

Universidad de Huelva

Departamento de Derecho Público



Las prestaciones económicas derivadas de la crisis familiar en derecho tributario

Memoria para optar al grado de doctor
presentada por:

José Pablo Martínez Gálvez

Fecha de lectura: 20 de noviembre de 2010

Bajo la dirección de los doctores:

Antonio José Sánchez Pino
Luis Alberto Malvárez Pascual

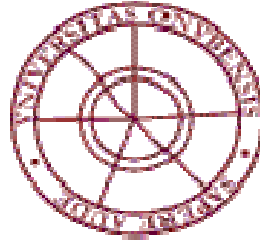
Huelva, 2011

ISBN: 978-84-15147-65-7

D.L.: H 227-2011

UNIVERSIDAD DE HUELVA

Departamento de Derecho Público
Área de Derecho Financiero y Tributario



TESIS DOCTORAL

**LAS PRESTACIONES ECONÓMICAS
DERIVADAS DE LA CRISIS FAMILIAR EN
DERECHO TRIBUTARIO**

Tesis doctoral **PRESENTADA** por D. José Pablo Martínez Gálvez,
DIRIGIDA por el Dr. D. Antonio J. Sánchez Pino y Dr. D. Luís A. Malvarez
Pascual

Huelva, 2010

INDICE SISTEMÁTICO

SIGLAS Y ABREVIATURAS	VII
------------------------------------	-----

INTRODUCCIÓN	1
---------------------------	---

CAPÍTULO I

ASPECTOS MATERIALES DE LAS PRESTACIONES ECONÓMICAS DERIVADAS DEL CESE DE LA CONVIVENCIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

I. Introducción.	7
II. La contribución a las cargas de la familia.	13
III. La pensión compensatoria.....	17
1. Fundamento, finalidad y naturaleza jurídica	17
2. Los presupuestos de la pensión	23
2.1. La separación matrimonial o el divorcio	23
2.2. El desequilibrio económico	24
3. Características de la pensión.....	26
4. La sustitución de la compensación económica <i>ex</i> artículo 97 Cc por otras medidas compensatorias	28
5. La renuncia del derecho a la percepción de la pensión compensatoria.....	29
IV. Las prestaciones por alimentos.....	31
1. Consideraciones introductorias.....	31
2. Los alimentos entre cónyuges. El deber de socorro.....	33
3. Los alimentos entre parientes.....	35

4. Los alimentos a los hijos.....	37
4.1. La distribución del ejercicio de la patria potestad tras la separación o el divorcio. La determinación de la guarda y custodia de los hijos.....	40
4.2. Las particularidades de la figura de la custodia compartida .	45
V. La compensación del trabajo doméstico.	48
VI. La indemnización por nulidad matrimonial.....	51
VII. Las prestaciones económicas que se derivan de la ruptura de la pareja de hecho.....	56
1. Consideraciones generales	56
2. Los recursos jurídicos adoptados por la jurisprudencia para la protección del conviviente más perjudicado	62
3. Las prestaciones económicas derivadas del cese de la convivencia en los ordenamientos autonómicos.....	70

CAPÍTULO II

RÉGIMEN FISCAL DE LA PENSIÓN COMPENSATORIA Y DEMÁS PRESTACIONES ECONÓMICAS DERIVADAS DEL CESE DE LA CONVIVENCIA

I. La pensión compensatoria. La calificación como rentas del trabajo y su correlativa consideración como reducción de la base imponible ..	75
1. Consideraciones generales	75
2. La decisión judicial como presupuesto del régimen fiscal.....	86
3. Delimitación temporal de la pensión compensatoria	90
4. La imputación temporal y la necesidad de la efectividad y recepción del pago.....	96
5. La renuncia del derecho a la percepción de una pensión compensatoria.....	102

II. La sustitución de la pensión periódica por otras medidas compensatorias.	106
1. La identidad de normativa aplicable.....	106
2. La necesidad de refrendo judicial.....	108
3. El carácter no taxativo de las medidas sustitutorias	112
4. Particularidades tributarias de las medidas sustitutorias	117
5. Las medidas sustitutorias contempladas en el artículo 99 Cc.....	119
5.1. La constitución de una renta vitalicia	119
5.1.1. Cuestiones previas	119
5.1.2. Efectos tributarios para el cedente	123
5.1.3. Efectos tributarios para el beneficiario	132
5.1.4. Efectos tributarios para el cesionario.....	138
5.2. La constitución de un derecho de usufructo	140
5.3. La entrega o cesión de un capital en bienes o en dinero.....	146
5.3.1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ...	146
5.3.2. En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	155
5.3.3. En el Impuesto sobre la Renta	160
III. La compensación del trabajo doméstico.....	165
IV. La indemnización por nulidad matrimonial	171
V. Las pensiones y compensaciones en las uniones de hecho	178
1. La equiparación fiscal de las uniones de hecho al matrimonio	178
2. Determinación del régimen fiscal aplicable a las prestaciones económicas satisfechas entre los convivientes de la pareja de hecho.....	189

CAPÍTULO III

RÉGIMEN FISCAL DE LAS CARGAS DE MANTENIMIENTO FAMILIAR Y DE LAS PENSIONES POR ALIMENTOS

I. Consideraciones preliminares.....	195
II. Los sistemas de compensación de las cargas familiares en las Leyes reguladoras del IRPF	204
1. El sistema de deducciones de la cuota (Leyes 44/1978 y 18/1991).....	204
2. El sistema de reducciones de la base. La figura del mínimo personal y familiar y la renta disponible como objeto del impuesto (Ley 40/1998 y RD 3/2004).....	208
3. El nuevo sistema de aplicación del mínimo personal y familiar (Ley 35/2006).....	214
3.1. Fundamento y justificación	214
3.2. Los requisitos legales para la aplicación del mínimo familiar por descendientes. En especial, la convivencia con el contribuyente y la dependencia económica como justificación de la compensación.....	223
3.2.1. Consideraciones generales	223
3.2.2. La exigencia legal de la convivencia y la necesidad de la dependencia	227
3.3. Los criterios para la distribución del mínimo familiar por descendientes en diferentes situaciones de convivencia familiar y la incidencia de la opción por la tributación conjunta	235
III. El tratamiento dispensado a las pensiones por alimentos en las Leyes reguladoras del IRPF	243

1. Introducción	243
2. Período 1979 a 1991	246
3. Período 1992 a 1998	250
4. El régimen tributario de los alimentos satisfechos por decisión judicial a los hijos del contribuyente desde 1999	255
4.1. Cuestiones generales.....	255
4.2. Los requisitos legales para la aplicación del régimen específico de alimentos satisfechos a los hijos por decisión judicial.....	260

CAPÍTULO IV

ALGUNAS CUESTIONES COMUNES A LAS PENSIONES COMPENSATORIAS Y ALIMENTICIAS

I. La calificación de las prestaciones económicas derivadas de la crisis familiar. La imprecisión de las sentencias judiciales de separación y divorcio	277
II. Las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en la gestión de las retenciones del trabajo personal	291
1. Consideraciones generales	291
2. La comunicación de datos económicos, personales y familiares, y su acreditación ante el pagador de los rendimientos del trabajo	302
3. La acreditación de datos personales y familiares y su posible colisión con el Derecho a la intimidad	308

CONCLUSIONES	317
---------------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	333
---------------------------	-----

SIGLAS Y ABREVIATURAS

AA.M.N	= Anales de la Academia Matritense del Notariado
AA.VV.	= Autores Varios
AC	= Actualidad Civil
AEAT	= Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	= Asociación Española de Asesores Fiscales.
AN	= Audiencia Nacional
AP	= Audiencia Provincial
Art. (s)	= Artículo (s)
AT	= Audiencia Territorial
ATC	= Auto Tribunal Constitucional
BJC	= Boletín de Jurisprudencia Constitucional
BOCG	= Boletín Oficial de las Cortes Generales
BOE	= Boletín Oficial del Estado
CA (CC.AA)	= Comunidad(es) Autónoma(s)
Cit.	= Citada
Cc	= Código Civil
CE	= Constitución Española
CER	= Centro de Estudios Registrales
CEF	= Centro de Estudios Financieros
CFC	= Código de Familia Catalán
Cit	= Citado/a
Coord.	= Coordinador.

CV	= Consulta Vinculante
CNV	= Consulta no Vinculante
DA	= Disposición Adicional
DF	= Disposición final
DGRN	= Dirección General del Registro y del Notariado
DGT	= Dirección General de Tributos
Dir.	= Director
DT	= Disposición Transitoria
Ed./ ed.	= Editorial / edición
EDJ	= Base de Datos Jurisprudencia “El Derecho Editores”
FJ / fdº	= Fundamento Jurídico / fundamento de derecho
ICE	= Información Comercial Española
IEF	= Instituto de Estudios Fiscales
IIVTNU	= Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IP	= Impuesto sobre el Patrimonio
IPREM	= Indicador Público de Rentas de Efectos Múltiples
IRNR	= Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	= Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ITPAJD	= Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
JT	= Jurisprudencia Tributaria Aranzadi
L	= Ley
LAU	= Ley de Arrendamientos Urbanos
LEC	= Ley del Enjuiciamiento Civil
LGSS	= Ley General de la Seguridad Social
LGT	= Ley General Tributaria
LIRPF	= Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIP	= Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LITP	= Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
LO	= Ley Orgánica
LRHL	= Ley Reguladora de las Haciendas Locales
NFC/NFJ	= Normacef Consultas / Normacef Jurisprudencia
Num.(s)	= Número (s).
Pág. (s)	= Página (s)
PGE	= Presupuestos Generales del Estado
PPU	= Promociones y Publicaciones Universitarias
R	= Reglamento
RAJ	= Repertorio de Jurisprudencia Civil de Aranzadi.
RCDI	= Revista Crítica de Derecho Inmobiliario
RD	= Real Decreto
RDP	= Revista de Derecho Privado
REAF	= Registro de Economistas y Asesores Fiscales
REDF	= Revista Española Derecho Financiero
Ref.	= Referencia
Rep. Ar.	= Repertorio Aranzadi
Res. (RR)	= Resolución (Resoluciones)
RGD	= Revista General del Derecho
RIRPF	= Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RISD	= Reglamento Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
RJ	= Repertorio Jurisprudencia Aranzadi
RJC	= Revista Jurídica de Cataluña.
S. (SS.)	= Sentencia (s)
ss	= Siguietes
SAP (SS.AA.PP)	= Sentencia (s) Audiencia (s) Provincial (es)

SG	= Subdirección General
STC	= Sentencia Tribunal Constitucional
STS	= Sentencia Tribunal Supremo
t.	= Tomo
TEAC	= Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	= Tribunal Económico Administrativo Regional
TMG	= Tipo Medio de Gravamen
TOL	= Tirant on line
TPO	= Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TC	= Tribunal Constitucional
TR	= Texto Refundido
TS	= Tribunal Supremo
TSJ	= Tribunal Superior de Justicia
UCM	= Universidad Complutense de Madrid
V	= Vinculante
Vid.	= Véase
Vgr.	= Por ejemplo
Vol.	= Volumen

INTRODUCCIÓN

La relevancia de las circunstancias personales y familiares como elemento condicionante de la determinación de la carga tributaria que debe resultar de la aplicación de un sistema impositivo acorde con los principios de capacidad, igualdad y progresividad, se ha centrado, básicamente, por una parte, sobre la elección de la unidad contribuyente, con la dificultad de delimitar su ámbito bajo el supuesto de que la elección recaiga en un grupo definido por unos vínculos, más o menos estrechos, de parentesco, y por otra, sobre la incidencia que para la determinación de aquélla tiene la dimensión de la familia, lo que supone establecer el modo en el que ha de variar la cuantificación del tributo a medida en que se incrementa el número de personas económicamente dependientes.

La perspectiva que nos proponemos afrontar es, sin embargo, diferente a la planteada, aunque, sin duda, íntimamente conectada. Se trata de estudiar cómo toma en consideración el sistema fiscal a las relaciones económicas que se entablan tras la separación, el divorcio y la nulidad matrimonial entre los cónyuges, y entre éstos y sus hijos, a la hora de determinar la deuda tributaria que resulta para cada uno.

En estas situaciones, las normas de Derecho de Familia contemplan diversas obligaciones de carácter económico, que surgen a cargo de los cónyuges, como contribución a las cargas del matrimonio, como alimentos a los hijos o al cónyuge judicialmente separado, como compensación causada por el desequilibrio económico que sufre una de las partes tras la separación o el divorcio, o la indemnización prevista en los supuestos de nulidad

matrimonial, sin olvidar el derecho que puede asistir a uno de los cónyuges, a ser compensado económicamente por el otro, al extinguirse el régimen económico de separación de bienes, en razón del trabajo doméstico realizado durante su vigencia.

La incidencia del nuevo *status* personal y familiar del contribuyente en la configuración y determinación de la capacidad económica gravable, exige centrarse en aquellos tributos del sistema de los que se predica un carácter subjetivo. Entre estos destaca el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), no solo por ser el tributo en el que la observancia de tales circunstancias se presenta ineludible por convertirse en exigencia, sino, sobre todo, por ser el único en el que esas transferencias de rentas resultan relevantes para la cuantificación del hecho imponible.

No pueden obviarse, sin embargo, las importantes consecuencias tributarias que determinados aspectos de estas previsiones económicas, provocan en tributos de carácter objetivo como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

Asimismo, con independencia de la mayor o menor relevancia jurídica de factores como el parentesco, la convivencia, la dependencia económica o la autonomía personal, circunstancias y parámetros directa o indirectamente relevantes para la determinación de la carga tributaria, el rasgo fundamental de la familia que más ha evolucionado, es la determinación de los sujetos que la integran, lo que ha dado lugar al denominado pluralismo familiar¹.

Junto a la familia nuclear, constituida, histórica, actual y normativamente, sobre la base del vínculo matrimonial, surgen una nueva realidad familiar de

¹ Vid. **AA.VV.**: “Familias en transformación”, en Fundación de las Cajas de Ahorro (FUNCAS), *Revista Panorama Social*, (Monográfico), núm. 10, enero de 2010.

carácter monoparental, constituida no solo a partir de la clásica situación de viudedad, sino también como consecuencia de la separación, el divorcio o la nulidad del matrimonio, así como la que indirectamente puede conformarse como consecuencia de la falta de reconocimiento legal de las uniones de hecho.

En este sentido, en consonancia con el objeto de nuestro estudio, también prestamos atención al régimen fiscal de las prestaciones económicas de carácter compensatorio que se reconocen, o que se debieran reconocer, en las situaciones de cese de la convivencia *more uxorio*.

Aunque esta forma actual de convivencia no tiene directa trascendencia en el ámbito fiscal, salvo contadas excepciones, en las que se equiparan sus efectos a la de los cónyuges en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), si han sido reconocidas jurídica y materialmente por algunos ordenamientos autonómicos, lo que pone de manifiesto la diversidad legislativa territorial existente, según hayan o no regulado sobre la materia.

Como parte integrante del ordenamiento jurídico, el Derecho Tributario debe proteger en cada caso los valores que la sociedad estima dignos de protección. Entre ellos, la protección a la familia. Sin embargo, el tratamiento fiscal que actualmente se dispensa a la familia en la imposición directa, a nuestro juicio, no se presenta todavía neutral ni homogéneo, pues su aplicación difiere, por ejemplo, de cuál sea la fuente de renta que predomina en cada grupo familiar, o de qué tipo de grupo familiar se constituya, e incluso, de que la obligación de mantenimiento de personas dependientes económicamente del contribuyente se cumpla por imposición judicial o no.

La importancia social y la trascendencia tributaria de la perspectiva que plantea la modificación o ruptura de las relaciones familiares como consecuencia de la denominada crisis familiar o matrimonial, justifican, a nuestro juicio, un trabajo de esta naturaleza.

Aunque el Derecho tributario goce de autonomía tanto en la definición como en la configuración de las instituciones que regula, en las previsiones económicas objeto de nuestro estudio, es notoria su remisión a la legislación civil, y por ende, a los conceptos acuñados por el Derecho de familia, con los que el operador jurídico en materia fiscal no siempre está familiarizado.

En este sentido, con la finalidad de situarnos en un marco conceptual preciso, en el Capítulo I exponemos la caracterización material y sustantiva de las previsiones compensatorias propias de la crisis familiar, lo que exige, adicionalmente, indagar sobre cuáles sean éstas cuando el cese de la convivencia se produce en el seno de una familia de hecho.

En el Capítulo II estudiamos el régimen fiscal que corresponde aplicar a las prestaciones económicas que se derivan del cese de la convivencia, ya sea reconocido expresamente por la legislación fiscal, como sucede con la compensación económica satisfecha entre cónyuges separados o divorciados, aunque no falta de problemática en determinados aspectos, y las pensiones alimenticias, que se analizan en el capítulo siguiente, ya sea necesario demandar su reconocimiento jurídico tributario, como en el caso de las prestaciones económicas satisfechas por los convivientes de hecho en las mismas situaciones, o clarificar, si cabe, el que pueda corresponder a la indemnización exigible por la nulidad del matrimonio.

También se presenta relevante la compensación económica que uno de los cónyuges puede exigir del otro por el trabajo prestado en beneficio del interés familiar, que, sin embargo, no se encuentra retribuido para nuestro sistema fiscal hasta el momento de la extinción del régimen de separación de bienes, y ni siquiera, en este momento, si la economía familiar se articula por otro régimen económico.

En el Capítulo III prestamos atención a la especificidad fiscal que, desde 1998, se ha diseñado para gravar la renta que representan las anualidades

por alimentos satisfechas por decisión judicial a los hijos del contribuyente, frente al que corresponde al coste de mantenimiento de los descendientes cuando, tras la separación o el divorcio, concurre la custodia de los hijos, exclusiva o compartida, o simplemente, cuando el cumplimiento de la obligación constitucional de mantenimiento de los hijos no está cuantificada ni determinada judicialmente.

Por último, en el Capítulo IV, nos centramos en la exigencia legal de la decisión judicial para aplicar el régimen fiscal que se prevé. En unos casos, para reducir la base imponible, en otros, para aplicar la escala de gravamen de forma separada al importe de la anualidad por alimentos y al resto de los componentes de la base liquidable.

A la hora de poner en práctica tales previsiones legales, sin embargo, nos encontramos con uno de los problemas fundamentales del tratamiento tributario de estas figuras. La frecuente imprecisión y falta de concreción de los convenios reguladores y sentencias judiciales de separación o divorcio, que se limitan a fijar una cantidad global en concepto de cargas del matrimonio y alimentos, sin especificar ni aclarar qué parte resulta atribuible a cada una de esas prestaciones.

Sin embargo, de la necesaria concreción de cuotas que a cada prestación pueda corresponder y de la necesidad de establecer un criterio de reparto lógico, objetivo y razonable, dependerá el adecuado cumplimiento del principio de capacidad económica.

En el ámbito de la gestión de las retenciones del trabajo personal, las prestaciones judiciales objeto de nuestro estudio también se presentan relevantes, al reducir la base para calcular el tipo de retención, de la misma forma que se hace para calcular la base liquidable del impuesto. Aunque no opera de forma automática, pues, además de exigirse la decisión judicial, se hace necesario el cumplimiento de una serie de obligaciones de información

que demuestren de forma fehaciente la situación personal y económica del contribuyente.

No obstante, la cuestión que se presenta conflictiva es la obligación de acreditar ante el pagador de las rentas la veracidad de los datos comunicados, mediante la aportación del testimonio literal de la resolución judicial que decreta la separación o el divorcio, lo que además de convertir en medio de prueba legal determinados instrumentos jurídicos citados por la norma, a nuestro juicio, resulta desproporcionado y carente de base legal, pudiendo incluso incidir negativamente sobre el Derecho a la intimidad.

CAPITULO I

ASPECTOS MATERIALES DE LAS PRESTACIONES ECONÓMICAS DERIVADAS DEL CESE DE LA CONVIVENCIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

I. Introducción

La disolución del matrimonio hace referencia a las causas por las que el vínculo matrimonial desaparece. El artículo 85 Cc dispone a este respecto que “el matrimonio se disuelve, sea cual fuere la forma y el tiempo de celebración, por la muerte o declaración de fallecimiento de uno de los cónyuges y por el divorcio”.

