

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056985

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 3 de diciembre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 6/2014***SUMARIO:**

IRPF. Rendimientos del trabajo. Delimitación. *Compensación económica por trabajar para la casa o para el otro cónyuge. Derecho Civil de Cataluña.* No nos encontramos ante un supuesto de rendimientos de actividades económicas sino que la compensación tiene su origen en el «trabajo personal», es decir, en el trabajo «para la casa o para el otro cónyuge» viniendo a compensar la insuficiente o inexistente retribución del trabajo por un tercero. [Vid., en el mismo sentido, Resolución TEAC, de 5 de noviembre de 2010, RG 4828/2010 (NFJ053873), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 9/1998 de Cataluña (Código de Familia), arts. 41 y 87.
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), arts. 6.2 a), 16.1, 17.2, 25.1 y 31.3 d).
Código Civil, arts. 97 y 1.438.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

Magistrados:

Doña ANA ISABEL MARTIN VALERO
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Doña MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

SENTENCIA

Madrid, a tres de diciembre de dos mil catorce.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 6/2014 seguido a instancia de D^a. Purificación que comparece representada por el Procurador D. Eduardo Moya Gómez y dirigido por el Letrado D. Oscar Allés Camps, contra la resolución dictada por el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, siendo demandada la Administración del Estado, representada y defendida el Sr. Abogado del Estado. La cuantía asciende a 297.000,01 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 3 de enero de 2014 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2013 (RG 4828/2010) desestimando la reclamación económico-administrativa contra el Acuerdo de 2 de febrero de 2010 dictado por la Administración de la AEAT- Administración de Pedralbes-Sarría por el que se practica liquidación provisional por el concepto IRPF ejercicio 2006.

Segundo.

Reclamado el expediente se formalizó demanda el 6 de marzo de 2014 solicitando la anulación de la resolución recurrida y de la liquidación practicada con abono del pago de intereses desde el momento del ingreso de aquella y hasta la ordenación del pago de la devolución. Por escrito de 9 de abril de 2014 la Abogacía del Estado se opuso a la demanda.

Tercero.

Los días 24 de abril y 13 de mayo de 2014 las partes presentaron escritos de conclusiones. Señalándose para votación y fallo el 26 de noviembre de 2014.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D, MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTO DE DERECHO**Primero.**

Presentada la declaración-liquidación referida al IRPF ejercicio 2006 y previo requerimiento de la Gestora, se aportó el Libro de Familia, la sentencia de separación matrimonial y el Convenio Regulador de la separación. Con base a ello, el 18 de septiembre de 2009, la Gestora practicó propuesta de liquidación provisional en las que se incrementaban los rendimientos de trabajo desde 67.116,92 € a 1.167.116,92 €, consignándose una reducción de las previstas en el art 17.2 de la Ley del Impuesto por importe de 440.000 €. La razón de dicho incremento es que según la sentencia de separación y convenio regulador el excónyuge le pagó 1.100.000 € como compensación económica por razón de trabajo, al haberse producido durante más de dos años se entendió que procedía una reducción del 40%. La cuantía de la liquidación es de 344.760,05 € (297.000,01 € de cuota y 47.760,04 € de intereses).

En concreto, en el convenio regulador de la separación -el matrimonio se inició el 30 de abril de 1992 y se disolvió en el año 2006-, en su pacto sexto consta que como "compensación económica por razón de trabajo a favor de la esposa" y al producirse un desequilibrio patrimonial, de acuerdo con lo establecido en el art. 41 del vigente Código de Familia de Cataluña, aprobado por la Ley 9/1998, de 15 de julio, en perjuicio de la esposa, se le concede una compensación de 1.100.000 € que se entrega a la firma del convenio. Con respecto a las pensiones establecidas en el art 97 del Código Civil y 87 del Código de Familia, ambos firmantes acuerdan no establecer ninguna a favor del otro.

Recurrida la decisión fue confirmada por el TEAC.

Segundo.

El art 41 de la Ley 9/1998, de 15 de julio, Código de Familia de Cataluña (CFC), de aplicación al caso de autos, establecía que "en los casos de separación judicial, divorcio o nulidad, el cónyuge que, sin retribución o con una retribución insuficiente, ha trabajado para la casa o para el otro cónyuge tiene derecho a recibir de éste una compensación económica, en caso de que se haya generado, por este motivo, una situación de desigualdad entre el patrimonio de los dos que implique un enriquecimiento injusto". Añadiendo la norma que "a compensación debe satisfacerse en metálico, salvo acuerdo entre las partes o si la autoridad judicial, por causa justificada, autoriza el pago con bienes del cónyuge obligado. El pago debe tener efecto en un plazo máximo de tres años, con devengo de interés legal desde el reconocimiento, caso en el que puede acordarse judicialmente la constitución de garantías a favor del cónyuge acreedor". Y que, "el derecho a esta compensación es compatible con los demás derechos de carácter económico que corresponden al cónyuge beneficiado, y debe ser tenido en cuenta para la fijación de estos otros derechos".

