del IRPF lejos de ser neutral está plagada de este tipo de situaciones que solo el legislador podría solventar. Así, por ejemplo discrimina en contra de los rendimientos del trabajo si los comparamos con la tributación de las rentas del capital mobiliario, o discrimina en general en contra de las personas físicas si comparamos su tributación con la de los beneficios de las personas jurídicas, al someter a aquéllas a fuertes tipos progresivos.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se desestima el presente recurso.

En este mismo sentido se pronuncian no solo el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, sino también el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en resolución 15/683/2013 de fecha 30 de julio de 2013; el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala Desconcentrada de Málaga) en resolución 29/3688/2012 de fecha 28 de marzo de 2014); así como el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias en resolución 52 /1175/ 2013 de fecha 16 de junio de 2014.

Por lo expuesto

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

DESESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente:

El tratamiento previsto en los artículos 64 y 75 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es aplicable para las anualidades por alimentos satisfechas en virtud de decisión judicial a favor de los hijos en aquellos casos en los que el contribuyente que satisface las anualidades ostente la guarda y custodia compartida respecto de sus hijos, contribuyente que también tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.