Cuando se habla de crisis familiar, sin embargo, nos estamos refiriendo a supuestos que exceden de la muerte o de la declaración de fallecimiento. Se atiende a situaciones que afectan directamente a la familia, en tanto que incide sobre los derechos y deberes de los cónyuges, y por ende, sobre la estabilidad de la vida familiar. De ahí que, junto al divorcio y al fallecimiento, deba mencionarse a la separación, ya sea legal o de hecho, a la nulidad o invalidez del matrimonio, así como, sin duda, a otras uniones de convivencia familiar en las que se mantiene una relación de afectividad análoga a la conyugal.

El divorcio se funda en el cese de la convivencia marital y se decreta judicialmente a petición de uno o ambos cónyuges (artículo 86 Cc), cuando

concurran las circunstancias que se prevén en el artículo 81 Cc². La nulidad matrimonial se basa en la ilegalidad del acto de celebración³. Por su parte, la separación conyugal puede ser una situación puramente fáctica, la separación de hecho, o una situación fundada en la concurrencia de los presupuestos prevenidos por la Ley y acordada en virtud de una decisión judicial, la separación legal en sentido estricto.

La regulación jurídica que rige desde el instante de la celebración del matrimonio, resulta ahora inapropiada, en tanto que surge una situación de crisis familiar que difiere de la precedente de estabilidad convivencial⁴. En este sentido, en aras de amparar al cónyuge más necesitado de protección, **durante** la tramitación de los procedimientos de ruptura conyugal, se adoptan algunas medidas legales, denominadas provisionales, que nacen con la admisión de la demanda⁵.

² Una vez transcurridos tres meses desde la celebración del matrimonio. No se requiere ese plazo si existe riesgo para la vida, la integridad física, la libertad, la integridad moral o libertad e indemnidad sexual del cónyuge o de los hijos de ambos.

³ Es nulo el matrimonio, sea cual sea la forma de su celebración, si se contrae sin consentimiento, si se ha celebrado entre las personas a que se refieren los artículos 46 y 47, salvo los casos de dispensa conforme al artículo 48 Cc. El que se contraiga sin la intervención del Juez, Alcalde o funcionario, o sin la presencia de testigos. El celebrado por error en la identidad de la persona del otro contrayente, así como si se ha contraído por coacción o miedo grave.

⁴ Para **DIEZ PICAZO, L y GULLON BALLESTEROS, A.:** *Sistema de Derecho Civil, vol. IV*, 9ª. ed. Tecnos, Madrid, 2004, la separación en cuánto categoría jurídica "es algo más que el distanciamiento, es la transformación, por lo menos parcial, del esquema jurídico de la relación conyugal y significa un tratamiento de una crisis matrimonial [...], que exige una normativa propia, que no puede ser obviamente la que rige la vida normal de un matrimonio" (págs. 96 y 123).

⁵ El Código civil admite, incluso, que el cónyuge que pretenda denunciar, solicite con anterioridad a las medidas previas, la adopción de otras, a las que se les denomina provisionales, cuya finalidad es anticipar todos o algunos de los efectos a los que se refieren los artículos 102 y 103 Cc, relativos a las medidas que judicialmente pueden adoptarse desde el momento de la admisión de la demanda, o a los efectos que por este último hecho se producen *ope legis*, y que aquí operarían por decisión del juez al no haber demanda aún.

Destaca la posibilidad de vivir separados, cesando en consecuencia la presunción de convivencia conyugal, se revocan los poderes de representación, y cesa la posibilidad de vincular los bienes del otro cónyuge en el ejercicio de la potestad doméstica. Se adoptan medidas tendentes a articular las relaciones paterno-filiales, quién debe continuar con el uso de la vivienda y ajuar familiares, así como la contribución de cada consorte a las cargas del matrimonio.

No puede obviarse, sin embargo, que tales medidas se presentan en normas dispositivas que no implican obligatoriedad para su producción, ni siquiera permiten imponerlas a la voluntad de las partes, ni tampoco serán vinculantes para sus pretensiones respecto a las medidas definitivas, lo que no obsta a que lo que en principio se adopta con carácter de provisionalidad termine por considerarse judicialmente definitivo⁶.

Dada la importancia que en el ámbito privado se reconoce a la autonomía de la voluntad⁷, los cónyuges son los que establecen los efectos de la nueva situación, a

⁶ Resulta muy habitual en la práctica que en las sentencias de nulidad, separación y divorcio, se consagre de manera definitiva las mismas medidas que se adoptaron inicialmente con carácter previo y/o provisional. De ahí la importancia que cobra su adecuada formulación, petición, defensa u oposición. En este sentido, por todos, vid. **LLAMAS POMBO, E.:** Los efectos de las crisis matrimoniales a revisión”, en la obra colectiva *Nuevos conflictos de Derecho de Familia*, Ed. La Ley, Madrid, 2009, (pág. 217).

⁷ La Ley 15/2005, de 8 de julio (BOE núm. 163, de 9 de julio), de reforma del matrimonio, acrecienta la importancia de la autonomía de la voluntad de los cónyuges en todos los asuntos relativos a la familia, como se extrae de su Exposición de Motivos, cuando destaca como razones esenciales de este protagonismo, ampliar el ámbito de la libertad de los cónyuges en lo relativo al ejercicio de la facultad de solicitar la disolución del matrimonio, así como reconocerle mayor trascendencia cuando ya no desea seguir vinculado a su cónyuge. También a la hora de decidir sobre el ejercicio de la patria potestad y de la guarda y custodia. Sobre este aspecto, vid. las apreciaciones de **LINACERO DE LA FUENTE, M.:** “Leyes de familia y Constitución: Ley 13/2005, de 1 de julio y Ley 15/2005, de 8 de julio”, *Revista de Derecho Privado*, núms. 3 y 4, marzo-abril 2006, para quien un aspecto criticable de la reforma, es la posibilidad de solicitar la disolución del matrimonio por divorcio, una vez transcurridos tres meses desde su celebración, solución contraria a la estabilidad que caracteriza a los estados civiles, y produce un acercamiento del matrimonio a las parejas de hecho en uno de los ámbitos

través del denominado convenio regulador⁸. Aún así, es preciso que sea sometido con posterioridad a la autoridad judicial para su aprobación u homologación, sin perjuicio de su modificación en aquellos aspectos que resulten perjudiciales para algunas de las partes implicadas. En otro caso, las medidas acordadas carecerían de relevancia jurídica, y entraría en juego la autoridad competente para dictar las que fuesen necesarias para regular el nuevo *status*⁹.

El convenio regulador es un negocio jurídico particular que se caracteriza por su provisionalidad, puesto que las medidas que recoge no pueden mantenerse obligatoriamente sin modificación alguna en perjuicio de sus directos beneficiarios. Tiene carácter jurisdiccional, pues su eficacia está supeditada a la aprobación u homologación judicial, y posee, sin duda, un contenido legal, pues resulta de dar cumplimiento a los asuntos establecidos expresamente por el artículo 90 Cc, que contempla, entre otras¹⁰, medidas jurídico-económicas de

en los que razonablemente deben ser mayores las diferencias, como es el de la ruptura del vínculo (pág. 21).

⁸ El convenio regulador es un auténtico negocio jurídico de Derecho de Familia con carácter contractual, por lo que su validez requiere de la concurrencia de los requisitos legales para la validez de los contratos. En este sentido, la STS 325/1997, de 22 de abril (RJ 1997/3351), califica al convenio regulador como un negocio jurídico de Derecho de Familia, que una vez aprobado judicialmente queda integrado en la resolución judicial. En caso contrario, mantendrá la eficacia que corresponde a cualquier otro negocio jurídico. Sobre este asunto, puede verse, a **LLOPIS GINER, J.M.**: *El contenido del convenio regulador. Sus diferentes aspectos*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2006, (pág. 23).

⁹ Así se expresa el artículo 91 Cc, en cuya virtud se dispone que “[...] el Juez, en defecto de acuerdo de los cónyuges o en caso de no aprobación del mismo, determinará [...] las medidas que hayan de sustituir a las ya adoptadas [...] en relación con los hijos, la vivienda familiar, las cargas del matrimonio, liquidación del régimen económico [...]”.

¹⁰ El convenio regulador debe contener medidas relativas al cuidado de los hijos sujetos a la patria potestad de ambos, el ejercicio de ésta y, en su caso, el régimen de comunicación y estancia de los hijos con el progenitor que no viva habitualmente con ellos, la atribución del uso de la vivienda y ajuar familiar, la contribución a las cargas del matrimonio y alimentos, así como sus bases de actualización y garantías en su caso, la liquidación, cuando proceda, del régimen económico del matrimonio, así como la compensación económica que, conforme al artículo 97 Cc, correspondiere satisfacer, en su caso, a uno de los cónyuges.

diversa índole, que les impele a contribuir al sostenimiento de los gastos familiares comunes, a atender prestaciones económicas compensatorias específicas entre los propios cónyuges o ex-cónyuges, así como, por supuesto, el mantenimiento de los hijos.

En efecto, los padres deben seguir atendiendo la manutención de sus hijos, para lo cual es preciso determinar a quién se le atribuye su guarda y custodia [artículo 90 A) Cc]¹¹, sin que por supuesto tal situación implique para alguno la pérdida de la patria potestad¹². La consecuencia inmediata de esta medida es la ausencia de convivencia habitual y cotidiana de los hijos con el progenitor a quien no se le haya atribuido aquélla. El cumplimiento de su obligación de mantenimiento se traduce en la satisfacción de anualidades por alimentos.

Una de las novedades más significativas de la reforma del Derecho de familia en relación con los hijos, es la posibilidad de establecer la llamada custodia compartida (o como dice el artículo 92.4 Cc, “el ejercicio compartido de la guarda y custodia de los hijos”), que consiste en el establecimiento de un régimen de convivencia de los hijos con uno u otro progenitor por períodos alternativos de tiempo (ya sea en días, en semanas o en meses) en una, otra o en la misma vivienda. Mientras que la patria potestad es susceptible de compartirse por ser un derecho sin sustento fáctico, la guarda y custodia es una cuestión de hecho basada

¹¹ Se establece además el régimen de visitas, comunicación y estancia de los hijos con el progenitor que no viva con ellos [artículo 90. A) Cc], así como “si se considera necesario, el régimen de visitas y comunicación de los nietos con sus abuelos, teniendo en cuenta, siempre, el interés de aquéllos” [artículo 90 B) Cc]. Apartado añadido por el artículo primero de la Ley 42/2003, de 21 de noviembre, de modificación del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil en materia de relaciones familiares de los nietos con los abuelos (BOE núm. 280, de 22-11-2003, [págs. 41421 y 41422]).

¹² Como es sabido, la decisión del juez no tiene porqué modificar la titularidad de la patria potestad (salvo causa de privación *ex* artículo 170 Cc), sino el derecho a la compañía y convivencia, así como por ende las clases de obligaciones correlativas [**LACRUZ BERDEJO / SANCHO REBUDILLA / LUNA SERRANO / RIVERO HERNÁNDEZ: Elementos de Derecho Civil, IV, Derecho de Familia**, fasc. 1º, Ed. Bosch, Barcelona, 1989, (pág. 289)].

precisamente en la convivencia, lo que supone que para compartirse debe ejercerse de modo simultáneo y en el mismo lugar.

Junto a la guarda de los hijos comunes, adicionalmente, se exige determinar quién ha de continuar en el uso de la que ha sido la vivienda familiar, así como previo inventario, del ajuar doméstico¹³. No se puede prescindir en estos aspectos, sin embargo, de que el fin último prioritario que se pretende, es mantener las condiciones de estabilidad de las que disfrutaban los hijos durante la etapa de convivencia, por considerar que a ellos corresponde el interés más necesitado de protección¹⁴.

El uso de la vivienda familiar, por tanto, se atribuirá a los hijos y al cónyuge más necesitado de protección, de ahí que, a nuestro juicio, sea admisible calificarla como prestación complementaria de la pensión compensatoria, o como parte integrante de los alimentos a los hijos¹⁵.

¹³ La Ley 15/2005 no afecta en modo alguno a los preceptos relativos a la atribución de uso de la vivienda familiar, aunque de ello no se debe inferir que indirectamente la modificación relativa a la guarda y custodia “compartida” de los hijos incida sobre dicho régimen. Esta figura, erróneamente llamada compartida, provocará necesariamente, o bien la alternancia de los padres en el uso de la vivienda familiar, o bien, quizá lo más normal y lógico, la alternancia de los hijos, residiendo unas veces en la que fuera vivienda familiar, otras en la vivienda de su otro progenitor. Ambas posibilidades, sin embargo, no se aluden de ninguna forma ni en el artículo 90 Cc, relativo a las medidas mínimas que debe recoger el convenio regulador, ni en el 96 Cc, relativo a la atribución de uso de la vivienda familiar. Por el contrario, se hace caso omiso a esta importante cuestión, máxime cuando se prevé que a petición de parte, sea el juez el que decida si procede la custodia compartida, omitiendo u olvidando que dicha decisión acarrea consecuencias directas en otra de las medidas del proceso, la atribución de uso de la vivienda familiar. En este sentido, vid. **CERVILLA GARZÓN, M.D.**: “El derecho a usar la vivienda familiar en las recientes reformas del Derecho de Familia”, en *La reforma del matrimonio (Leyes 13 y 15/2005)*, Marcial Pons, Madrid, 2007, (págs. 42 y 91 y ss).

¹⁴ Vid. **TORRES PEREA, M. (de)**: *Interés del menor y Derecho de familia. Una perspectiva multidisciplinar*, Iustel, Madrid, 2008, (pág. 247).

¹⁵ La STSJ de Madrid de 24 de abril de 2002 (JT 2003, 86337), precisa que la obligación de abono de los gastos vinculados al bien inmueble que constituía la vivienda habitual, y cuyo uso es atribuido a uno de los cónyuges, debe ser considerada como pensión compensatoria si dicha obligación tiene como finalidad impedir que empeore la situación

Se debe atender, igualmente, a la compensación que pueda corresponder a uno de los cónyuges conforme a los presupuestos requeridos por el artículo 97 Cc, o a la indemnización por desequilibrio económico que se prevé en los supuestos de nulidad matrimonial *ex* artículo 98 Cc, además, por supuesto, del derecho a ser compensado económicamente al extinguirse el régimen matrimonial de separación de bienes, en razón del trabajo doméstico desarrollado durante la etapa de convivencia, como establece el artículo 1.438 Cc. Esta compensación, sin embargo, se presenta mucho más específica y concreta que las anteriores, por cuanto no trae causa directa del cese de la convivencia inherente a la crisis matrimonial, aunque, a nuestro juicio, pueda ser lo más frecuente, sino que nace por la simple extinción de aquél régimen económico.

II. La contribución a las cargas de la familia

En las situaciones de crisis familiar, no siempre se resuelven con claridad los necesarios pronunciamientos de alcance económico que se deben materializar en la nueva situación jurídica que nace. Aunque los cónyuges han de hacer frente con sus bienes a las llamadas cargas del matrimonio, con independencia de cuál sea el régimen económico (artículos 90, 91, 103 y 1.318, todos del Cc).

La determinación de la forma en la que cada miembro de la pareja debe contribuir al sostenimiento de las cargas de la familia, genera una cuestión previa de indudable importancia. Se hace preciso resolver si se puede predicar la existencia de un concepto diferente de carga familiar o matrimonial, y por ende qué tipos de prestaciones económicas debieran absorber o englobar, o bien si cada una o

económica de dicho cónyuge en relación con la que tenía durante el matrimonio. En el mismo sentido, se manifiesta la STSJ de Madrid de de 18 de mayo de 2001 (JT 2002/121), que considera que la cantidad fijada en concepto de alquiler trae su causa inmediata en el divorcio y trata de compensar al esposo por tener que dejar el domicilio que fue del matrimonio y por convenir que se alojará en un apartamento alquilado por cuenta de la esposa, lo que debe considerarse incluido en el concepto de pensión compensatoria [fdº. 4].

alguna de las prestaciones que se devengan tras el cese de la convivencia presentan una naturaleza diferente a la de aquel concepto.

La necesidad de abordar su solución es ineludible, sobre todo si tenemos en cuenta que uno de los problemas fundamentales que se suscitan a la hora de calificar fiscalmente tales prestaciones, fundamentalmente las pensiones por alimentos y la pensión compensatoria, es la adecuada distinción de la cuantía que a cada concepto corresponde, como consecuencia de la más que frecuente imprecisión y de la falta de concreción de los convenios reguladores y de las sentencias judiciales de separación y divorcio, que se limitan a fijar una cantidad global en concepto de ‘cargas del matrimonio y alimentos’ sin especificar ni aclarar qué parte resulta atribuible a cada una de esas prestaciones¹⁶.

En este sentido, la doctrina ha admitido acudir a lo dispuesto por el artículo 1.362.1 Cc, en cuya virtud se regulan las cargas de la sociedad de gananciales, para determinar cuáles son las cargas económicas de la familia que deben ser objeto de atención. Partiendo de la consideración nuclear de la familia, los cónyuges deben contribuir a la alimentación y educación de los hijos comunes, y de los hijos de uno de los cónyuges cuando convivan en el hogar familiar, así como las atenciones de previsión acomodadas a los usos y a las circunstancias de la familia. Engloba, también, el mantenimiento ordinario de los bienes comunes, así como de los privativos de cada cónyuge.

La jurisprudencia, por su parte, ha considerado que las cargas de la familia, presentan un carácter expansivo, más amplio y autónomo, por tanto, que los alimentos¹⁷. Es un concepto que se enmarca directamente en las situaciones de estabilidad matrimonial o de pareja, y que no perdura más que excepcionalmente

¹⁶ La problemática fiscal de esta importante cuestión se analiza *infra* Capítulo IV.

¹⁷ SSAP de de Toledo 24 de febrero de 2003 (La Ley 37988/200) y de Murcia de 2 de julio de 1997 (RA 1280).

después del cese de la convivencia. Comprende las necesidades de alojamiento y residencia donde vive la familia, incluido los gastos de comunidad¹⁸, los impuestos que la gravan y los seguros del hogar¹⁹. La cesión de uso de la vivienda familiar es también una forma de contribuir, en especie, a las cargas familiares²⁰. También engloba los créditos personales y préstamos hipotecarios, en la medida que vayan destinados a la adquisición de los bienes de titularidad conjunta²¹.

La jurisprudencia ha dejado abierta la consideración de nuevas cargas familiares, según las circunstancias, a través del reconocimiento de gastos extraordinarios no contemplados con anterioridad²², como pueden ser los de educación, o los que pretenden la formación integral de los hijos, o atender determinados gastos de enfermedad. En tales casos, se suele prever que ambos progenitores los satisfagan por mitad, una vez se haya acreditado su realidad y pago, independientemente de la cantidad mensual que se fije en concepto de alimentos.

Se ha destacado, además, su carácter residual, lo que refleja que no cabe confundirla con otras medidas económicas, particularmente, con la pensión compensatoria²³.

¹⁸ SAP de Palencia de 3 de marzo de 2000 (La Ley 51205/2000), de León de 10 de febrero de 1999 (RA 64) y de Córdoba de 12 de abril de 2000 (La Ley 80047/2000).

¹⁹ SAP de Navarra de 25 de mayo de 1999 (RA 1211).

²⁰ SAP de Córdoba de 8 de julio de 1999 (La Ley 107905/1999), Las Palmas de 9 de julio de 1998 (RA 6858) y de Murcia de 10 de diciembre de 2002 (La Ley 206048/2002).

²¹ SAP de Murcia de 24 de abril de 1998 (RA99071), de Castellón, de 13 de junio de 2001 (La Ley 119087/2001), de Córdoba de 22 de marzo de 2001 (La Ley 63263/2001). En la misma línea, la SAP de Tarragona de 13 de septiembre de 1999 (RA 9007), de Madrid de 3 de julio de 2003 (RA 27603) y de Cádiz de 27 de enero de 1995 (RA 165).

²² Son numerosas las resoluciones que han estudiado el sentido que tiene el concepto de “gastos extraordinarios”. Entre ellas, la SAP de Guipúzcoa de 16 de abril de 1998 (RA 7929), de Segovia, de 30 de junio de 2001 (RA 2504226) y de Baleares de 15 de abril de 2002 (La Ley 72701/2002).

²³ Vid. la SAP de Orense de 22 de marzo de 2002 (La Ley 60557/2002), así como el AAP de Toledo de 18 de mayo de 2000 (La Ley 102954/2000). El carácter residual se ha

Comprende los importes necesarios para atender el pago de las deudas y gastos originados por la previa vida en común, incluyendo la litisexpensas (artículos 103 y 1.318 Cc), así como la gestión ordinaria y conservación del patrimonio común. La noción debe identificarse con el sostenimiento integral de la familia, en cuanto que abarca todas las obligaciones y gastos que exija la conservación y mantenimiento de los bienes adquiridos en beneficio de la unidad familiar, considerándose, también, como contribución, el trabajo dedicado por uno de los cónyuges para la atención de los hijos comunes²⁴.