Pues bien, la tesis de la Administración es nos encontramos ante una renta de trabajo -"ha trabajado para la casa o para el otro cónyuge"- del artículo 6.2.a) y 16.1 del Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) -aplicable al caso-, debiendo aplicarse la reducción del 40% del artículo 17.2 de la indicada norma, al tratarse de un renta que ha tenido un periodo de generación superior a dos años. No estando ante una "pérdida o ganancia patrimonial" y, en todo caso, no operando lo establecido en el art. 31.3.d) LIRPF. Conforme a esta norma se estimará que "no existe ganancia o pérdida patrimonial" en "la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan adjudicaciones por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges".

Tercero.

El artículo 41 del CFC, tiene su correspondencia con lo establecido en el art 1438 del Código Civil (CC), aunque la regulación de Cataluña no es idéntica a la establecida en el CC. La razón de la institución, tiene su respaldo actual en la Resolución del Consejo de Europa de 27 de septiembre de 1978, sobre la igualdad de los cónyuges, la cual afirmó que en el régimen convencional de separación de bienes "deberá computarse el trabajo en el hogar de cualquier de los cónyuges". En este sentido, la STSJ de Cataluña (Civil) de 19 de octubre de 2006

(Rec. 58/2006) razona que "la compensación económica por razón del trabajo nace para equilibrar en los posible las desigualdades que se pueden generar durante una convivencia estable cuando uno de los convivientes se dedica al cuidado del hogar y de los hijos o ayuda en el negocio percibiendo en tal caso una remuneración insuficiente mientras el otro dirige y administra el negocio con el ahorro añadido que supone la dedicación al hogar, esta compensación intenta impedir o limitar que al cesar la convivencia, quien ha ayudado y propiciado el mantenimiento y desarrollo del negocio quede sin la capitalización de los esfuerzos, mientras que el otro retenga el activo patrimonial íntegro; se trata de conseguir un equilibrio patrimonial justo valorando a la hora de la crisis de la convivencia, pero con la vista puesta en la necesidad de retribuir un trabajo y un esfuerzo colateral, pero convergente, no remunerado o remunerado insuficientemente".

Como se encarga de destacar, entre otras, la STSJ (Civil) de Cataluña 27 de abril de 2000 (rec. 1/2000) la "indemnización compensatoria" a la que se refiere el art. 41 CFC "en manera alguna puede confundirse con la pensión compensatoria que prevé el art 84 del Codi de Família " -el equivalente del art 84 del CFC es la pensión compensatoria establecida en el art. 97 del CC -. La indemnización compensatoria del art 41 del CFC es "un elemento corrector.....para salvar la desigualdad patrimonial entre los cónyuges que puede producirse al disolverse el régimen económico matrimonial de separación de bienes por sentencia de separación judicial, nulidad o divorcio". La segunda, es decir, la regulada en el art. 84 CFC "tiene su núcleo en la debilitación económica que puede sufrir uno de los cónyuges a consecuencia de la disolución matrimonial respecto a la situación o estatus que mantenía constante el vínculo". Siendo la naturaleza de ambas instituciones distinta, lo "que permite sentar la base de la compatibilidad entre ambas compensaciones".

En todo caso, para que opere la "indemnización compensatoria" es preciso, conforma a la regulación entonces vigente, que el régimen de separación de bienes se extinga; que se haya generado una situación de desigualdad entre el patrimonio de los dos que implique un enriquecimiento injusto; y que se haya "trabajado para la casa o para el otro cónyuge".

En esta línea la STS (Civil) (Rec. 1428/2001) de 8 de mayo de 2008 razona que es precisa la "dedicación al trabajo y atención el hogar, dejando al conviviente que la ha prestado al margen de todo beneficio económico" y la STS (Civil) (Rec. 1596/1990)de 11 de diciembre de 1992 razona que "el empobrecimiento de la actora deriva de la no retribución por el trabajo implicado en el cuidado de las relaciones sociales del demandado y en la atención doméstica del mismo".

Cuarto.

Realizadas las anteriores precisiones, el debate que debemos resolver el es el siguiente: Para la Administración nos encontramos ante un rendimiento de trabajo. Mientras que para la recurrente estaríamos ante un supuesto de "ganancias y pérdidas patrimoniales" siendo de aplicación, en tal caso, lo establecido en el art. 31.3.d) de la LIRPF . Supuesto que el TEAC tampoco admite, pues sostiene que aunque estuviésemos ante un renta de tal naturaleza, en ningún caso sería aplicable el art. 31.3.d) de la LIRPF . No discuten las partes, por lo tanto, que nos encontramos ante una renta, entendiéndose por tal "la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la Ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador" - art 2 LIRPF -, definición lo suficientemente amplia como para comprender la "indemnización compensatoria", pues, en principio, cualquier aumento de riqueza es renta gravable. Lo que se discute es la delimitación material de la renta, es decir, si estamos ante un supuesto de "rendimientos íntegros del trabajo" o ante un supuesto de "ganancias y pérdidas patrimoniales". Este último supuesto ha llegado a calificarse por algún autor como auténtico "cajón de sastre", en el sentido de que resultará de aplicación cuando no sea posible calificar la renta como rendimiento de trabajo, rendimiento de capital o rendimiento de actividades económicas.