En definitiva, consideramos más ajustado optar por una acepción amplia de las cargas de la familia, que comprende todos los gastos que comporta aquélla; más amplia por tanto de lo que representan las pensiones o anualidades por alimentos y la compensación económica a la que se refiere el artículo 97 Cc.

Los tribunales, sin embargo, confusamente, consideran como cargas de la familia las provisiones para algunos gastos (hipoteca, impuestos, gastos de comunidad) que, cesada la convivencia, ya no son tales. Dichas provisiones, por el contrario, deben considerarse como reglas de administración patrimonial, pendientes de la liquidación del régimen económico.

A nuestro juicio, en aras de lograr una mayor seguridad jurídica debiera ser el órgano judicial quien realice el esfuerzo adicional de desglosar su importe en

destacado también por la STSJ de Aragón de 20 de febrero de 2004 (JUR 2004, 230619), que además de los alimentos a los hijos menciona como conceptos diferenciados de la pensión compensatoria, entre otros, la litisexpensas, o el pago de la hipoteca familiar, en la medida que no se articule como medida sustitutoria de la pensión compensatoria conforme a las provisiones del artículo 99 Cc. En la misma línea, la STSJ de Madrid de 28 de febrero de 2001 (JUR 2001, 220410), para la que la contribución a las cargas del matrimonio comprende todas las necesidades de la familia que no se satisfagan a través de las otras dos pensiones (entendemos la pensión compensatoria y alimenticia) y a las que vienen obligados a contribuir los cónyuges” [fdº. 4].

²⁴ Así se expresan los artículos 103.3. 2º párrafo y 68, ambos del Cc, que entre los deberes conyugales incluye el de “compartir las responsabilidades domésticas y el cuidado y atención de ascendientes y descendientes y de otras personas dependientes a su cargo”. En este sentido, vid. la STS de 31 de mayo de 2006, [fdº. 3] (JUR 2005, 9296).

las correspondientes partidas: alimentos a los hijos o al cónyuge, pensión compensatoria u otros gastos familiares de diversa índole.

III. La pensión compensatoria

1. Fundamento, finalidad y naturaleza jurídica

Uno de los efectos del matrimonio es el deber de asistencia entre los esposos. A él se refieren los artículos 67 y 68 Cc, cuando establecen que los cónyuges deben ayudarse y socorrerse mutuamente. Este deber recíproco presenta un aspecto material que se traduce en el derecho que corresponde a cada uno a recibir del otro los medios necesarios para atender a sus propias necesidades vitales.

La contribución a estas necesidades no se materializa, sin embargo, a través de la entrega de una cantidad de dinero, sino a través del deber recíproco de contribuir al levantamiento de las cargas del matrimonio²⁵.

El deber de asistencia conyugal por tanto origina en el plano material la igualdad del nivel de vida de quienes están casados, con independencia de las diferencias que existan en cuanto a los bienes y rentas de los que cada uno sea titular. Durante la convivencia matrimonial ambos cónyuges disfrutan del mismo nivel de vida, al margen de su posición económica individual, y por ende al margen de quien aporta los recursos²⁶.

²⁵ **MARTÍNEZ RODRÍGUEZ, N.:** *La obligación legal de alimentos entre parientes*, Ed. La Ley, 1ª. ed. Madrid, 2002, (pág. 297). **GARCÍA RUBIO, M.P.:** *Alimentos entre cónyuges y convivientes de hecho*, Civitas, Madrid, 1995, (pág. 42). En la misma línea se ha expresado, en alguna ocasión, la jurisprudencia. Sirva como ejemplo la STS de 25 de noviembre de 1985 (RJ 5908), que afirmó que la deuda alimenticia o de socorro material entre ambos cónyuges, queda comprendida en la más amplia de contribuir a levantar las cargas del matrimonio con arreglo a los artículos 1.318, 1.362 (causa 2) y 1.438, y que cuando ha sido rota la unidad de vida por mutua conformidad entrará en liza el artículo 143.

²⁶ **SÁNCHEZ GONZÁLEZ, M.P.:** *La extinción del derecho a la pensión compensatoria*, Comares, Granada, 2005, (pág. 25). La afirmación de la irrelevancia de los recursos económicos aportados se extrae básicamente del artículo 1.438 del Cc, que establece

Por el contrario, en los supuestos de separación matrimonial y divorcio, el deber recíproco de asistencia conyugal se ve alterado de forma sustancial. Los artículos 97 a 101 Cc regulan esta nueva situación jurídica.

Aunque estos preceptos no han sido modificados desde su redacción originaria por la Ley de 7 de junio de 1981, el artículo 97, que contempla la figura de la pensión compensatoria, sí ha sido objeto de reforma por la Ley 15/2005. Por una parte, se ha permitido que se limite temporalmente la pensión compensatoria, y por otra, se ha recogido la posibilidad de que su pago, en vez de ser periódico, se materialice de una sola vez.

La pensión compensatoria configura el derecho de pensión sobre la base de la confluencia imprescindible de una doble condición comparativa. Por una parte, la inferioridad en la que uno de los cónyuges se encuentra respecto a su anterior situación en el matrimonio. Por otra, la menor capacidad económica que dicho cónyuge presenta en relación con el superior *status* de su consorte²⁷.

La idea esencial que constituye la pieza clave para la interpretación jurídica de esta figura compensatoria, fundada en el principio de solidaridad familiar que

que en el régimen de separación de bienes la contribución de los esposos al sostenimiento de las cargas del matrimonio será, a falta de convenio, proporcional a sus respectivos recursos económicos. Es una norma de distribución interna del menoscabo patrimonial que se deriva de la atención de las necesidades familiares (**LACRUZ BERDEJO, J.L.**: *Elementos de Derecho Civil IV*, edición revisada y puesta al día por J. RAMS ALBESA, Madrid, 2002, [pág. 35]). Sin embargo, el pacto de distribución interna de las cargas del matrimonio en el que se adopte un criterio que no sea el de la proporcionalidad con los recursos económicos, no debe entenderse contrario a la igualdad de los cónyuges en el sentido que contempla el artículo 1.328 del Cc, que debe ser entendido en sus justos términos, rechazando interpretaciones rigurosas que provoquen resultados poco lógicos o incoherentes con el resto del sistema (así se expresa **MORENO-TORRES HERRERA, M.L.**: “La pensión compensatoria”, en la obra colectiva *La reforma del matrimonio (Leyes 13 y 15/2005)*, cit, [pág. 134]).

²⁷ El presupuesto fáctico esencial del derecho de pensión estriba en la desigualdad que resulta de la confrontación entre las condiciones económicas de cada uno antes y después de la ruptura, y cuya finalidad es tutelar al cónyuge más débil, resarciéndole de un daño objetivo, que se concreta en el perjuicio económico (vid. la STS de 28 de abril de 2005 [RJ 4209]).

surgió entre los esposos al contraer matrimonio²⁸, es la existencia de un desequilibrio económico. Además se exige que el perjuicio implique un empeoramiento respecto a la situación inmediata anterior a la ruptura matrimonial²⁹.

No se trata, sin embargo, de igualar los patrimonios de manera que tengan el mismo valor, ni de nivelar los medios de vida de quienes estuvieron casados. El derecho de pensión, únicamente, deberá procurar los medios de subsistencia al cónyuge que sufra una alteración sustancial del nivel de vida que se sostenía con anterioridad³⁰.

La pensión compensatoria sigue siendo, por tanto, una atribución patrimonial de mantenimiento, en cuanto que se dirige a procurar a su perceptor la satisfacción de sus necesidades materiales, aunque no sea una consecuencia obligada de la separación matrimonial o divorcio, sino que sólo se dará si ésta produce en uno de los cónyuges el necesario desequilibrio económico³¹.

²⁸ En este sentido, **PEÑA BERNALDO DE QUIRÓS, M.**: *Derecho de Familia*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1999. Para el autor “el derecho de pensión es una consecuencia de la relación jurídica matrimonial, por lo que la fuente está en el matrimonio mismo” (pág. 126). En la misma línea se manifiesta **ZARRALUQUI SÁNCHEZ EZNARRIAGA, L.**: *La pensión compensatoria de la separación conyugal y el divorcio*, Lex Nova, Valladolid, 2001, (pág. 55 y ss).

²⁹ El desequilibrio es “tras la crisis y no después de la crisis”; “es el momento de la sentencia el que ha de tenerse únicamente en cuenta para juzgar el desequilibrio y la comparación de situaciones [...]” (**DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.**: *Sistema de Derecho Civil...*, cit, [pág. 132]).

³⁰ Vid. **NAVARRO FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ, C.**: “La pensión en caso de separación y divorcio (Comentario a la Sentencia de la AT de Bilbao de 3 de diciembre de 1995)”, *Revista Poder Judicial*, núm. 2, 1996, [pág. 70].

³¹ De hecho, el mismo empeoramiento económico en ambos cónyuges, impedirá igualmente que nazca el derecho. La SAP de Barcelona de 27 de septiembre de 1999 (AC 1999/6644), declaró en este sentido que “si ambos cónyuges cuentan con bienes e ingresos propios suficientes para continuar manteniendo un nivel de vida similar al disfrutado constante el matrimonio, no procederá el derecho a la pensión, aunque existan notables diferencias entre el patrimonio de los cónyuges separados”.

Nuestro Derecho positivo siempre ha dejado claro que el derecho a percibir una pensión compensatoria es un efecto del desequilibrio patrimonial originado por la ruptura, y que las causas que lo hayan originado no influyen en la existencia del derecho. Esta conclusión, ya se extraía de la letra del primitivo artículo 97 Cc, que disponía que “el cónyuge al que la separación o divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tiene derecho a una pensión que se fijará en la resolución judicial, teniendo en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias [...]”.

Ahora, en párrafo separado, se dispone que “a falta de acuerdo de los cónyuges, el juez, en sentencia, determinará su importe teniendo en cuenta las siguientes circunstancias [...]”. Como ha señalado RODRÍGUEZ CHACÓN, con la nueva redacción “se distingue de modo nítido el desequilibrio de las circunstancias, asignado a uno y otros párrafos aparte y quedando del todo claro que mientras el derecho a compensación surge del desequilibrio, las circunstancias que se enumeran han de ser tenidas en cuenta para determinar su importe”³².

Quien pretenda la pensión no tiene que demostrar que su peor situación económica se debe, por ejemplo, a que se dedicó a cuidar a los hijos, o que dejó su puesto de trabajo anterior, o que redujo su horario laboral para cuidar de la familia. Lo decisivo es que con independencia de cuáles fueran sus recursos económicos previos, se constate tras la ruptura un empeoramiento respecto de la etapa de convivencia y de la posición en la que queda su consorte.

En esta línea, parece que se ha impuesto, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, el carácter indemnizatorio de la pensión, y se ha rechazado su

³² **RODRÍGUEZ CHACÓN, R.**: *Matrimonio, separación y divorcio en España: nueva regulación. Estudio sistemático de las Leyes 13/2005, de 1 de julio y 15/2005, de 8 de julio*, Ed. Experiencia, Madrid, 2005, (pág. 141).

carácter alimenticio³³. De hecho, existen notables diferencias entre uno y otro derecho.

Mientras que el presupuesto básico de la obligación de alimentos se encuentra en la existencia de un estado de necesidad, el de la pensión compensatoria es el desequilibrio económico. A ésta se le niega el carácter asistencial por entenderse que no está destinada a cubrir las necesidades del cónyuge que tras la separación o el divorcio presente una precaria situación económica³⁴.

³³ En ocasiones parece que se identifica “indemnización” con “compensación”, si bien hay sentencias que partiendo de su distinto significado, expresamente declaran que “la naturaleza compensatoria o indemnizatoria no son caracteres excluyentes o antagónicos, sino complementarios [...]” (SAP de Córdoba, de 12 de abril de 2000 [AC 2000/1090]). Como señala la STS de 29 de junio de 1988 (RJ 1988/5138), la pensión compensatoria “es un derecho personal que corresponde la cónyuge o ex -cónyuge al que, con motivo de la crisis matrimonial, se le haya producido un empeoramiento de su status económico en relación con la situación que tenía constante matrimonio y se encuentre en posición de desventajoso desequilibrio respecto de la que mantenga el otro. Estos presupuestos fácticos, que justifican el nacimiento del derecho, permiten afirmar que la naturaleza de la pensión compensatoria no es alimenticia sino que constituye un supuesto de resarcimiento del perjuicio sufrido a causa de la separación o el divorcio...”. Este punto de vista parece haber encontrado reflejo legislativo en el artículo 97 Cc, tras la reforma de la Ley 15/2005, que introduce expresamente el término “compensación” y sustituye el de “pensión”. Si antes se decía que “el cónyuge al que la separación o divorcio [...] tiene derecho a una pensión [...]”, ahora se establece que “el cónyuge al que la separación o divorcio [...] tendrá derecho a una compensación [...]”.

³⁴ SAP de Almería, de 28 de abril de 2000 (AC 2000/3542). También la SAP de Córdoba, de 25 de marzo de 1999 (AC 1999/597), y de Guipúzcoa, de 3 de enero de 2000 (AC 2000/6), que concluye señalando que “es necesario concluir en unión de la jurisprudencia, que el concepto de desequilibrio constituye un presupuesto más amplio que el de necesidad, que abarca no solo las necesidades vitales, y se dirige, como ya se ha dicho, a restablecer el perjuicio económico derivado de los supuestos de crisis [...]”. Por su parte, la SAP de Soria, de 4 de enero de 2001 (AC 2001/734), afirmó que “la pensión compensatoria no presupone, como la de los alimentos entre cónyuges, una situación de necesidad, sino la constatación de un efectivo desequilibrio económico en perjuicio suyo, lleve o no aparejada aquella situación de necesidad”. Con anterioridad, el TS había declarado que “tal pensión no tiene la consideración de alimentos tal como vienen conceptuados en los artículos 143, 150 y 152, [...] sino mera compensación económica apreciable, a fijar en la correspondiente resolución judicial de divorcio con bases para su actualización y garantías para su efectividad, determinada por el desequilibrio económico de un cónyuge en relación con el otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, como indica el artículo 97 Cc” [STS de 29 de junio de 1988 (RJ 5138)].

No obstante, los requisitos de la pensión compensatoria son muy parecidos a los de la obligación de alimentos entre cónyuges. Ambas prestaciones económicas tienen la misma función³⁵. El fundamento, sin embargo, es diferente.

Durante la convivencia, el deber de asistencia material entre los cónyuges encuentra su causa en un acto voluntario, como es la celebración y subsistencia del matrimonio. Tras la ruptura, descansa en la presunción de que la convivencia ha originado una pérdida de oportunidades al cónyuge que queda en una peor situación económica³⁶.

Constante matrimonio, el deber de colaboración no precisa de ningún particular requisito. Por el contrario, finalizada la relación se impone, únicamente, en los casos de desequilibrio.

³⁵ Aunque la conceptualización de la pensión compensatoria como deuda de alimentos, provoca cierto rechazo, no faltan ocasiones en las que la doctrina alude a ese cometido. Tal es el caso, por ejemplo, de **GARCÍA RUBIO, M.P.**: *Alimentos entre cónyuges*, cit, para quien “a pesar de la clara tendencia de la doctrina y de los tribunales españoles en el sentido de negar el carácter alimenticio de la pensión, conviene señalar que, dependiendo de la clara configuración del concepto de desequilibrio económico que constituye su presupuesto de otorgamiento, se puede aproximar más o menos la pensión derivada del divorcio a las pensiones genuinamente alimenticia” (pág. 153). **MARTÍNEZ RODRÍGUEZ, N.**: *La obligación legal de alimentos entre parientes*, cit, señala que “en la mayoría de los casos, la pensión compensatoria, dotada por la ley de mayor contenido, podrá cumplir la función asistencial de la alimenticia, evitando que nazca una obligación de alimentos autónoma, bien porque la incluye, bien porque la sustituye (pág. 325). **MARTÍNEZ ESCRIBANO, C.**: “Una nueva lectura de la pensión compensatoria desde la perspectiva del enriquecimiento injusto”, en *Revista de Derecho de Familia*, núm. 22, enero de 2004, para quien en determinados casos la pensión compensatoria cumple una función alimenticia, aunque de manera indirecta y no como fin propio (pág. 28). **ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARIAGA, L.**: *La pensión compensatoria de la separación judicial y el divorcio*, cit, considera que “es cierto que la pensión compensatoria puede servir para cubrir necesidades, pero esta no es su finalidad, ni su objetivo (pág. 129).

³⁶ Resultan en este sentido significativas las palabras de **ROCA TRIAS, E.**: *Familia y cambio social (de la casa a la persona)*, Civitas, Madrid, 1999, para quien la finalidad de la pensión puede resumirse en la siguiente fórmula: constituye una indemnización por la pérdida de los costes de oportunidad alcanzado por un cónyuge durante el matrimonio, que se extingue como consecuencia del divorcio. Mientras es eficaz, el matrimonio enmascara esta pérdida a través del deber de socorro; desaparecido el matrimonio, la pérdida se manifiesta con toda su crudeza y por ello debe existir compensación” (pág. 187).

2. Los presupuestos de la pensión

2.1. La separación matrimonial o divorcio

Mientras que el divorcio sólo puede tener lugar por sentencia firme (artículo 89 Cc), la separación puede surgir de una situación establecida judicialmente (artículos 81 Cc) o de una mera situación de hecho. Aunque la separación a la que se alude en el artículo 97 Cc debe entenderse referida en exclusiva a la separación judicial³⁷, en tanto que mientras no exista pronunciamiento judicial que declare o ponga fin a la relación matrimonial, siguen vigentes los deberes y derechos propios del matrimonio, entre ellos el recíproco derecho de alimentos, lo que excluye desde un punto de vista lógico cualquier otro deber de mantenimiento.

Por otra parte, la redacción ofrecida al artículo 97 Cc excluye de su ámbito el matrimonio nulo, para el que se prevé un efecto económico distinto, una indemnización (compensatoria) a favor del cónyuge de buena fe “si ha existido convivencia conyugal, atendidas las circunstancias previstas en el artículo 97” (artículo 98 Cc). Sin embargo, el derecho a percibir una prestación económica, no se deriva de la celebración del matrimonio, sino de la convivencia conyugal.

A nuestro juicio, no hay diferencias sustanciales entre la compensación del artículo 97 y la indemnización del artículo 98. Incluso el desequilibrio económico es presupuesto de esta última, como demuestra su remisión a las circunstancias y parámetros previstos para fijar la pensión en el artículo 97. Consideramos que se trata de una institución fundada en la convivencia, que cumple idéntica función económica desde la perspectiva del perceptor, pese a la diferente naturaleza de los presupuestos determinantes para su reconocimiento.

³⁷ Cuando una determinada norma se quiere aplicar a la separación de hecho se especificará así (*v.gr.* el artículo 834 Cc, relativo al usufructo destinado al tercio de mejora, y artículo 945 Cc, que niega el llamamiento a la sucesión para el cónyuge que en ese momento estuviese separado judicialmente o de hecho).

2.2. El desequilibrio económico

El concepto legal de desequilibrio debe extraerse del Derecho positivo. El párrafo 1º del artículo 97 Cc deja muy claro que la pensión debe traer causa de la separación o el divorcio, ha de generarse en la posición económica de un cónyuge respecto del otro, así como “implicar un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio”. No es preciso, sin embargo, demostrar la existencia de una relación de causalidad entre la separación o el divorcio y el desequilibrio.

Una vez se haya constatado que una de las partes posee inferiores medios de vida, tanto materiales como de capacidad, respecto del otro, es preciso comprobar, adicionalmente, un último extremo. Debe producirse un empeoramiento respecto a la situación matrimonial, pues el mero hecho de la desigualdad no es suficiente para el reconocimiento del derecho³⁸.

El desequilibrio económico que se requiere no se apreciará al comparar los patrimonios de los cónyuges, sino los ingresos procedentes del trabajo de uno y de otro, cuya fuente más frecuente de procedencia u origen es el trabajo por cuenta ajena o el desarrollado como actividad económica. La realidad económica actual no se basa en la posesión de bienes, sean éstos o no productivos, sino en las expectativas que se derivan del trabajo³⁹.

Sin embargo, el artículo 97 Cc no contiene referencia alguna a los factores desencadenantes del desequilibrio, lo que provoca la división existente en la

³⁸ En efecto, si el cónyuge con inferior posición económica puede mantener el *status* de vida del matrimonio, no hay lugar para reclamar la pensión. Esta situación se reconoce, en la práctica, por los tribunales como una situación que no permite conceder pensión alguna, sobre todo, cuando se desempeña un trabajo remunerado, aunque tal situación no impida que se reconozca la existencia de un desequilibrio económico.

³⁹ En este sentido, vid. **MONTERO AROCA, J.:** *La pensión compensatoria en la separación y en el divorcio. La aplicación práctica de los artículos 97, 99, 100 y 101 del Código Civil*, Lex Nova, Valencia, 2002, (pág. 90).

doctrina civil entre quienes defienden un concepto subjetivo, que vinculan el reconocimiento del derecho a las circunstancias del párrafo 2º del artículo 97, y quienes optan por una tesis objetiva, que consideran tales circunstancias relevantes exclusivamente para la cuantificación de la compensación, pero no para el reconocimiento del derecho.

Los defensores de la tesis objetiva interpretan el concepto de desequilibrio económico, como el mero hecho objetivo de la disminución patrimonial experimentada por uno de los esposos con posterioridad a la separación o divorcio, siempre que lo sea en relación con la posición del otro cónyuge y con la situación que tenía durante el matrimonio.

En tal caso, el reconocimiento o no del derecho a la percepción de la pensión queda reducido a la mera comparación de patrimonios, de forma que cuando el de uno sea inferior al del otro e inferior a aquél del que podría disponer durante la vida matrimonial, se entenderá que existe derecho a pensión a favor del perjudicado, sin tener en cuenta ninguna otra circunstancia⁴⁰.

A tenor de la interpretación subjetiva, la expresión desequilibrio económico abarcaría un concepto más amplio, englobando no solo el hecho objetivo de ser el patrimonio de uno de los cónyuges inferior al del otro e inferior a aquél del que podría disponer durante la vida matrimonial, sino también otros factores subjetivos, personales y conformadores de la vida matrimonial, como la dedicación a la familia, el trabajo para la casa y el cuidado de los hijos comunes, la pérdida de expectativas futuras, el estado de salud, la cualificación profesional y las dificultades de acceso al mercado de trabajo, la edad o la duración del matrimonio, entre otras⁴¹.

⁴⁰ A favor de la tesis objetiva, **SAURA ALBERDI, B.:** *La pensión compensatoria; criterios delimitadores de su importe y extensión*, Lex Nova, Valencia, 2004, (págs. 55).

⁴¹ Son defensores de la tesis subjetiva **CABEZUELO ARENAS, A.L.:** *La limitación temporal de la pensión compensatoria en el Código Civil*, Aranzadi, Navarra, 2002, (pág. 47). En la misma línea **LLAMAS POMBO, E.:** “Los efectos de las crisis matrimoniales a

Estas circunstancias, junto a la desfavorable situación económica en la que puede quedar alguno de los miembros de la relación de pareja, son las que van a determinar la aparición de un desequilibrio patrimonial capaz de originar el derecho a la percepción de una compensación económica.

3. Características de la pensión

El derecho de pensión debe ser concebido como un derecho de crédito, en el que resulta acreedor quién sufra el desequilibrio económico requerido, y deudor el otro, o en su caso sus herederos. Un derecho personal, primero, porque está conectado directamente con un daño o perjuicio surgido por la extinción de una relación meramente personal como es el matrimonio. Segundo, porque la mayoría de las circunstancias a tener en cuenta para fijar el importe de la pensión son de tipo personal (edad, estado de salud, dedicación pasada y futura a la familia o cualificación profesional, por ejemplo). Tercero, porque se extingue con el fallecimiento del acreedor (artículo 101.1 Cc), de forma que sus herederos no podrán reclamar su continuidad en el pago.

Se trata, además, de un derecho relativo y circunstancial, por cuanto depende de cuál sea la situación personal, familiar, laboral y social de quien pretenda ser beneficiario, y de quien deba, en su caso, asumir tal carga, pretendiendo colocar al cónyuge perjudicado en una situación de potencial igualdad⁴².

Por supuesto, es un derecho condicional, pues una alteración de las circunstancias por las que la compensación fue concedida puede determinar su modificación, e incluso, su supresión o extinción⁴³. Una cuestión distinta es la

revisión”, en *Nuevos conflictos de Derecho de familia*, cit. (págs. 260 y 261). **CAMPUZANO TOMÉ, H.**: *La pensión por desequilibrio económico en los casos de separación o divorcio*, 2ª ed, Bosch, Barcelona, 1989, (pág. 77).

⁴² SAP de Girona de 2 de febrero de 2000 [fdº. 1] (AC 2000/182).

⁴³ SSAP de Santander de 28 de noviembre de 1990 (*Revista General del Derecho*, 1991, [págs. 11.609 - 11.611]) y de Córdoba de 13 de mayo de 1998 [fdº. 1] (AC 1998/5680).

necesidad de prever las bases para su actualización, lo que implica, por naturaleza, que para mantenerla sustantivamente igual, habrá que adaptarla al efecto depreciativo del valor de la moneda (artículos 97. 9ª y 100 Cc)⁴⁴. Por último, como se ha apuntado, es un derecho de justicia rogada⁴⁵.

En definitiva, la pensión es ante todo un instrumento dirigido a procurar la reinserción profesional y económica de quien, como consecuencia de la relación matrimonial, está en desventaja respecto de su cónyuge, y tiende a colocar al acreedor en la misma situación que ostentaba en el matrimonio⁴⁶. No debe concebirse como una renta vitalicia e ilimitada en el tiempo, pues supondría una carga permanente para el obligado a abonarla y un beneficio o enriquecimiento injusto para quien la recibe.

La pensión compensatoria debe conectarse necesariamente con la posibilidad de rehacer la vida y conseguir un *status* económico autónomo, con la posibilidad real de acceder al mercado de trabajo. Aún más por los factores

⁴⁴ La actualización de la pensión pretende, exclusivamente, impedir la disminución del poder adquisitivo del cónyuge acreedor, pues si no se fijase, dejaría de cumplir su finalidad resarcitoria. Tales actualizaciones presentan relevancia en el orden tributario en cuanto a la reducción de la base imponible del IRPF. Como veremos *infra* en el Capítulo II, la cuantía objeto de reducción no solo será la que expresamente, en su caso, se establezca en el convenio regulador y/o en la sentencia judicial, sino también la que resulte de actualizar, anualmente, ese importe. Así lo ha reconocido expresamente el TSJ de Castilla-La Mancha en Sentencia de 8 de febrero de 2000 (JT 2000/242).

⁴⁵ Así lo ha resuelto la STS de 2 de diciembre de 1987 (RJ 1987/9174), en un recurso de casación en interés de ley, estableciendo en relación con la pensión compensatoria que: “[...] si, pues, la ley no autoriza al juez a que señale tal pensión de oficio y, en cambio las partes pueden incluirla en el convenio regulador o pedirla en el procedimiento [...] es claro que no nos encontramos ante norma de derecho imperativo, sino ante otra de derecho dispositivo...”, e insiste más adelante que “hay, pues, un derecho subjetivo, una situación de poder concreto, entregada al arbitrio de la parte que puede hacerlo valer o no, sin que deba intervenir en tal aspecto el poder público, al no afectar al sostenimiento de la familia, ni a la alimentación o educación de los hijos comunes, ni a las cargas del matrimonio salvaguardadas por otros preceptos [...]”.

⁴⁶ **MORENO-TORRES HERRERA, M.L.:** “La pensión compensatoria”, en *La reforma del matrimonio...*, cit, (pág. 184).

diversos que han incidido en la figura compensatoria desde que se introdujo en nuestro sistema jurídico en 1981, entre los que destaca la actual condición de la mujer en el matrimonio y en el mundo laboral⁴⁷.

4. La sustitución de la compensación económica *ex* artículo 97 Cc por otras medidas compensatorias

La obligación legal de pago de una cantidad líquida, satisfecha, generalmente de forma periódica, a favor del cónyuge al que la separación o el divorcio le ha generado el preceptivo desequilibrio económico, positivizada jurídicamente por sentencia judicial, constituye el supuesto normal en el que se materializa el derecho de crédito.

El legislador, sin embargo, ha admitido que los cónyuges puedan sustituir esta forma de pago, por otra diferente, a través de lo previsto por el artículo 99 Cc, que les faculta para que, en cualquier momento, puedan convenir la sustitución de la pensión previamente fijada por sentencia, por la constitución de una renta vitalicia, por el usufructo sobre determinados bienes o la entrega de un capital, ya sea en bienes o en dinero⁴⁸.

Las medidas de conmutación que expresamente recoge el texto legal no deben concebirse, sin embargo, como una enumeración taxativa y cerrada, pues

⁴⁷ En el sentido indicado, es significativa la doctrina sentada por la STS de 10 de febrero de 2005 (RJ 1133), confirmada con posterioridad por la STS de 28 de abril de 2005 (RJ 4209), que analizando la normativa legal, en particular los artículos 97, 100 y 101 Cc, no configura, con carácter necesario, la pensión compensatoria como un derecho de duración indefinida, vitalicio. Por el contrario, el opta por la interpretación del artículo 97 Cc como una norma adecuada a la realidad social actual, haciendo aplicación de lo previsto por el artículo 3.1 Cc, no sin advertir que “para que pueda ser admitida la pensión temporal es preciso que constituya un mecanismo adecuado para cumplir con certidumbre la función reequilibradora que constituye la finalidad *-ratio-* de la norma, pues no cabe desconocer que en numerosos supuestos la única forma posible de compensar el desequilibrio económico que la separación o el divorcio produce en uno de los cónyuges es la pensión vitalicia” [fdº 3].

⁴⁸ El alcance fiscal de estas medidas alternativas, y otras, se analizan *infra* en el Capítulo II.

acreedor y deudor pueden pactar cualquier otra fórmula sustitutoria que consideren más acorde a sus respectivos intereses. Podrían sustituir la pensión, por ejemplo por el pago de las cuotas de un crédito hipotecario que grave la vivienda habitual.

Incluso sería posible el pago de la pensión por un tercero, de conformidad con lo previsto por el artículo 1.158 Cc, pues el interés del acreedor reside fundamentalmente en que se satisfaga efectivamente la misma y no en la persona que, a *priori*, deba pagarla. Si bien el lado activo del derecho de crédito presenta un marcado carácter personalísimo (el que sufre el desequilibrio económico), no así el polo pasivo de la relación.

5. La renuncia del derecho a la percepción de la pensión compensatoria

El amplio margen que la reforma del matrimonio de 2005 ha dado a la autonomía de la voluntad, queda constatado en el hecho de que son los cónyuges los que determinan en el convenio regulador la compensación económica, incluso cuantifican su importe, u optan por sustituir la compensación periódica por las medidas que ofrece expresamente el artículo 99 Cc, o cualquier otra que consideren más acorde a sus respectivos intereses. También son los cónyuges, los que pueden determinar de común acuerdo si el derecho consistirá en una prestación única, o si por el contrario, tendrá carácter periódico, y en este último caso, si será temporal o por tiempo indefinido.

Las mayores dificultades se han planteado, sin embargo, a la hora de pronunciarse acerca de la renuncia a la pensión compensatoria. Aquélla se puede materializar, una vez se haya generado el derecho a su percepción, habiéndose aceptado pacíficamente como una consecuencia de su disponibilidad como derecho patrimonial de contenido económico, pero también, cabe la posibilidad de que se renuncie anticipadamente, a través de

capitulaciones matrimoniales, e incluso, antes de contraer matrimonio, mediante los llamados pactos prenupciales⁴⁹.

Inmersos los cónyuges en la situación de crisis familiar, la validez jurídica de la renuncia se encuentra en el hecho de que el derecho de crédito del artículo 97 Cc es esencialmente disponible por su beneficiario⁵⁰.

El propio artículo 90 Cc dispone que los cónyuges adopten de común acuerdo las consecuencias de la nulidad, la separación y el divorcio, que será aprobado por el Juez, “[...] salvo si son dañosos para los hijos o gravemente perjudiciales para uno de los cónyuges”. Entre tales acuerdos figura, expresamente, la pensión compensatoria. Incluso el control judicial que se prevé no alcanza a los aspectos patrimoniales pactados por las partes en el convenio regulador⁵¹.

En relación con la posibilidad de renunciar a la pensión compensatoria con anterioridad a su reconocimiento judicial, ya sea mediante capitulaciones, ya sea a través de los pactos prenupciales, es preciso tomar en consideración que la legislación común no impone restricción alguna a la renuncia previa de un

⁴⁹ Existe una línea jurisprudencial amplia que considera nula la renuncia hecha antes del matrimonio, por estimar, en aplicación de la doctrina sentada, entre otras, por las SSTS de 18 de marzo de 1982 (RJ 1982, 1385), y de 21 de abril de 1997 (RJ 1997, 3434), que solo cabe tal renuncia respecto de los derechos que tienen por objeto algún concreto elemento de los que se encuentren en el patrimonio jurídico del renunciante, por haberlo adquirido ya éste en el momento de la renuncia. Por el contrario, **GARCÍA RUBIO, M.P.**: “Los pactos prenupciales de renuncia a la pensión compensatoria en el Código civil”, en *Anuario de Derecho Civil*, núm. 4, 2003 (vlex. 380246), no considera acorde esta línea jurisprudencial con un sistema jurídico que trata de dar valor prioritario a la voluntad de los cónyuges para resolver su crisis (pág. 10).

⁵⁰ Vid. la STS de 2 de diciembre de 1987 (RJ 1987/9174), recaída en recurso de casación en interés de ley.

⁵¹ Entre otras, las SSTS de 22 de abril de 1997 (RJ 1997/3251) y de 21 de diciembre de 1998 (RJ 9649). También las RRDGRN de 10 de noviembre de 1995 (vlex 18538540), de 1 de septiembre de 1998 (RJ 6593) y de 5 de febrero de 2003 (RJ 2268).

derecho no nacido, potencial o futuro. La renuncia de derechos debe concebirse como un acto de la autonomía de la voluntad *ex* artículo 1.255 Cc⁵².

Las capitulaciones matrimoniales son por tanto un instrumento idóneo y adecuado para pactar la renuncia a la pensión compensatoria, pues como dispone el artículo 1.325 Cc, los cónyuges “[...] podrán estipular, modificar o sustituir el régimen económico de su matrimonio o cualquiera otras disposiciones por razón del mismo”.

Además, la renuncia que debe ser clara, explícita, inequívoca, terminante, y sin dudas sobre su significado⁵³. Debe estar motivada en cuanto a sus razones, de forma que, en el futuro, una vez vaya a materializarse, no pueda ser tachada de arbitraria o reconducida por la aplicación del principio *rebus sic stantibus*⁵⁴.

IV. Las prestaciones por alimentos

1. Consideraciones introductorias

Si la finalidad práctica e inmediata de la prestación por alimentos es suministrar a una persona los medios necesarios para atender a su subsistencia,

⁵² El acuerdo que se alcance resulta ser plenamente lícito, si contempla adecuadamente los requisitos civiles para la validez y eficacia de los contratos (artículo 1.261 Cc), y no contraviene ni el interés público ni el de terceros (artículo 6.2 Cc). En cualquier caso, la cláusula que la establezca, como cualquier otra, puede ser anulable si cambian las condiciones o circunstancias que se tuvieron en cuenta al pactarla (*principio rebus sic stantibus*).

⁵³ La voluntad de renunciar a un derecho no puede presumirse, de ahí que se exija que sea clara, precisa y terminante, admitiéndose tanto la forma expresa como la tácita cuando se infiera necesariamente de una actitud o conducta concluyente, tal y como declaran las SSTs de 23 de febrero y 25 de mayo, ambas de 1974 (En el sentido indicado, AA.VV.: “Renuncia de derechos“, en la obra *Derecho Civil. Parte general*, 3ª ed. Tirantonline.com, 1998 [TOL163.866]).

⁵⁴ En este sentido, por todos, SERRANO SÁNCHEZ, I.: “Renuncia anticipada a la indemnización por desequilibrio y la pensión compensatoria”, *Artículos ICAVOR*, núm. 3, enero de 2006 [vlex. 339467], (pág. 4). También AA.VV.: *Recientes modificaciones legislativas para abogados de familia*, Asociación Española de Abogados de Familia. Dykinson, 2008, (págs. 130 a 137).

indudablemente puede materializarse a través de instituciones jurídicas distintas de la estricta obligación legal de prestar alimentos entre parientes.

Las diferentes obligaciones de alimentos tienen en común un mismo objeto, la prestación periódica, y una misma finalidad, cual es la de facilitar el mantenimiento del alimentista, aunque difieren, sin embargo, en la fuente material que las origina, y por ende en su particular regulación normativa, aunque gozan de la misma fuente formal, la Ley.

Además de los alimentos legales de carácter imperativo, y de los satisfechos en virtud de instituciones familiares como el matrimonio o la filiación, también pueden prestarse alimentos convenidos voluntariamente. Al igual que se deben alimentos cuando concurren determinados presupuestos legales, también pueden los particulares, en desarrollo de la autonomía de la voluntad, establecer dicha prestación (artículo 1.255 Cc).

Desde esta perspectiva, se puede materializar jurídicamente también a través de otras instituciones, en las que no se exige la existencia de vínculo familiar alguno entre las partes, donde quedan absorbidas las prestaciones alimenticias que se satisfagan entre los convivientes de una pareja de hecho. Tal es el caso de los alimentos prestados por el tutor al tutelado (artículo 269.1 Cc), los derivados de beneficios o derechos viudales o del régimen económico del matrimonio (artículos 964 y 1.408 Cc), la revocación de la donación prevista en el artículo 648.3 Cc. También de la que se concreta a través de un acto *inter vivos*, constituyendo una renta vitalicia o un usufructo, o *mortis causa*, constituidos con la intención y finalidad de asegurar a una persona los medios de subsistencia (por ejemplo, el legado de alimentos [artículo 879 Cc]). Y la simple suscripción de un contrato de alimentos (artículos 1.791 a 1.797 Cc⁵⁵).

⁵⁵ La regulación normativa indicada se introdujo por el artículo 12 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre (BOE núm. 277, de 19 de noviembre de 2003), de protección patrimonial de personas con discapacidad, y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

La institución de los alimentos encuentra su fundamento natural en la solidaridad familiar, según la cual los parientes quedan obligados a atender las necesidades que cualquiera de ellos tenga y no pueda satisfacer por sí.

En el plano jurídico normativo, sin embargo, la familia no existe como sujeto de derechos y obligaciones, ni posee *per se* un patrimonio, lo que implica que la obligación de alimentos deba disolverse necesariamente en una serie de obligaciones particularizadas, a cargo de individuos y de patrimonios individualmente determinados⁵⁶.

Aquella finalidad puede materializarse, por tanto, mediante el deber de socorro mutuo entre los cónyuges, no extensible ni aplicable a la familia no matrimonial, mediante el ejercicio de la patria potestad que corresponde a los padres respecto a sus hijos y, por supuesto, mediante la estricta obligación legal de prestar alimentos entre parientes. A cada una de estas obligaciones de mantenimiento dedicamos los siguientes apartados.

2. Los alimentos entre cónyuges. El deber de socorro mutuo

Una primera forma de dar cumplimiento a la obligación de alimentos es la que se deriva del deber personal y recíproco de los cónyuges de socorrerse y ayudarse mutuamente, por ser un efecto personal de la institución jurídica del matrimonio. En estas situaciones, la obligación/deber recíproco de prestación de alimentos carece de inclusión en el genérico deber de socorro.

El contenido material del deber de alimentos viene determinado por el artículo 142 Cc, y se refiere a todo lo indispensable para el sustento, la habitación y vestido, la asistencia médica, así como, bajo determinadas condiciones, la educación y los gastos de embarazo y parto⁵⁷.

⁵⁶ GARCÍA RUBIO, M.P.: *Alimentos entre cónyuges...*, cit, (pág. 17).

⁵⁷ Resulta relevante tomar en consideración la diferencia que existe entre los alimentos restringidos o auxilios necesarios para la vida, que consisten en lo estrictamente indispensable

El contenido del deber de socorro desborda en sí mismo el de los alimentos previstos en el artículo 142, pues comprende todas estas prestaciones, para interrelacionarse con los efectos personales del matrimonio. Se manifiesta en el deber de contribuir a las necesidades ordinarias de la vida que se realiza en común por ambos cónyuges, que no solo consiste en la satisfacción de las necesidades materiales, ya sean físicas o educacionales, sino también a toda clase de cuidados de orden ético y afectivo que pueden contribuir al desarrollo de la comunidad de vida que tiene por finalidad la familia.