Por lo tanto, lo que debemos analizar es si nos encontramos o no ante "rendimientos íntegros del trabajo".

Establece el art. 16.1 de la LIRPF que "se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas". Interpretando dicha norma, la STS de 22 de febrero de 2005 (Rec. 32/2003) razona que "en principio, todo rendimiento constituye renta", añadiendo que "las especificaciones que contiene este número y el número segundo del mismo precepto no constituyen un catálogo cerrado sino meras relaciones (de naturaleza ejemplificativa)". Lo que implica con claridad que, en opinión del Tribunal Supremo, los "rendimientos de trabajo" pueden tener su origen en fuente distinta a la "relación laboral o estatutaria" o a las fuentes descritas en el art. 16.2 LIRPF , que no constituyen un catálogo cerrado.

Por lo tanto, si bien la descripción de los supuestos descritos en el art. 16.1 y 2 como fuentes generadoras de rendimientos de trabajo, elimina o, al menos, disminuyen las dudas interpretativas; cuando el supuesto enjuiciado no se encuentre descrito en dichas normas, ello no quiere decir que no estemos ante un rendimiento de trabajo, debiendo buscarse la respuesta en la cláusula general.

La cláusula general viene determinada por la concurrencia de dos notas: que la renta derive directa o indirectamente del "trabajo personal" y que tenga el carácter de "rendimientos de actividades económicas". Lo que implica que, en principio, debe tenderse como rendimiento de trabajo, el rendimiento que se obtenga como consecuencia del "trabajo personal" -trabajo personal es el que se realiza por uno mismo- que no derive de la ordenación de factores de producción. Pues conforme al art. 25.1 de la LIRPF nos encontraremos ante un supuesto de "rendimiento de actividades económicas" cuando se ordenen "por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o...uno de ambos" con el fin de "intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

En conclusión, no nos encontramos ante un supuesto de "rendimientos de actividades económicas" y la "compensación indemnizatoria", tiene su origen en el "trabajo personal", es decir, en el trabajo "para la casa o para el otro cónyuge". Con claridad lo dice la propia norma que utiliza la expresión haber "trabajado para la casa o el otro cónyuge" y, asimismo, el propio TSJ de Cataluña, cuya opinión resulta especialmente relevante al tratarse de examinar el alcance fiscal de una institución típica de Cataluña, razona en la STSJ de 28 de marzo de 2007 (Rec. 404/2003) que "lo que se compensa en el supuesto del art 41 [CFC] es la insuficiente o inexistente retribución del trabajo, lo que a efectos fiscales hace más razonable el encaje de lo percibido en este tipo de renta [de trabajo]". De hecho, como indica la Abogacía del Estado, el propio Convenio habla de compensación por razón del trabajo. Y es que la ratio de la norma se encuentra en que la decisión del que el matrimonio se rija por la separación de bienes -lo que conlleva que los bienes adquiridos durante su vigencia están desigualmente distribuidos entre los esposos-, no constituye una causa jurídica que justifique que uno de ellos obtenga ventaja del trabajo del otro, se está compensando el trabajo y el título del que trae la causa la renta es el trabajo personal prestado durante el matrimonio, de hecho los Tribunales suelen exigir que el trabajo sea efectivo para que opere la compensación económica por razón del trabajo - SAP de Alicante de 23 de noviembre de 2001 -. Por lo demás, el hecho de que el legislador se refiera expresamente a las pensiones compensatorias como rendimientos de trabajo, no implica que haya querido excluir las compensaciones económicas por razón del trabajo.

La anterior calificación permite desestimar la demanda, sin necesidad de mayor razonamiento, al entenderse que la renta obtenida ha sido correctamente calificada, no siendo de aplicación el art. 31.3.d) LIRPF , que se refiere a las ganancias o pérdidas patrimoniales, ni por tanto analizar la alegación relativa a una hipotética discriminación con el régimen de gananciales.

Quinto.

En aplicación del art 139 de la LJCA procede imponer las costas a la recurrente.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. D. Eduardo Moya G, en nombre y representación de D^a. Purificación contra la Resolución TEAC de 30 de octubre de 2013 (RG 4828/2010) desestimando la reclamación económico-administrativa contra el Acuerdo de 2 de febrero de 2010 dictado por la Administración de la AEAT-Administración de Pedralbes-Sarría por el que se practica liquidación provisional por el concepto IRPF ejercicio 2006, que confirmamos por ser conforme a Derecho. Con imposición de las costas a la recurrente.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , que contra la misma NO cabe recurso de casación para ante la Sala tercera del Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- En el día mismo de su fecha, fue leída y publicada la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, hallándose constituida en Audiencia Pública, de la que yo, el Secretario, doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.