Bien puede afirmarse que constante el matrimonio, no hay obligación de prestación de alimentos en los términos del artículo 142 Cc, por ser más restringida que el deber de socorro mutuo, que la absorbe. De hecho, las fuentes de procedencia u origen de la prestación por alimentos entre cónyuges son diferentes⁵⁸.

Frente a la genérica obligación de alimentos entre cónyuges, que encuentra su fuente en el “estado de necesidad” de uno de los cónyuges y la “posibilidad económica” por parte del otro para prestarlo, el deber de socorro es un deber absoluto, estrechamente vinculado a los demás efectos personales del matrimonio, como son el auxilio, la mutua fidelidad o la vida en común.

para proporcionar la subsistencia al nivel mínimo aceptable por la conciencia social, y los alimentos denominados amplios o civiles, que incluyen la ayuda adecuada para proporcionar lo necesario para la satisfacción de las necesidades de la vida, pero no sólo al nivel mínimo aceptable, sino al tenor que permitan las circunstancias, es decir, en atención al artículo 146 Cc, en virtud del cual se dispone que “la cuantía de los alimentos será proporcionada al caudal o medios de quien los da y a las necesidades de quien los recibe”. Por tanto, mientras que los auxilios para la vida deben ajustarse sólo a las estrictas necesidades del alimentista, los alimentos dependerán además de la posibilidad económica del alimentante.

⁵⁸ La prestación que se debe al cumplimiento del deber de socorro y ayuda mutua tiene su fuente en el estado de “cónyuge” adquirido con el matrimonio, y se presenta independiente del “estado de necesidad”, hasta tal punto de que el deber de socorro mutuo, no cesa ni aún en el supuesto de que uno de los cónyuges presente una importante capacidad económica, pudiendo atender a su propia subsistencia.

Sin embargo, cuando acontece una situación de crisis familiar, aquéllos desaparecen, en cuyo caso surge, como única y autónoma obligación de prestarse alimentos, la vía del artículo 143.1 Cc⁵⁹.

3. Los alimentos entre parientes

Otra de las vías de materialización de la obligación de mantenimiento de sujetos dependientes, es la que se deriva de la estricta obligación legal de prestar alimentos entre parientes, afectando en exclusiva a un reducido núcleo familiar⁶⁰.

Los presupuestos legales que se exigen para su existencia son de carácter subjetivo, como es el vínculo de parentesco, como se deduce del artículo 143 Cc, y objetivo, como son el estado de necesidad del alimentista y la posibilidad económica en el alimentante, en los términos de los artículos 146, 147 y 152 Cc.

Adicionalmente, entre los posibles sujetos beneficiarios, se contempla a los cónyuges, en la que deben distinguirse dos situaciones. Por un lado, la de normalidad y estabilidad matrimonial, por otro la de separación o divorcio⁶¹.

⁵⁹ La obligación legal de alimentos a la que hace referencia el artículo 143 Cc sólo será de aplicación entre cónyuges cuando falle el deber de socorro mutuo, lo que sucederá precisamente en las situaciones de crisis familiar indicadas, aunque quede generalmente absorbida por la compensación económica prevista en el artículo 97 Cc. En este sentido, por todos, **AMUNÁTEGUI RODRIGUEZ, C.**: *Uniones de hecho. Una visión después de la publicación de las leyes sobre parejas estables*, Tirat lo Blanch, Valencia, 2002, (pág. 230).

⁶⁰ Vid. los artículos 142 a 153 Cc. En relación con la obligación de alimentos entre ascendientes y descendientes, el Cc las define en sentido recíproco para toda la línea recta (padres e hijos, abuelos y nietos). Por su parte, la obligación de alimentos entre hermanos se presenta como una obligación restringida tanto en la cuantía de la misma como en su origen. En la cuantía, porque sólo abarca los auxilios necesarios para la vida [vid. *supra* nota 58]. En su origen, porque su constitución está limitada a que la causa que origina la obligación no sea imputable al alimentista (**DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.**: *Sistema de Derecho Civil, IV*, cit, [págs. 55 y 56]).

⁶¹ Existe una notable diferencia entre la separación conyugal y el divorcio en orden a la deuda de alimentos. Mientras que en los casos de separación los cónyuges pueden ser

En la primera, la obligación de alimentos pierde su independencia para enmarcarse en las obligaciones generales derivadas de los efectos personales del matrimonio (artículos 67, 68 y 1.318 Cc).

En la segunda, la obligación, de mantenimiento, supone un resarcimiento al cónyuge cuya situación económica tras la separación o el divorcio, sea menos ventajosa respecto a la que se tenía constante el matrimonio, debiéndose determinar judicialmente el montante que corresponde en concepto de ‘compensación’. Por su parte, los alimentos tienen como fin asegurar al cónyuge que se halle en situación de necesidad, el mínimo vital que le permita la subsistencia⁶².

beneficiarios tanto de la pensión compensatoria como, además y simultáneamente, de la deuda de alimentos, en los supuestos de divorcio y nulidad matrimonial los cónyuges nunca podrán percibir pensiones alimenticias porque el vínculo matrimonial no existe, desapareciendo, por tanto, las obligaciones que entre cónyuges establecen los artículos 142 y 143 Cc (**DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.:** *Sistema de Derecho Civil, IV...*, cit, [pág. 54]. **VEIGA NICOLE, E.:** *Problemas candentes en los procesos de familia*, Asociación Española de Abogados de Familia, Dykinson, Madrid, 1995, [pág. 78]. **PONS GONZÁLEZ, M. y DEL ARCO TORRES, M.:** *Separación, divorcio y nulidad matrimonial. Régimen jurídico*. Comares, Granada, 1985, [pág. 228]).

⁶² La pensión compensatoria y la pensión por alimentos no pueden equipararse en ningún caso. Las razones que al efecto se esgrimen pueden sintetizarse en los siguientes puntos: 1. La pensión por alimentos tiene su fundamento en el estado de necesidad, mientras que la pensión compensatoria no requiere ésta, sino la existencia de un desequilibrio económico. 2. Los sujetos de la relación alimenticia pueden ser los cónyuges, ascendientes, descendientes y hermanos. Los sujetos de la pensión compensatoria sólo pueden ser los cónyuges. 3. La pensión por alimentos se abona desde el mismo momento de la interposición de la demanda (artículo 148 Cc), mientras que la pensión compensatoria sólo es exigible desde que se dicta la sentencia o aprueba judicialmente el convenio regulador. 4. La pensión compensatoria puede sustituirse por cualquiera de las medidas reguladas en el artículo 99 Cc, la pensión por alimentos, generalmente, se otorga en dinero. 5. Ambas pensiones son modificables en función de los recursos que cada parte posea; sin embargo, la pensión compensatoria exige que la variación en la fortuna de los cónyuges sea ‘substantial’ (SAP Asturias de 124 de noviembre de 1992 (AC 1992/1568) [fdº 2]). 6. La pensión alimenticia es irrenunciable, mientras que la pensión compensatoria puede ser objeto de renuncia. 7. La muerte del obligado extingue la obligación de alimentos (artículo 150 Cc), pero no la pensión compensatoria, que se transmite a los herederos (artículo 101 Cc), aunque con algunas cautelas (artículos 806 a 822 Cc). 8. La pensión compensatoria se extingue por el matrimonio o la convivencia con otra persona, factores que no extinguen por sí solo la deuda de alimentos.

Aunque teóricamente puedan concurrir ambas prestaciones entre cónyuges separados judicialmente, tal posibilidad sólo se dará cuando la compensación fijada en la sentencia junto a los recursos privados del perjudicado, no sea suficiente para atender las necesidades más perentorias⁶³.

4. Los alimentos a los hijos

Los alimentos a los hijos forman parte de una relación jurídica compleja, la patria potestad, de la que aquéllos no son más que una de sus posibles manifestaciones, y cuya titularidad y ejercicio corresponde, en todo caso, a ambos padres⁶⁴. En virtud de la patria potestad, los padres deben velar por sus hijos menores de edad, tenerlos en su compañía, alimentarlos, educarlos y procurarles una formación integral, así como representar y administrar sus bienes, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 154.2 Cc.

El mantenimiento y cuidado de todo orden que los padres deben prestar a sus hijos, se hace depender directamente de la relación de filiación, desplegando sus efectos tanto sobre los hijos nacidos de una relación matrimonial, como a los nacidos de una relación de hecho; por supuesto, también, a los adoptados⁶⁵.

⁶³ Vid. **GARCÍA RUBIO, M.P.**: *Alimentos entre cónyuges...*, cit, para quien la pensión alimenticia entre cónyuges separados guarda una especie de relación de subsidiariedad con respecto a la pensión compensatoria (págs. 132 y 133). La relación de subsidiariedad entre ambos tipos de prestaciones se ha puesto de manifiesto también por la STS de 2 de diciembre de 1987 [fdº. 2] (RJ 1987/9174).

⁶⁴ Vid. el artículo 156, en relación con el artículo 93.1, ambos del Cc, que alude a la “contribución de cada progenitor para satisfacer los alimentos”.

⁶⁵ Vid. por todos, a **TAMAYO HAYA, S.**: “El interés del menor como criterio de atribución de la custodia”, *Revista de Derecho de familia*, Lex Nova, octubre-diciembre 2008, estima que el principio de *favor filii* se ensalza como criterio inspirador en la adopción de cualquier medida referente a los derechos de los hijos sometidos a la potestad paterna, con base fundamental en la potenciación de los valores individuales de la persona (págs. 35 y 36). El mismo sentir manifiesta **PÉREZ UREÑA, J.**: “Uniones de hecho. Estudio práctico de sus efectos civiles (Derecho sustantivo, cuestiones procesales, jurisprudencia y formularios)”, en *Colección Práctica Jurídica*, 2007, (pág. 185).

Así se ha reconocido de manera reiterada y unánime en nuestra jurisprudencia. El estado civil carece de relevancia.

En particular, como expresa la STC 154/2000, de 22 de mayo, “la condición extramatrimonial no podría aceptarse como causa de desigualdad de trato, dado que sería expresión de una minusvaloración a la que la Constitución quiere poner barrera, pues es notoria la posición de desventaja y, en esencia, de desigualdad sustancial que históricamente han conllevado las relaciones extramatrimoniales frente a las matrimoniales, así como los efectos desfavorables para los hijos nacidos de aquella”, y añade que tanto la filiación matrimonial como la no matrimonial “determinan el establecimiento de una idéntica relación jurídica entre los progenitores y el hijo [...], no existiendo diferencia alguna entre una y otra modalidad en su origen”⁶⁶.

Por tanto, aún en los casos de cese de la convivencia o disolución del vínculo matrimonial, los padres no quedan eximidos de sus obligaciones para con los hijos (artículo 92.1 Cc), ni por supuesto del resto de las facultades inherentes al ejercicio de la patria potestad, que se presenta irrenunciable, intransmisible e imprescriptible. Ni siquiera en los casos de nulidad del matrimonio, pues, como expresamente señala el artículo 79 Cc, tal situación “no invalidará los efectos ya producidos respecto de los hijos”.

Se hace preciso, en cualquier caso, determinar el modo en el que los padres deberán seguir atendiendo a las necesidades de mantenimiento de sus hijos⁶⁷. En

⁶⁶ En los mismos términos, las SSTC 200/2001, de 4 de octubre, 7/1994, de 17 de enero y 74/1997, de 21 de abril. También las SSTSJ de Madrid 58/2008, de 31 de enero (AS 2008/959) y de Navarra de 8 de noviembre de 2006 (vlex 26743328). En la jurisprudencia menor, las SSAAPP de Barcelona de 21 de febrero de 2008 (vlex. 38129803), de Navarra de 4 de abril de 2007 (vlex 30344372), de Valencia de 8 de junio de 2006 (JUR 2006, 259185) y 29 de septiembre de 2005 (JUR 2005, 960), de Las Palmas de 29 de septiembre de 2005 (JUR 2005, 239777) y 29 de julio de 2005 (JUR 2005, 243627), de Zaragoza de 22 de septiembre de 2005 (JUR 2005, 274915) y de Burgos de 14 de septiembre de 2005 (JUR 2005, 239884).

⁶⁷ Los alimentos satisfechos a los hijos mayores de edad, que vivan todavía en el domicilio familiar y carezcan de ingresos suficientes para mantener su propia subsistencia,

otras palabras, desaparecido el hogar común familiar, no hay más remedio que dividir el ejercicio de la patria potestad.

Si existe convenio regulador, pacto o acuerdo especial, determinarán la forma concreta de contribución, aunque deba ser ratificada u homologada *a posteriori* en la sentencia que decreta la separación, el divorcio o la nulidad matrimonial⁶⁸. En la misma línea, deberán adoptar las medidas convenientes para asegurar la efectividad y la acomodación de las prestaciones a las circunstancias económicas y necesidades de los hijos en cada momento⁶⁹.

tienen derecho a percibir alimentos de su padres en los casos de separación o de divorcio. Aunque el fundamento se encuentra en la regulación general de los alimentos entre parientes (artículos 142 y ss Cc), en aras de la economía procesal, se admite resolver tal cuestión en el mismo proceso matrimonial, sin tener que acudir a un proceso diferente para reclamarlos (artículo 93.2 Cc), aplicable también a las parejas no casadas (vid. la STS 30 de diciembre de 2000 [RJ 2000/10385]). En este sentido, como veremos *infra* en el Capítulo III, las anualidades por alimentos satisfechos a hijos mayores de edad dan derecho, en todo caso, al progenitor pagador de la misma para aplicar el régimen específico creado al efecto por el IRPF de 1998.

⁶⁸ Aunque los cónyuges gocen de libertad para redactar las cláusulas del convenio o pacto en los términos que estimen convenientes, tal libertad no es absoluta en las materias que afectan a los hijos menores, ya que sobre ella prevalece el *favor filii*, impeliendo al Juez a no aprobar aquéllas cláusulas que resulten lesivas o dañosas (artículo 90 Cc). La naturaleza jurídica de los alimentos satisfechos a los hijos explica que quede excluida de la libre disposición de los progenitores. Por el contrario, compete la aplicación de oficio por el Juez de las normas que la regulan. En este sentido, convienen en la particular naturaleza de orden público que revisten tales normas, **RIVERO HERNÁNDEZ, F.**: *El interés del menor*, Dykinson, 2ª. ed. Madrid, 2007, para quien habida cuenta del interés social subyacente (protección de menores) y *ratio legis* de estas normas y estatuto jurídico, y de los preceptos constitucionales en que se basan y que ellas desarrollan (en particular, artículos 10, 10 y 39 CE), es evidente que hacen de las mismas una normativa de orden público (pág. 36). En los mismos términos, se expresa **IVARS RUÍZ, J.**: “La guarda y custodia compartida tras la actual reforma del Código Civil. Aspectos procesales y sustantivos”, en *Doctrina y Jurisprudencia*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, (pág. 137).

⁶⁹ Vid. el artículo 93 Cc. Esta circunstancia queda constatada por la STC de 15 de enero de 2001, ya citada, al considerar que “la Ley atribuye al Juez que conozca de un proceso de separación, divorcio o nulidad matrimonial potestades de tutela relacionadas con determinados efectos de la crisis matrimonial que han de ejercitarse en defecto e, incluso, en lugar de las propuestas por los litigantes. Como indica **MONTERO AROCA, J.**: *Guarda y custodia de los hijos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, el interés superior del menor como principio universal constituye una norma de derecho imperativo y no sujeta al principio de

4.1. La distribución del ejercicio de la patria potestad tras la separación o el divorcio. La determinación de la guarda y custodia de los hijos

El contenido de la patria potestad presenta dos aspectos diferentes: el personal y el patrimonial o económico. En el primero, se integran los derechos y deberes de los padres relacionados directamente con el cuidado del hijo, como pueden ser los de custodia, mantenimiento, educación, representación y corrección. En el segundo, se comprenden los que afectan al cuidado del patrimonio, como son los de administración y usufructo de los bienes⁷⁰.

Algunas de estas obligaciones se resuelven en una serie de prestaciones que, en atención a lo previsto por el artículo 154 Cc, son básicamente prestaciones de hacer, además, de fácil valoración, pero otras tienen difícil equivalente monetario⁷¹. A pesar de ello, el trabajo doméstico y el prestado en beneficio de los hijos constituyen modos de subvenir a las cargas de la familia. De esta forma, se reconoce mayoritariamente que los progenitores pueden contribuir al mantenimiento de los hijos de dos formas diferentes: por medio de su trabajo para la casa, o si se prefiere, por el tiempo que ha de dedicar a sus hijos⁷², o

justicia rogada. Dada la naturaleza de las cuestiones de familia, se otorga a los Tribunales una capacidad de decisión que permite la alteración de las peticiones formuladas en los escritos de las partes, siempre y cuando las situaciones e intereses en litigio así lo justifiquen por lo que ante ello no cabe la alegación de incongruencia (págs. 26 y 27). En el mismo sentido se expresa **ZARRALUQUI SÁNCHEZ EZNARRIAGA, L.**: *Derecho de familia y de la persona*, Tomo. 6, Bosch, 2007, (págs. 40 y 41).

⁷⁰ Vid. **CASTÁN VÁZQUEZ, J.M.**: “De las relaciones paterno-filiales”, en *Comentarios al Código Civil, Tomo III, Vol. 2º, 2ª*. ed. Edersa, 2004, [vlex. 230476], (págs. 21 y ss).

⁷¹ Así se expresa **MONTERO AROCA, J.**: *Los alimentos a los hijos en los procesos matrimoniales (La aplicación práctica del artículo 93 del Código Civil)*, Tirantonline.com, (TOL 636.747), Valencia, 2002, (págs. 5 y 6).

⁷² En este sentido se expresan las SSAP de Las Palmas de 22 de julio de 1998 (AC 1998/6867), de Zamora de 15 de marzo de 1999 (AC 1999/6860), de Tarragona de 15 de enero de 1999 (AC 1999/3694) y 30 de diciembre de 1996 (AC 1996/2408).

bien por la aportación dineraria que le suponga el cumplimiento judicial de su obligación.

En este sentido, haya o no acuerdo entre las partes, se precisa determinar cuál de los padres seguirá (o deberá seguir) ostentando la guarda y custodia de sus hijos, o articular, en otro caso, la figura de la custodia compartida [artículos 90 A) y 92 Cc], a la que nos referimos en el apartado siguiente.

Esta circunstancia conlleva, básicamente, a la determinación del progenitor que va a convivir y a compartir con el menor las situaciones cotidianas relativas a la educación y control. Su ejercicio se desenvuelve en un quehacer diario y doméstico, que va a permitir a quién la ostente desarrollar un mayor grado de efectividad y relación personal con el hijo.

Pero tal atribución no altera ni la obligación de velar por ellos ni la de prestarles alimentos, por lo que el no custodio cumplirá su obligación a través del pago de la prestación judicial y dineraria reconocida (artículos 145, 146 y 147 Cc)⁷³.

Las sentencias de los tribunales, sin embargo, no suelen hacer mención expresa y cuantitativa de los alimentos que debe prestar el padre o madre que conserve la

⁷³ En virtud de los cuales se dispone que “la cuantía de los alimentos será proporcionada al caudal o medios de quien los da y a las necesidades de quien los recibe” (artículo 146), así como que “se reducirán o aumentarán proporcionalmente según el aumento o disminución que sufran las necesidades del alimentista y la fortuna del que hubiera de satisfacerlos” (artículo 147). En relación con la valoración de los criterios relevantes para determinar el montante de la pensión por alimentos, resultan expresivas las palabras de **CABEZUELO ARENAS, A.L.**: “Pensiones de alimentos de los hijos tras la separación y divorcio ¿necesidades auténticas o creadas? *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5, 2009 (BIB 2009/693), para quien en muchos casos los criterios utilizados para la determinación del importe de la pensión por alimentos a los hijos, desfiguran su finalidad básica, destacando además la carencia de “necesidad” de abonar pensión alimenticia alguna a los hijos menores, que por las razones que fuesen, tuviese rentas suficientes para atender sus propias necesidades (pág. 2). En este sentido, vid. también su trabajo *Polémicas judiciales sobre significado, fijación, contenido y variabilidad de la pensión de alimentos de los hijos tras la separación y divorcio (artículo 93 CC)*, Cuadernos de Aranzadi Civil, Aranzadi, Navarra, 2010, (págs. 45 y ss).

custodia de sus hijos menores. No quiere esto decir que quede exonerado de su obligación, ni que el menor deba ser alimentado sólo con la pensión satisfecha por el no custodio.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 145 Cc “cuando recaiga sobre dos o más personas la obligación de dar alimentos, se repartirá entre ellas el pago de la pensión en cantidad proporcional a su caudal respectivo”. De ahí que, al cuantificar su importe, se deba tomar en consideración todas las circunstancias económicas y personales de los sujetos que intervienen en la relación jurídica⁷⁴.

El padre o madre a quién se atribuya la custodia facilitará, no solo lo que le permita la anualidad satisfecha por el no custodio, sino todo lo que, aunque exceda de ésta, precise para el sustento, educación, habitación, vestido y asistencia médica. El cumplimiento se puede producir sin necesidad de satisfacer pensión alguna, proporcionándole la habitación y los cuidados propios de la guarda y asistencia (se podría decir que no satisface los alimentos de forma dineraria, sino en especie). La obligación dineraria recae directamente sobre el no custodio, que no presta cotidianamente tales servicios al hijo.

Partiendo de la consideración de que toda la regulación paterno-filial se enfoca hacia el cumplimiento del principio general de *favor filii*, ciertos aspectos de ese contenido no pueden quedar en manos de uno de los titulares de la potestad, ni siquiera en los casos de crisis familiar⁷⁵. Tal es el caso del deber general de velar por los hijos, de educarlos y procurarles una formación

⁷⁴ En este sentido, por ejemplo, si los ingresos de la madre a la que se le confía la guarda y custodia de los hijos menores y, por ende, se le atribuye la vivienda, son mayores que los del esposo, esta circunstancia no puede dejar de tenerse en cuenta a la hora de determinar la contribución a los alimentos que se fijan en cuantía aparentemente reducida pero adecuada a las circunstancias (en este sentido, SAP de Tarragona de 20 de marzo de 1996 [AC 1996/691]).

⁷⁵ Como señala **ZURITA MARTÍN, I.**: “Las últimas reformas legislativas en materia de relaciones paterno-filiales”, en *La reforma del matrimonio...*, cit, cuando el Juez atribuye el ejercicio de la patria potestad a uno de los padres, ello no significa que el progenitor no ejerciente quede desprovisto de las facultades y deberes que le competen (pág. 268).

integral (artículo 110 Cc), y en cierto modo, también, el deber de representarlos y administrar sus bienes. Lo mismo sucede con el deber de tenerlos en su compañía, que se encuentra indisolublemente unido a la guarda y custodia.

Por el contrario, para el progenitor no custodio, este deber quedará reducido al derecho de visita, dejando a salvo el reconocimiento judicial de la custodia compartida (artículo 92 Cc)⁷⁶. Por supuesto, también, el deber de alimentos, que al igual que el general de velar por los hijos, se desprende directamente de la relación de filiación, por lo que recae sobre ambos padres.

No obstante, dado el amplio contenido de la obligación de alimentos, que comprende todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica⁷⁷, el deber de los padres que no ejercen la patria potestad, se

⁷⁶ En este sentido, **LLAMAS POMBO, E.**: Los efectos de las crisis matrimoniales a revisión”, cit, quien considera necesaria la concurrencia en el sistema jurídico de la custodia compartida (aunque el autor prefiere referirse a esta forma de custodia como alternada) para impedir que la guarda de los hijos atribuida a uno solo de los cónyuges, aderezada con la consiguiente atribución del uso de la vivienda familiar, y la imposición de un régimen de pensión por alimentos a cargo del otro progenitor, acabe convirtiendo a este último en un mero *sponsor* o patrocinador económico de la familia, que interviene muy marginalmente en la educación de los hijos (págs. 233 y 242).

⁷⁷ En cuanto al contenido de la prestación, resultan expresivas las palabras de **DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.**: *Sistema de Derecho Civil, IV...*, cit, cuando señalan que aunque el objeto de la prestación por alimentos sea de carácter patrimonial o económico, la obligación de prestarlos se encuentra conexas con la defensa de la vida del acreedor y desarrollo de su personalidad, comprendiendo un conjunto de prestaciones cuya finalidad no es solo de estricta supervivencia, sino que busca una mejor inserción social (pág. 47). Por su parte, para **ALVAREZ CAPEROCHIPI, J.A.**: *Curso de Derecho de Familia. Patria potestad, tutela y alimentos*, Civitas, Madrid, 1988, la prestación de alimentos es distinta de la comunidad de bienes entre cónyuges que se sigue de la vida en común y es distinta de la obligación de mantenimiento de los hijos menores. La obligación de mantenimiento implica un derecho a la identidad de nivel de vida y una coposesión de los bienes y rentas, mientras que la obligación de alimentos se origina normalmente por la vida separada. Por ello, la obligación de los padres de sostener a los hijos menores es algo más que una mera prestación alimenticia, es una obligación de mantenimiento (pág. 267). En parecidos términos se expresa, más recientemente, **TAMAYO MAYA, S.**: “El interés del menor como criterio de atribución de la custodia”, cit, para quien destacando la primacía del interés superior del menor *-favor filii-* sobre cualquier otro bien jurídico que pudiera concurrir, lo conecta con su personalidad, que debe ser respetada para conseguir su desarrollo integral (pág. 46).

circunscribe a lo puramente económico, al pago de la llamada anualidad por alimento, quedando su dimensión de asistencia directa en manos del padre o la madre a quien se le haya atribuido la custodia, por tratarse precisamente de la vertiente de los alimentos que se encuentra irremediamente unida a la convivencia cotidiana con los menores.

En el orden de consideraciones expuesto, se puede afirmar que la guarda y custodia y el ejercicio de la patria potestad no son términos identificables, en cuanto que el primero se presenta más restringido y limitado que el segundo⁷⁸.

La guarda y custodia hacen referencia a las funciones que necesariamente ha de confiarse a aquél de los padres que conviva con el hijo, pues sólo el contacto directo y ‘permanente’ con el mismo permite su correcto desarrollo, de ahí que el ejercicio de la patria potestad por el progenitor custodio, se debe entender en sentido restringido, es decir, solo en relación con las funciones propias de la convivencia con el hijo, puesto que, en un sentido amplio, esto es, como poder de decisión sobre el desarrollo de la vida del hijo, no cabe duda de que lo seguirán ostentando ambos padres⁷⁹.

⁷⁸ **RIVERA ÁLVAREZ, J.:** “La custodia compartida. Génesis del nuevo artículo 92 del Código Civil”, *Cuadernos de Trabajo Social*, Vol. 18º, Madrid, 2005, (págs. 137 a 162). **RIVERO HERNÁNDEZ, F.:** “Comentarios a los artículos 92 a 94”, en *Comentarios al Código Civil, II*, (RAMS ALBESA), Bosch, Barcelona, 2000, (pág. 917).

⁷⁹ **ZURITA MARTÍN, I.:** “Las últimas reformas legales en materia de relaciones paterno-filiales”, cit, (pág. 271). **GODOY MORENO, A.:** “La guarda y custodia compartida. Guarda conjunta y guarda alternada”, en *Diez años de abogados de familia*, Asociación Española de Abogados de Familia, Ed. La Ley, Madrid, 2003, (pág. 324). En el mismo sentido se expresa **PÉREZ MARTÍN, A.J.:** “Reparto de la convivencia de los hijos menores con sus progenitores”, en la obra *Los hijos menores de edad en situación de crisis familiar*, Ed. Dykinson, Madrid, 2002, para quien la adjudicación de la guarda y custodia del menor a uno de los progenitores solo implica que los hijos vivan más tiempo con dicho progenitor custodio, pues el resto de las funciones seguirán siendo compartidas por ambos. No obstante, dice el autor, en tanto que los hijos convivan con uno solo de los progenitores, el otro quedará apartado de la toma de decisiones sobre asuntos intrascendentes, propios del ámbito doméstico del menor. Pero no de las cuestiones de mayor trascendencia (pág. 94). En la misma línea, **RUIZ RICO RUIZ / FUENTE NUÑEZ DE CASTRO / LUQUE JIMENEZ.:** “Reflexiones sobre la protección de menores en el ordenamiento jurídico español”, en *Persona y estado en el*

La práctica habitual que se sigue tras la ruptura de una pareja es precisamente la indicada; la custodia de los hijos sometidos a la patria potestad se atribuye a uno de los padres en exclusiva, estableciendo un régimen de visitas más o menos dilatado y constante, así como el pago de alimentos a cargo del otro. No obstante, la tendencia va cambiando hacia el reconocimiento de la custodia compartida.

4.2. Las particularidades de la figura de la custodia compartida

Tras la reforma del Derecho de familia por la Ley 15/2005, como alternativa a la guarda y custodia exclusiva, se introduce formalmente en el ordenamiento jurídico, la discutida y polémica figura de la custodia compartida⁸⁰.

Resulta meridiano, sin embargo, la dificultad material de ejercicio simultáneo de la custodia por ambos padres, precisamente, por faltar el requisito *sine qua non* que al efecto se precisa para su correcto desarrollo, cuál es la convivencia cotidiana de ambos progenitores con sus hijos.

En tales situaciones, la custodia no podrá ejercerse más que de forma sucesiva o alterna, y no conjunta ni simultáneamente. Con este sistema, lo normal será que, acordándose la guarda alternada, el ejercicio de la patria potestad sea conjunto.

umbral del siglo XXI, Ed. Facultad de Derecho, Universidad de Málaga, Málaga, 2001, (pág. 682).

⁸⁰ Vid. el artículo 92, apartados 5, 7 y 8 Cc. Como manifiesta la Exposición de Motivos de la Ley 15/2005, “se pretende reforzar con esta ley la libertad de decisión de los padres respecto del ejercicio de la patria potestad”, y añade que “los padres deberán decidir si la guarda y custodia se ejercerá sólo por uno de ellos o bien por ambos de forma compartida. También el Juez, en los procesos incoados a instancia de uno solo de los cónyuges y en atención a lo solicitado por las partes, puede adoptar una decisión con ese contenido”. En este sentido, **IVARS RUIZ, J.**: *Guarda y custodia compartida...*, cit, considera que este modelo de guarda y de custodia no resulta ajeno al desarrollo social actual, sustentado sobre la base de la igualdad de los progenitores en el ejercicio de las responsabilidades que deben asumir con la prole (pág. 38).

Algún sector doctrinal, ha criticado la regulación que el artículo 92 Cc ofrece sobre la custodia compartida, por no concretar las diferentes modalidades en las que se pueda desarrollar⁸¹.

Se distingue, en este sentido, entre aquellos supuestos en los que los progenitores mantienen contacto diario y permanente con el menor⁸², por continuar viviendo en la misma casa, aunque en zonas separadas, de aquellas otras situaciones en las que se realiza una distribución temporal de los hijos, ya sea por días, semanas o meses, en los respectivos domicilios de cada progenitor⁸³. Es decir, los hijos son los que se trasladan a las viviendas de sus padres por períodos alternativos de tiempo⁸⁴.

⁸¹ **PÉREZ UREÑA, A.A.**: “La custodia compartida en la Ley 15/2005”, en *El Derecho, Boletín de Legislación*, Año IX, núm. 396, 2005, (pág. 2).

⁸² Existen pronunciamientos jurisprudenciales en los que se pacta un contacto diario y permanente de los hijos con ambos padres, distribuyendo el día en diferentes franjas horarias. Tal es el caso, por ejemplo, de la SAP de Jaén de 9 de mayo de 2005 (*Revista General del Derecho*, núm. 30, enero-marzo, 2006, [págs. 169 y 170]), de Girona de 3 de noviembre de 2006 (JUR 2007, 105329), y la de Barcelona de 1998 (DER 1998/22218), que aun distribuyendo el tiempo en períodos alternos, al vivir ambos progenitores en el mismo edificio, permitían las visitas constantes a uno u otro en cualquier momento.

⁸³ En esta situación, vid. las SAP de Valencia de 22 de julio de 2005 (JUR 2005/198875), atribuyó la custodia compartida por meses alternos, la SAP de Córdoba de 24 de abril de 2006 (JUR 2006/230967), fijó la custodia compartida por períodos escolares alternativos, de septiembre a agosto de cada año, ambos meses inclusive. El razonamiento de esta sentencia se basa en la igualdad de derechos y deberes que proclama la Constitución de 1978, siendo también reflejo de una realidad social en la que cada vez se intercambian con más frecuencia, entre ambos progenitores, las diversas funciones de la vida familiar. También la SAP de Barcelona de 20 de febrero de 2007 (JUR 2007/101427), que alterna la convivencia entre los padres cada quince días.

⁸⁴ Cabría otra alternativa, que consistiría en concretar la permanencia constante de los hijos en el que fue el domicilio familiar; en esta situación, los padres son los que, periódicamente, se trasladan a la vivienda para atenderlos (en este sentido, vid a **SILLERO CROVETTO, B.**: “La reforma del Código civil en materia de separación y divorcio: nuevas perspectivas”, en *Libro-Homenaje al profesor Manuel Amorós Guardiola, t. I*, Colegio de Registradores de la Propiedad, Madrid, 2006, (pág. 1780).

La doctrina, sin embargo, se muestra partidaria de no encorsetar las diferentes posibilidades de ejercicio de la custodia compartida. Consideran más adecuado conseguir un marco amplio y flexible para dar cabida a todas las posibles opciones de custodia⁸⁵.

Teniendo en cuenta que bajo la custodia compartida pueden hallar amparo diversas situaciones de convivencia de los hijos con sus padres, que supongan un reparto no necesariamente igual de tiempo de convivencia con cada uno de ellos⁸⁶, así como de las tareas o funciones que, en relación con su cuidado diario, se obliguen a asumir en razón a muy diversos factores (la edad de los hijos, la comodidad, el aprovechamiento escolar, problemas evolutivos, el horario laboral de los padres y su disponibilidad, etc), no tiene nada de extraño que las situaciones de desigualdad en el tiempo de convivencia con uno u otro progenitor puedan compensarse mediante la correspondiente pensión de alimentos.

Para la determinación de su importe, habrá de tenerse en cuenta las diferencias de ingresos que puedan existir entre los obligados a su pago, puesto que, permaneciendo inalterable la necesidad del alimentista, no sería acorde con los criterios legales, no procurar un cierto equilibrio y una razonable estabilidad en la calidad e intensidad de su cuidado integral, en lugar de someterlos a los vaivenes derivados de la diferente capacidad adquisitiva de sus progenitores custodios⁸⁷.

⁸⁵ En este sentido, vid. **IVARS RUIZ, J.**: *Guarda y custodia compartida...*, cit, (pág. 47). También **CAMPUZANO TOMÉ, H.**: “La custodia compartida...”, cit, (pág. 17).

⁸⁶ En este sentido, algunos pronunciamientos jurisprudenciales han decretado la custodia compartida, en vez de la exclusiva, por existir una auténtica identidad con el régimen de visitas que previa y originariamente se reconoció. Tal es el caso de la SAP de Las Palmas de 10 de noviembre de 2005 (JUR 2005/22343), que estableció la custodia compartida tras la ruptura de una unión extramatrimonial por entender que el régimen de visitas inicialmente pactado se aproximaba más a la custodia compartida que a la exclusiva.

⁸⁷ Vid. las SSTSJ de Cataluña 29/2008, de 31 de julio (RJ 2009/643) y 31/2008, de 5 de septiembre (RJ 2009/1449), que mantienen la obligación de la pensión de alimentos a los

Algún sector doctrinal, por su parte, se muestra partidario de establecer una contribución individualizada mensual para cada uno de los padres, atendiendo a su respectiva capacidad económica y a las necesidades ordinarias del menor. También se ha defendido la instauración de un fondo común nutrido por las aportaciones de ambos progenitores⁸⁸.

V. La compensación del trabajo doméstico

Junto a la compensación económica del artículo 97 Cc, se regula otra compensación mucho más específica, en cuanto que sólo puede nacer cuando el régimen económico del matrimonio es el de separación de bienes. En congruencia con lo dispuesto por el artículo 1.318 Cc que establece, con carácter general y cualquiera que sea el régimen económico conyugal, la obligación de las partes de contribuir al levantamiento de las cargas del matrimonio, el artículo 1.438 Cc pretende determinar cómo debe materializarse este deber cuando los cónyuges se encuentren sometidos al régimen de separación de bienes⁸⁹. En su virtud se dispone que “[...] el trabajo para la casa

hijos, incluso en aquellos casos en los que el período de permanencia de los padres con los hijos sea idéntico. El reconocimiento jurisprudencial de la custodia compartida y la determinación del importe de la pensión por alimentos se ha reconocido, sin ánimo de ser exhaustivos, por las SS AP de las Palmas de 26 de marzo de 2008 (vlex 38580880), de Madrid, de 17 de enero de 2007 (vlex 29562433), de Asturias de 19 de septiembre de 2007 (vlex 35827926), de Valencia de 18 de octubre de 2006 (vlex 373860) o de Córdoba de 10 de marzo de 2005 (vlex 52324606).

⁸⁸ En esta línea se expresa **CAMPUZANO TOMÉ, H.**: “La custodia compartida...”, cit, (págs. 1 a 26), para quien “desde el punto de vista de los efectos económicos, la adopción de una custodia compartida eliminaría la calificación de deudor de la pensión alimenticia que hasta ese momento venía siendo atribuida al progenitor a quien se le otorgaba el derecho de visitas”. Declarándose a ambos padres como responsables de la custodia, añade, “procedería arbitrar medidas dirigidas a distribuir entre ellos los gastos que genere tal comportamiento”.

⁸⁹ Es relevante tomar en consideración que en materia de contribución a las cargas del matrimonio se ha venido distinguiendo entre el aspecto interno, esto es, el cumplimiento de esta obligación por parte de los cónyuges, y el aspecto externo que hace alusión a la forma en que los cónyuges deben responder frente a terceros de estas cargas. Mientras que al primer aspecto (interno) hace referencia el artículo 1.438, la responsabilidad externa viene configurada en el párrafo 2º del artículo 1.440 a cuyo tenor se dispone que “en cuanto a las obligaciones

será computado como contribución a las cargas y dará derecho a obtener una compensación que el Juez señalará, a falta de acuerdo, a la extinción del régimen de separación”.

El presupuesto básico sobre el que se asienta esta compensación económica, radica en la contribución desigual de uno de los cónyuges para el trabajo para la casa e hijos. Esta circunstancia sirve como fundamento para situar, al extinguirse el régimen, en una posición deudora al cónyuge que, gracias a su déficit de trabajo doméstico ha podido desarrollar en mejores condiciones sus actividades generadoras de riqueza.

De alguna manera se ha querido manifestar que quien realiza el trabajo doméstico puede haber contribuido a las cargas del matrimonio por encima de lo que le corresponde y si eso es así, tiene derecho a ser compensado⁹⁰.

Ni la legislación ni la jurisprudencia ofrecen concepto alguno acerca de lo que debe entenderse por el trabajo que se desarrolla para el hogar. No se maneja, por tanto, un concepto unitario. De este modo, mientras que en algunos casos se hace referencia limitada, exclusivamente, al cuidado de la familia, en otros se exige que dicha atención se complete con la realización de las tareas domésticas o con la colaboración en las actividades económicas del consorte.

En cualquier caso, no se puede discutir que es una prestación compensatoria susceptible de cuantificación económica, que ostenta, por tanto, un valor estimable en el momento de la liquidación⁹¹.

contraídas en el ejercicio de la potestad doméstica ordinaria responderán ambos cónyuges en la forma determinada por los artículos 1.319 y 1.438”.

⁹⁰ Por la razón indicada, aunque en un sentido inverso, la STSJ de Navarra de 10 de febrero de 2004 (JT 2004/2476) rechaza el otorgamiento de la compensación del artículo 1438 porque el trabajo desarrollado en el hogar no constituyó una sobreaportación al sostenimiento de las cargas familiares. Vid. también las SSTSJ de Cataluña de 14 de abril de 2003 (JUR 2003/4579) y 10 de febrero de 2003 (JUR 2003/4464).

El trabajo doméstico debe comprender no sólo las labores domésticas puramente materiales, sino todo aquello que se realiza para lograr que las necesidades de la familia se encuentren plenamente cubiertas, “lo que en muchas ocasiones supone una verdadera labor de dirección moral, que no meramente de ejecución material”⁹².

La jurisprudencia y la doctrina han considerado trabajo doméstico, precisamente, el desarrollado por el cónyuge que se preocupa de garantizar todas las necesidades de la familia, aunque materialmente no sea quien las ejecute, sino que se limita a supervisar lo realizado por otro⁹³.

Mientras que la pensión compensatoria persigue contrarrestar en el futuro el empeoramiento que experimenta la situación económica de un cónyuge, a consecuencia de la ruptura matrimonial, y por ende, el imprescindible desequilibrio económico, la compensación por trabajo doméstico tiene por objeto satisfacer una deuda surgida en el pasado por el excedente de dedicación de un cónyuge al levantamiento de las cargas comunes, a través de las actividades desarrolladas en el hogar.

La pensión compensatoria se configura como un derecho económico independiente de las cargas y aportaciones al matrimonio. Se concibe como un

⁹¹ Vid. **HIJAS FERNÁNDEZ, E.**: *Derecho de Familia. Doctrina sistematizada de la Audiencia de Madrid*, 2ª. ed. Lex Nova, Valladolid, 2001, (pág. 702).

⁹² **ALBADALEJO GARCÍA, M.**: *Derecho Civil, tomo IV*, Bosch, Barcelona, 2002, (pág. 187).

⁹³ Es el caso del trabajo desarrollado por el servicio doméstico. En este sentido, SAP de Alicante de 23 de noviembre de 2001 (BDA 2001/2409) y de 30 de mayo de 2002 (BDA 2002/1278), y de Pontevedra de 23 de diciembre de 2002 (BDA 2003/107783). En la misma línea se expresan **BENAVENTE MOREDA, P.**: “Algunas consideraciones en torno al valor del capital humano en el régimen económico matrimonial”, *Estudios Jurídicos Homenaje al Profesor Luis Díez Picazo, Tomo II*, Madrid, 2003, (pág. 4436). **ALONSO RODRIGO, E, SERRANO ARGUESO, M, TOMAS MARTÍNEZ, G.**: “Consideraciones jurídicas en torno al trabajo en el hogar”, *Diario La Ley*, núm.5881, 2002, (pág. 2). **ÁLVAREZ OLALLA, M.P.**: *Responsabilidad patrimonial en el régimen de separación de bienes*, Aranzadi, Pamplona, 1996, (pág. 103).

derecho personal de quien se encuentra en una situación de desequilibrio económico, y está en conexión con el deber de socorro y asistencia mutua. Por su parte, la compensación del artículo 1.438 Cc presenta una función objetiva de la dedicación pasada a la familia, vigente sólo en el régimen de separación hasta la extinción del mismo⁹⁴. Presenta por tanto una naturaleza material diferente, lo que no excluye que ambas prestaciones económicas sean compatibles entre sí⁹⁵.

La función de la pensión compensatoria, por el contrario, se encuentra alejada de la sustancia estrictamente resarcitoria que imprime el artículo 1.438 Cc. Distinto será que, en ocasiones, los términos del convenio regulador o de la sentencia de separación o divorcio, resulten confusos e imprecisos, de modo que se denomine ‘compensación por trabajo’ a lo que, en puridad, es ‘pensión compensatoria’ o viceversa.

VI. La indemnización por nulidad matrimonial

La sentencia de nulidad matrimonial supone la declaración de inexistencia jurídica y formal del vínculo matrimonial. De esta situación, sin embargo, no se debe inferir que uno de sus miembros pueda reclamar del otro algún tipo de prestación económica, por los posibles desajustes y perjuicios derivados de una situación de convivencia previa. Negar que una de las partes del matrimonio, declarado nulo, no ha podido empeorar económicamente tras el cese de la relación conyugal, porque se considere que no ha existido, resulta ser excesivamente teórico y parcial.

⁹⁴ En similares términos se expresan las SSAAPP de Zaragoza de 5 de Noviembre de 2003 (BDA 2004/89532), de Almería de 17 de febrero de 2003 (EDJ 2003/10173), de Madrid de 12 de enero de 2001 (BDA 2001/102468), de Castellón de 22 de octubre de 2002 (BDA 2002/1735), de Valencia de 12 de marzo de 2003 (EDJ 2003/27550) y de 4 de marzo de 2004 (BDA 2004/170365), de Santa Cruz de Tenerife de 26 de marzo de 2004 (BDA 2004/135799) y de Madrid de 17 de mayo de 2004 (BDA 2004/1235).

⁹⁵ Vid. la STSJ de Cataluña de 27 de abril de 2000 (RJ 2000/4125).

La legislación civil reconoce el derecho a la percepción de una pensión compensatoria en las situaciones de separación y divorcio, si bien no sucede lo mismo en los casos de nulidad matrimonial, para la que se prevé a favor del cónyuge de buena fe, el derecho a percibir una indemnización, siempre que haya existido convivencia conyugal (artículo 98 Cc)⁹⁶.

No se exige, o al menos así lo parece, la concurrencia de desequilibrio económico alguno en relación con la posición del otro cónyuge, que implique un empeoramiento respecto a la situación anterior en el matrimonio declarado nulo, pues el supuesto de hecho y la *ratio* normativa son distintos en uno y otro caso. Los únicos requisitos exigidos para gozar del derecho a la indemnización por nulidad matrimonial son la declaración de nulidad, la buena fe y la convivencia conyugal.

La reflexión doctrinal y jurisprudencial en torno a la institución de la nulidad matrimonial, se ha centrado fundamentalmente en determinar cuál es la auténtica naturaleza jurídica de esta indemnización.

La cuestión estriba en precisar si el término indemnización está usado en un sentido técnico, queriendo significar que la naturaleza de la prestación a satisfacer es de carácter indemnizatorio, o si, por el contrario, la expresión no predetermina su auténtica naturaleza, que sería más exactamente compensatoria, cumpliendo, además, una función análoga a la pensión del artículo 97 Cc.

Pensión e indemnización son conceptos diferentes, tanto en un sentido técnico como jurídico, aunque sin duda poseen características comunes. Por un lado, la pensión se presenta como una obligación de tracto sucesivo y carácter periódico tendente a subvenir las necesidades de uno de los cónyuges como consecuencia

⁹⁶ Por el contrario, en las situaciones de nulidad del matrimonio, el Derecho Catalán reconoce expresamente el derecho a la percepción de una pensión compensatoria *ex* artículo 97 Cc (vid. artículo 84 Ley 9/1998, de 15 de julio, de Código de Familia Catalán).

del desequilibrio económico que la separación o el divorcio le ocasiona. La indemnización, por el contrario, no goza necesariamente de tales caracteres.

Por otro, aunque lo normal sea que la indemnización prevista en el artículo 98 Cc se haga efectiva mediante la entrega de un capital, nada obsta para que se divida el pago en plazos. Incluso puede ser sustituida por cualquiera de las medidas previstas en el artículo 99 Cc.

El texto inicial del artículo 98 disponía que “el cónyuge cuyo matrimonio haya sido declarado nulo tendrá también el derecho a la pensión a que se refiere el artículo anterior, si por la convivencia marital la sentencia produce una situación análoga”, de forma que si el legislador hubiese querido otorgar los mismos efectos económicos de la separación y el divorcio a la nulidad matrimonial, hubiera bastado con mantener aquella redacción⁹⁷.

Sin embargo, la inicial equiparación de la pensión y de la indemnización por nulidad matrimonial, a la que se denomina pensión en el Proyecto de Ley, cede por razones técnico-jurídicas a una regulación diferenciada de la primera, por la evidente distinta naturaleza que la configura, poniendo en duda su posible alcance estrictamente restaurador del desequilibrio económico matrimonial, que la doctrina y jurisprudencia mantiene en el primer aspecto, aproximando de hecho el contenido y efectos de ambas⁹⁸.

A la indemnización del artículo 98 Cc, se le reconoce la función de ser una equitativa reparación económica equilibradora de los amplios y variados desajustes que pueda ocasionar la nulidad de un matrimonio por la extinción de

⁹⁷ Vid. **ROCA TRÍAS, E.**: “De los efectos comunes de la nulidad, separación y divorcio. Artículos 90 a 101”, *Comentarios a las reformas del Derecho de familia*, Tecnos, Madrid, 1984, (pág. 631).

⁹⁸ En este sentido, **GAVÍLAN LÓPEZ, J.**: “Indemnización por razón de una nulidad”, en *Matrimonio: nulidad canónica y civil, separación y divorcio*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2004, (pág. 172).

un proyecto común de vida, que ha ido consolidándose en los años de convivencia hasta producir su desaparición.

La indemnización por nulidad matrimonial se proyecta a reducir distancias económico-sociales entre los que en su día estuvieron unidos por vínculo matrimonial [...] ⁹⁹. Más bien la norma se proyecta a reducir distancias económico-sociales entre los que en su día estuvieron unidos por un legítimo vínculo matrimonial, polarizándose sobre los principios de autosuficiencia y neutralidad de costes, al faltar una adecuada institución estatal de previsión social autónoma, sobre todo para las mujeres carentes de actividades laborales” ¹⁰⁰.

Como sostiene el Alto Tribunal, la prestación por nulidad matrimonial cumple una función equilibradora, tendente a la reparación de un desequilibrio económico, y vincula su razón de ser a la existencia de un desajuste derivado de la extinción de un proyecto de vida en común, argumentos que remiten, sin duda, a los presupuestos determinantes de la compensación regulada en el artículo 97 Cc ¹⁰¹.

No puede obviarse, por tanto, la equiparación en cuanto a su alcance y contenido, con la finalidad de cumplir la función instrumental y resolutoria de

⁹⁹ Además se presenta compatible con la responsabilidad extra-contractual del artículo 1.902 Cc La compatibilidad estriba en el hecho de que mientras el presupuesto fáctico de la indemnización del artículo 98 Cc es el mero hecho de la convivencia, el del artículo 1902 es el daño o perjuicio que uno de los cónyuges ocasiona al otro de forma culpable o negligente [STS de 26 de noviembre de 1985 (RJ 1985/5901)].

¹⁰⁰ STS de 10 de marzo de 1992 (RJ 1992, 2014). En parecidos términos, las SSTS de de 23 de febrero de 1993 (AC 666/1993) y de 26 de noviembre de 1985 (AC 173/1986).

¹⁰¹ También lo entiende así la SAP de Pontevedra de 4 de abril de 2002 (AC 2002, 896), en la que tras reproducirse los argumentos del TS se extrae la siguiente conclusión: “[...] la redacción dada al precepto (artículo 98 Cc), salvo en el aditamento de condicionar el derecho indemnizatorio únicamente a favor del cónyuge de buena fe, guarda correspondencia en su espíritu y finalidad con su primitiva redacción en el proyecto de ley”. En parecida dirección la SAP de Ávila de 24 de mayo de 2002 (JUR 2002, 231605), que vincula el derecho a la prestación en caso de nulidad a la existencia de un desequilibrio económico.

conflictos matrimoniales, reconociendo, en todo caso, los derechos adquiridos por un cónyuge, en cuanto a su dedicación personal y patrimonial durante la etapa de convivencia de una matrimonio formalmente declarado nulo, pero existente en sus aspectos materiales.

La distinta naturaleza jurídica de ambas prestaciones económicas tienen en común, sin embargo, la constitución de hecho y de derecho de una familia a la que se le reconocen unos efectos específicos, contemplados en el artículo 79 Cc, en virtud del cual se dispone que “la declaración de nulidad del matrimonio no invalidará los efectos ya producidos respecto de los hijos y del contrayente o contrayentes de buena fe”.

En este contexto, no puede mantenerse una interpretación restrictiva que niegue la existencia de relaciones personales y patrimoniales durante la vigencia del matrimonio, ahora declarado nulo, pues contravendría el fundamento tuitivo constitucional del artículo 39 CE y el principio de igualdad del artículo 14 CE, por la discriminación respecto de los supuestos de separación y de divorcio, diferenciada en la distinta causa jurídica que origina la ruptura matrimonial, en detrimento de los comunes efectos y consecuencias que se regulan, cuando consta la inicial intención del legislador de equipararla en el proyecto de ley, finalmente no acogida por la objetiva inexistencia jurídico-formal de matrimonio.

No se puede obviar, además, que el artículo 98 Cc se mantiene dentro del capítulo dedicado a los efectos comunes de la nulidad, separación y divorcio, reconocimiento explícito de la equiparación legal, previéndose el supuesto básico del derecho a indemnizar siempre que concurra la buena fe en el reclamante, más la exigencia de convivencia marital y remisión general al artículo 97 Cc.

La equiparación de la indemnización por nulidad matrimonial a la pensión compensatoria prevista para la separación o el divorcio, hay que relacionarlo con

la ponderación del desequilibrio económico que, en su caso, se haya podido producir. Es necesario que concurra esta circunstancia para que pueda establecerse, a partir de lo cual se fijará la cuantía pertinente de acuerdo con las circunstancias enumeradas, suponiendo, por tanto, una equiparación en su contenido y efectos.

Aún considerando que ambas prestaciones económicas tienen una naturaleza jurídica diferente, la indemnización por nulidad matrimonial se encuentra equiparada de hecho a la pensión compensatoria¹⁰².

VII. Las prestaciones económicas que se derivan de la ruptura de la pareja de hecho

1. Consideraciones generales

La familia es un instrumento para que quienes la integran materialicen los objetivos y finalidades previstas en el artículo 10 CE¹⁰³. Los poderes públicos, sin duda, deben intervenir como garantes de los Derechos fundamentales (artículo 53 CE). En esta línea, la realidad familiar que hoy en día representan las uniones de hecho constituye un medio instrumental para alcanzar el libre desarrollo de la personalidad, tan legítimo y digno como el matrimonio.

Se ha reconocido expresamente la aplicación de las normas constitucionales que les pueden afectar directa o indirectamente. El artículo 9.2, que impide su discriminación, en aras de los principios de libertad e igualdad, el artículo 10.1, que les aplica el principio de dignidad de la persona, y el artículo 14 que

¹⁰² En el sentido que se apunta, vid. **GAVILAN LÓPEZ, J.**: “Indemnización por razón de una nulidad”, en *Matrimonio: nulidad canónica y civil, separación y divorcio*, cit, (págs. 174 y 175).

¹⁰³ Dispone este artículo en su apartado 1º que “la dignidad de la persona, los derechos individuales que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social”. Un amplio comentario de la incidencia de estos derechos fundamentales en el ámbito de las relaciones familiares, puede verse en **PEREDA GÁMEZ, F.J.**: *Las cargas familiares. El régimen económico de las familias en crisis*, La Ley, Madrid, 2007, (págs. 80 a 99).

proclama el principio de igualdad para evitar un trato discriminatorio. Más específicamente, el artículo 39.1, que reconoce la protección de la familia, y ésta no sólo es la que se funda en el matrimonio, sino también la que se basa en la convivencia *more uxorio*¹⁰⁴.

El Derecho debe otorgar la misma protección y el mismo respeto jurídico a las relaciones verticales, sea cuál sea la relación, matrimonial o no, que una a sus progenitores, consagrándose, en consecuencia, la igualdad entre los hijos sin tener en cuenta su filiación. Pero el hecho de que ambos modelos familiares, gocen de idéntica protección conforme a lo dispuesto por el artículo 39 CE¹⁰⁵, no se debe inferir, necesariamente, que el ordenamiento jurídico deba conceder u otorgar un tratamiento absolutamente igualitario, a las denominadas por la doctrina relaciones horizontales, es decir, a los efectos personales que genera desde que se constituye hasta que se disuelve (artículos 66 a 71 Cc).

La familia no matrimonial responde, tanto en su función como su finalidad, a lo que es el matrimonio, no celebrándose éste, bien de forma consciente y querida, bien por existir algún obstáculo legal. Responde a un propósito común de unidad de vida y se caracteriza por una confluencia de rentas análogas a las

¹⁰⁴ Vid. la STS de 5 de marzo de 2003 (RJ 2003/4) [fdº 2]. Con anterioridad, también, la STS de 21 de octubre 1992 (RJ 1992/8589) [fdº 5], reconoce “[.....] la plena legalidad como manifestación del Derecho fundamental al libre desarrollo de la personalidad (artículo 10 CE) y la susceptibilidad de constituir con ella una familia tan protegible como la creada a través de la unión matrimonial (artículo 39 CE)”. La STS de 17 de enero de 2003, ya citada, y de 12 de septiembre de 2005 (RJ 2005, 7148), han destacado que se encuentran afectadas por principios de rango constitucional, y en particular, por la libertad como valor superior del ordenamiento jurídico (artículo 1.1 CE), que obliga a los poderes públicos a promover las condiciones para su realidad y efectividad (artículo 9.2 CE) y justifica, como se precisa en la STS de 12 de septiembre de 2005 citada, que el Título relativo a los derechos y deberes fundamentales tenga como pósito la dignidad de la persona, el libre desarrollo de la personalidad y el respeto a la Ley y a los derechos de los demás (artículo 10.1 CE), sin olvidar el principio de igualdad que impide todo trato discriminatorio (artículo 14 CE) y la expresa protección a la familia (artículo 39.1 CE), no solo la fundada en el matrimonio, sino también en la convivencia "*more uxorio*".

¹⁰⁵ Vid. SSTC 222/1992, de 11 de diciembre, 47/1993, de 8 de febrero, 38/1991, de 14 de febrero, 77/1991, de 11 de abril, 66/1994, de 28 de febrero. También las SSTS de 18 de mayo de 1992 (RAJ 4907) y 21 de octubre de 1992 (RAJ 8589).

de la familia matrimonial, e incluso por el deber “legal” de mantenimiento recíproco, aunque sin que exista en un sentido técnico comunicación de patrimonios¹⁰⁶.

La aplicación a la familia no matrimonial de la normativa que corresponde a la fundada en el matrimonio, requiere de la concurrencia de concretos requisitos consustanciales a su propia naturaleza¹⁰⁷. De ahí que la convivencia *more uxorio* deba desarrollarse en régimen de convivencia diaria y estable, con permanencia temporal consolidada a lo largo del tiempo, practicada de forma externa y pública con acreditadas actuaciones conjuntas de los interesados, creándose así una comunidad de vida amplia, intereses y fines, en el núcleo de un mismo hogar¹⁰⁸.

En primer lugar, se requiere la existencia de una convivencia estable. En tanto que un matrimonio puede existir sin ésta, pues el vínculo matrimonial no prescribe, la unión libre no es pensable sin convivencia, puesto que le falta el vínculo formal que mantiene al matrimonio aún en contra de la voluntad de los casados, mientras no se divorcien. En segundo lugar, adicionalmente, se precisa la voluntad de permanencia y estabilidad, que se manifiesta por el

¹⁰⁶ En este sentido, resulta significativa la STS de 27 de mayo de 1998 (RJ1998/3382), según la cual “del hecho de que exista una convivencia *more uxorio*, no se puede deducir sin más la voluntad de constituir un patrimonio común; si alguna deducción cabe hacer es la de que cada uno conserva su total independencia frente al otro” [fdº 3]. En la misma línea se expresa, más recientemente, **ESPADA MALLORQUIN, S.**: “El argumento analógico en la resolución de los conflictos derivados de la ruptura *inter vivos* de la pareja de hecho. Comentario a la STS de 19 de octubre de 2006”, *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 15, enero 2007, (págs. 303 y 304).

¹⁰⁷ Sobre la naturaleza jurídica de las uniones de hecho, por todos, **AMUNÁTEGUI RODRÍGUEZ, C.**: *Uniones de hecho...*, cit, (págs. 145 a 156).

¹⁰⁸ En este sentido se expresa la STS de 18 de mayo de 1992 (RJ 1992/4907) [fdº. 4], que añade que la publicidad que se le exige a la unión de hecho «supone una convivencia practicada de forma externa y pública, con acreditadas actuaciones conjuntas de los miembros de la pareja». En el mismo sentido, las SSAP de A Coruña, de 20 de junio de 2003 (AC 2003, 1543) y de Valencia, de 9 de diciembre de 1998 (AC 1998, 2428).

tiempo real y efectivo de convivencia en una situación equivalente a la de los cónyuges, poseer un hogar y descendencia común¹⁰⁹.

La idea de estabilidad debe comportar, en cualquier caso, una cierta duración y permanencia en el tiempo, pero ¿cómo puede demostrarse la relación duradera y estable de la pareja de hecho?

La cuestión debe pasar, necesariamente, por la conformación de los medios de prueba suficientes que acrediten la existencia de una convivencia análoga a la marital, como puede ser el transcurso de un plazo determinado de tiempo, la existencia de bienes e hijos comunes, una escritura pública o un acta de notoriedad¹¹⁰. En la misma línea, como verdadero elemento probatorio de la realidad de la unión de hecho, no se pueden obviar los registros administrativos creados al efecto¹¹¹.

¹⁰⁹ En efecto, no se puede discutir la necesidad de que la convivencia en una pareja de hecho sea continua y estable, al ser éstas unas notas que vienen a representar el modo de vida al que tiende el matrimonio, y por tanto pueden (o deben) extrapolarse a la convivencia *more uxorio*. Son muchas las sentencias que aluden a la necesidad del carácter ininterrumpido de la convivencia, sin que por supuesto se considere como interrupción su cese temporal, por ejemplo, por causas o motivos profesionales (en este sentido, las SSAAPP de Granada de 28 de junio de 2003 [AC 1993, 1180], de Zaragoza de 26 de noviembre de 1999 [AC 1999, 6500] y de Pontevedra de 1 de junio de 1999 [AC 1999, 5153]).

¹¹⁰ La jurisprudencia ha reconocido la necesidad de acudir a las presunciones como medios para apreciar la existencia de la convivencia marital de una pareja de hecho. Múltiples ejemplos se recogen en **PÉREZ UREÑA, A.A.**: *Uniones de hecho. Estudio práctico de sus efectos civiles*, cit, (págs. 64 a 66).

¹¹¹ Los registros administrativos deben calificarse como registros de información, y no como registros de seguridad jurídica, por lo que no pueden cumplir la función de publicidad material, además de que no confieren a los inscritos los beneficios que se derivan de la inscripción en un Registro civil. Su utilidad real se encuentra en la concesión de determinados beneficios de carácter municipal o autonómico, aunque desde el punto de vista del Derecho civil su valor se limite a su consideración como un medio más de prueba. Sobre estos aspectos, vid. **RICO RICO RUIZ, M.**: “Las uniones de hecho no matrimoniales: consideraciones generales y aspectos registrales”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 685, septiembre-octubre, 2004, (págs. 39 y ss). También **ZURILLA CARIÑANA, M.A.**: “Las uniones de hecho. Aspectos patrimoniales”, *Aranzadi Civil*, núm. 22, 2007 [BIB 2007/2040], (pág. 3).

Pero no se puede pretender una equiparación plena en derechos, pues supondría desnaturalizar ambas realidades. Las parejas de hecho carecen actualmente de regulación legal estatal, aunque, como realidad jurídica no prohibida por el Derecho, produce determinados efectos¹¹².

El único concepto de familia jurídicamente relevante es el que la norma positiva recoja expresamente¹¹³, aunque el Derecho no puede, ni debe, ignorar la realidad

¹¹² Resulta destacable en el sentido apuntado la doctrina sentada por la STC 184/1990, de 15 de noviembre, en la que puede leerse el siguiente voto particular: “tan familia es la unión de los cónyuges como la unión afectiva y estable de una pareja” (Voto particular del Magistrado **GIMENO SENDRA** [BOE núm. 289, de 3 de diciembre de 1990]). La presente STC deja claro, en todo caso, que la atribución legal a las uniones de hecho de los mismos beneficios que al matrimonio no menoscaba los artículos 32 y 39 CE [fdº 3, *in fine*, y 4]. También la STC 29/1991, de 14 de febrero, que indica: “insisto en que no pretendo una equiparación de matrimonio y unión de hecho, sino sólo afirmar que algunos efectos de la situación de convivencia son exactos a los del matrimonio y que por ello merecen el mismo tratamiento jurídico, pese a la inexistencia de vínculo formal y legal” (Voto particular del Magistrado **DE LA VEGA BENAYAS** [BOE núm. 64, de 15 de marzo de 1991]). En idéntico sentido se expresa la STC 222/1992 (RJLL 2078-TC/1992) y las SSTs de 5 de julio (RJ 2001/4993) y 27 de marzo, ambas de 2001 (RJ 2001/4770), así como la de 16 de julio de 2002 (RJ 2002/6246).

También la STS de 17 de enero de 2003 (RJ 2003, 4), resumiendo las soluciones dadas a estas situaciones por la jurisprudencia anterior del Alto Tribunal, declara que “[...] dicha convivencia, entendida como una relación a semejanza de la matrimonial, sin haber recibido sanción legal, no está regulada legalmente, ni tampoco prohibida por el Derecho; es ajurídica, pero no antijurídica; carece de normativa legal, pero produce o puede producir una serie de efectos, que tienen trascendencia jurídica y deben ser resueltos con arreglo al sistema de fuentes del Derecho. La idea no es tanto pensar en un complejo orgánico normativo -hoy por hoy inexistente- sino en evitar que la relación de hecho pueda producir un perjuicio no tolerable en Derecho a una de las partes, es decir, la protección a la persona que quede perjudicada por una situación de hecho con trascendencia jurídica”.

¹¹³ En este sentido, se ha de tomar en consideración que no existe ningún concepto de familia en los textos positivos de Derecho civil y procesal, ni ha existido antes de la promulgación de la Constitución un reflejo normativo de la familia como instituto jurídico autónomo. Tal situación ha dado lugar a un desarrollo normativo que evoca distintas nociones de familia en ámbitos a veces paralelos y compatibles, pero en otros casos de forma superpuesta o de manera contradictoria y excluyente entre sí. Múltiples ejemplos de lo señalado pueden verse en **PEREDA GÁMEZ, F.J.**: *Las cargas familiares...*, cit. (págs. 102 y 103). No hay un concepto intemporal de familia; por el contrario se debe hablar de familias en plural para designar modelos con arreglo a los cuales los grupos humanos se han organizado históricamente, debiéndose precisar que su significado está a la influencia de factores socio-

social que en todo caso debe regular. Muy al contrario, dada la amplitud del modelo constitucional de familia reconocida, resulta posible admitir muy distintas realidades familiares¹¹⁴, lo que, a nuestro juicio, permite adecuar el concepto normativo de ésta institución a las exigencias sociales imperantes en cada momento¹¹⁵.

Pero no es nuestra pretensión analizar extensamente las consecuencias jurídico-privadas de las parejas de hecho, que han sido estudiadas ampliamente por la doctrina civil, sino, simplemente, dejar constancia de los criterios más aceptados por la doctrina y la jurisprudencia para reconocer compensaciones económicas entre los convivientes de hecho cuando cesa la convivencia familiar tras la ruptura de la pareja.

económicos que, en la actualidad conforman la familia como el núcleo padres-hijos, (**DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN, A.**: *Sistema de Derecho Civil*, vol. IV, [pág. 30]).

¹¹⁴ **GAVIDIA SANCHEZ, J.V.**: “La libertad de elegir como cónyuge a otra persona del mismo sexo y de optar entre el matrimonio y una unión libre (análisis crítico de la constitucionalidad del matrimonio homosexual y del llamado *divorcio expres*”, en *La reforma del matrimonio...* cit, (págs. 21 y ss).

¹¹⁵ Tanto el origen como la extinción de la familia, han coincidido histórica y normativamente con la celebración del matrimonio y el fallecimiento de los cónyuges que la conformaban, respectivamente. Lo normal era que una persona perteneciera durante su vida a dos núcleos familiares: uno primero de origen, formado por sus padres, y otro posterior, de creación propia, constituido por el mismo, su cónyuge y descendientes directos. Esta perspectiva, sin embargo, cambia y las personas pasan a lo largo de su vida por distintos “ciclos domésticos”, como se pone de relieve por el notable incremento de las situaciones de disolución del vínculo matrimonial y al incremento de las uniones de hecho, lo que supone que un mismo sujeto pueda pasar por diferentes situaciones familiares de convivencia a lo largo de su vida. Así es, la separación entre familia y matrimonio es cada vez más evidente tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, de manera que ya no cabe concebir los derechos a contraer matrimonio y fundar una familia como derechos indisolubles ni cabe hablar del matrimonio como el único fundamento de la misma (**SERRANO MORENO, J.L.**: “La familia como asunto de Estado, el matrimonio como derecho del ciudadano”, en *Revista Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, núm. 4, 2001, [pág. 46]). Para **SÁNCHEZ MARTÍNEZ, O.**: “Constitución y parejas de hecho”, en *Revista de Derecho Constitucional*, núm. 58, enero-abril 2000, durante mucho tiempo se ha presentado a la familia como una realidad convivencial fundada en el matrimonio indisoluble y heterosexual, pero tal estructura familiar se revuelve sobre sus más sólidos cimientos con la aparición de nuevas fórmulas de convivencia (pág. 45).

En este sentido, son las relaciones patrimoniales entre los convivientes las que, sin duda, han sido objeto de mayor atención. Análisis que se ha materializado tanto desde un punto de vista comparativo con el régimen patrimonial que rige entre cónyuges, como desde la posible justificación que, desde las soluciones generales ofrecidas por el Derecho civil, pueden tener las atribuciones patrimoniales realizadas entre los componentes de la unión, con el objetivo primordial de alcanzar su plena admisibilidad. Como señala PÉREZ UREÑA, la idea es evitar que la relación de hecho pueda producir a una de las partes un perjuicio no tolerable en Derecho, es decir, la protección a la persona que quede perjudicada tras la ruptura de la unión¹¹⁶.

Se echa en falta, además, una legislación estatal que regule y armonice la diversidad legislativa provocada por las Comunidades Autónomas, que, para regular la situación jurídica de la convivencia de hecho han dictado su propia normativa. Por ello, en determinados territorios coexisten dos modelos familiares diferentes, el matrimonial y la unión de hecho. En otros, el modelo familiar matrimonial perdura.

2. Los recursos jurídicos adoptados por la jurisprudencia para la protección del conviviente más perjudicado

Dejando de lado la ruptura inevitable de la convivencia de hecho por el fallecimiento de alguno de los miembros de la pareja, lo que también acontece en el matrimonio, la ruptura de la unión de hecho se produce por el cese de la convivencia. Este es probablemente la mayor diferencia que presenta respecto al matrimonio, al no existir formalidad alguna ni para su establecimiento ni para su disolución, alejándose de todas las complicaciones que implica una ruptura matrimonial.

No obstante, de esta situación no se debe inferir que no surjan los mismos problemas en cuanto a los bienes de la pareja, al posible reconocimiento

¹¹⁶ PÉREZ UREÑA, A.A.: *Uniones de hecho...*, cit, (pág. 40).

pensiones y compensaciones económicas, la titularidad o uso de la vivienda familiar o, por supuesto, la relación con los hijos.

A pesar de ello, la aplicación de la pensión por desequilibrio económico prevista en el artículo 97 Cc para los casos de divorcio y separación matrimonial, o la articulación de cualquier otra medida compensatoria de similar naturaleza, en los casos de crisis familiar de las uniones de hecho, se plantea fundamentalmente por la inexistencia en el Derecho Común de una regulación específica, homogénea y armonizadora para este tipo actual de convivencia familiar¹¹⁷.

Para determinar qué fórmula resulta adecuada para satisfacer el derecho del conviviente perjudicado patrimonial y económicamente por la ruptura de la pareja, se hace preciso distinguir los supuestos en los que existe pacto de convivencia a fin de regular en dicho sentido las consecuencias de su cese, de aquellos otros en los que no tiene lugar dicha previsión.

Si con carácter previo a la concurrencia de una situación de esta naturaleza, los integrantes de una familia no matrimonial convienen algún tipo de compensación económica, se deberá de estar a lo dispuesto al efecto, puesto que son plenamente válidos y vinculantes los pactos y convenios reguladores de las relaciones y efectos de la unión de hecho. Los que actúan de esta forma hacen uso del principio general de la autonomía de la voluntad, que consagra el artículo 1.255 Cc, en cuya virtud “los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral o al orden público”¹¹⁸.

¹¹⁷ Si existe, sin embargo, una relación legal directa entre la pensión compensatoria y la familia no matrimonial, cual es la pérdida del derecho a su percepción en aquellos supuestos en los que su acreedor mantenga una relación de afectividad análoga a la conyugal con otra persona (artículo 101 Cc).

¹¹⁸ Esta clase de pactos fueron recomendados por la STS de 16 de abril de 1996 citada *supra*. Son pactos que presentan además una causa lícita, por lo que no les afecta lo dispuesto

La importancia de los pactos de convivencia se constata también en la inaplicación a los convivientes del deber de socorro mutuo entre cónyuges, que contempla el artículo 68 Cc¹¹⁹. Tampoco les resulta de aplicación la obligación general de alimentos entre parientes, pues entre las personas obligadas *ex* artículo 143 Cc no se les cita¹²⁰, y como reconoce la doctrina jurisprudencial no cabe la aplicación analógica de tales preceptos respecto a las uniones de hecho¹²¹.

Aunque no se puede negar que quienes conforman la pareja de hecho, recíproca y voluntariamente, atiendan a sus respectivas necesidades, lo que, a

por el artículo 1.275 Cc, en cuya virtud “los contratos sin causa o con causa ilícita no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral”. Por su parte, las Leyes autonómicas de parejas de hecho han incluido expresamente en el contenido de los pactos que pueden suscribir (entre otras, Andalucía [artículo 7], Aragón [artículo 5], Asturias [artículo 5], Baleares [artículo 4], Canarias [artículo 7], Cataluña [artículos 3 y 32], Navarra [artículo 5] o País Vasco [artículo 5]).

¹¹⁹ Es opinión generalizada la no extensión de las normas que disciplinan las relaciones personales entre los cónyuges (entre ellos el deber de socorro mutuo) a la relación de pareja, no pareciendo así posible que lo asuman los convivientes. En este sentido, puede verse a **MESA MARRERO, C.:** *Las uniones de hecho. Análisis de las relaciones económicas y sus efectos*, Aranzadi, Navarra, 1999, (pág. 112). **LACRUZ BERDEJO, J.L.:** “Matrimonio y unión libre”, en *Actualidad Civil (AC)*, núm. 6, 1999, (pág. 1068). Por el contrario, consideran admisible que los convivientes pacten asumir determinados derechos y obligaciones reconocidos en los artículos 67 y 68 Cc, **GALLEGO DOMÍNGUEZ, I.:** *Las parejas no casadas y sus efectos patrimoniales*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1995, (pág. 116).

¹²⁰ El nacimiento de la deuda de alimentos requiere que entre quien los reclama y quien debe prestarlos exista un determinado vínculo familiar. El parentesco que se requiere entre acreedor y deudor debe estar legalmente predeterminado, de modo que fuera de los vínculos de sangre previstos en el artículo 143 Cc, únicamente los que se basan en el matrimonio son susceptibles de generar un deber de alimentos, quedando al margen en consecuencia aquellos vínculos basados en una relación de convivencia como es la que conforma la familia no matrimonial.

¹²¹ Así lo ha entendido la jurisprudencia, que mantiene que no pueden fijarse alimentos a favor del miembro de la unión de hecho que se encuentre en situación de necesidad en virtud de los artículos 142 y siguientes Cc. Vid. las SSAP de Cantabria de 7 de abril de 2004 (JUR 2004, 171394), de Barcelona de 5 de noviembre 1999 (AC 1999, 8592), de Asturias de 22 de junio de 1994 (AC 1994, 1156) y de 4 de noviembre de 1994 (AC 1994, 2005).

nuestro juicio, será el proceder habitual de una familia no matrimonial que convive de forma estable¹²².

Constatada la realidad de la estabilidad de la unión de hecho, se ha llegado a justificar el sustento recíproco entre los convivientes en virtud de una obligación natural, por entender que obedece a una justa causa conforme a lo dispuesto por el artículo 1.901 Cc¹²³. Incluso, sería posible que se pactaran los correspondientes alimentos, al amparo de lo que dispone el artículo 153 Cc, en cuya virtud “las disposiciones que preceden (relativas a alimentos entre parientes) son aplicables a los demás casos en que por [...] pactos se tenga derecho a alimentos [...]”¹²⁴.

En definitiva, a nuestro juicio, será en virtud de la autonomía de la voluntad, y por ende, a través de los pactos que se alcancen, los cauces más adecuados para

¹²² Vid. **MARTÍNEZ RODRIGUEZ, N.**: “¿Están los convivientes de hecho obligados a prestarse alimentos?”, en *Uniones de hechos: XI jornadas jurídicas*, Lleida, Ediciones de la Universidad de Lleida, 1998, (págs. 345 y ss). Para **GARCÍA RUBIO, M.P.**: *Alimentos entre cónyuges...*, cit, “la buena fe en el ejercicio de los derechos y la confianza recíproca generada por la convivencia son bases suficientes para crear entre los dos miembros de la pareja el deber de mutua solidaridad en tanto que dure la obligación que les llevará a contribuir el uno para el otro” (pág. 206). Significativas resultan también las palabras de **CORRAL GIJÓN, M.C.**: “Las uniones de hecho y sus efectos patrimoniales (parte 2ª: efectos patrimoniales)”, *RCDI*, núm. 664, marzo-abril, 2001 [vlex 328167], cuando señala que “el derecho de alimentos es tan natural y perentorio que no es preciso ni plantearlo: mal se puede convivir si éstos no se prestan entre sí las más eventuales cosas necesarias para subsistir” (pág. 20).

¹²³ Señala el artículo 1901 Cc que “se presume que hubo error en el pago cuando se entregó cosa que nunca se debió o que ya estaba pagada; pero a aquél a quien se pida la devolución puede probar que la entrega se hizo a título de liberalidad o por otra justa causa”. Vid. **LÓPEZ JIMENEZ, D.**: *Prestaciones económicas como consecuencia de la ruptura de las parejas no casadas*, Aranzadi, Navarra, 2007, (pág. 132).

¹²⁴ En este sentido, **POUS DE LA FLOR, M.P.**: “Crisis de pareja: consecuencias patrimoniales por ruptura de las uniones de hecho”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 712, marzo-abril, 2009, (pág. 818). En la jurisprudencia, las SSTs de 18 de noviembre de 1994 (AC 1994, 159), de 4 de junio de 1998 (AC 1998, 993) y de 27 de mayo de 1998 (AC 1998, 887).

solventar los eventuales problemas que pudieran suscitarse, no solo ya tras la ruptura de la unión y cese de la convivencia, sino también durante la etapa de estabilidad. Entre tales pactos están, sin duda, los posibles alimentos que deban ser satisfechos al conviviente más necesitado de protección¹²⁵.

En otro caso, si no se ha previsto nada, resulta difícil justificar *a priori* alguna medida que permita examinar y comprobar si la convivencia ha podido provocar o no algún perjuicio de tipo económico o patrimonial.

Ante esta falta de reconocimiento normativo, las compensaciones económicas que pudieran reconocerse al más desfavorecido tras la situación de crisis familiar, se defendieron por el Tribunal Supremo, al considerar que el Derecho no puede permanecer ajeno a la realidad social, constituyendo la unión de hecho *ex* artículo 39.1 CE un modelo familiar digno de protección.

Las figuras jurídicas que se han utilizado para dar respuesta a la relevancia de tales prestaciones económicas son muy diversas. Aunque las que describimos en el siguiente apartado, fueron pensadas para cuestiones que nada tenían que ver con la familia no matrimonial, han sido invocadas, en algunas ocasiones, por la doctrina y la jurisprudencia con el firme objetivo de lograr el reconocimiento del derecho a percibir una compensación económica por parte del conviviente más perjudicado.

Uno de los recursos que se ha invocado, ha sido la reclamación de una indemnización por la vía del artículo 1.902 Cc, a cuyo tenor se dispone que “el

¹²⁵ Las Leyes autonómicas de parejas de hecho buscan precisamente fomentar los pactos entre las partes de la relación afectiva de convivencia, para que sean los propios interesados los que determinen si tras la ruptura de la relación el más desfavorecido tendrá derecho y en qué condiciones a las prestaciones de carácter económico acordadas. Con anterioridad, la STS de 16 de abril de 1996 (RJ 1996/9020) se decantaba por los pactos de convivencia, al considerar que las acciones judiciales de resarcimientos de daños y perjuicios por parte de las uniones de convivencia *more uxorio*, se debía precisamente a la falta de previsión de las partes, “que debieron establecer con claridad sus derechos y deberes recíprocos, aún en caso de ruptura de la convivencia”.

que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado”, lo que plantea no pocas dificultades. Por una parte, la exigencia de culpa, por otra, la apreciación del daño, lo que dejaría sin duda fuera a la mayoría de los casos de compensaciones dirigidas a proteger el desequilibrio sufrido por el conviviente más débil¹²⁶.

La segunda vía utilizada, con mayor aceptación que la anterior, ha sido acudir a la doctrina del enriquecimiento injusto, a efectos de poder establecer una compensación económica, cuando a través de su trabajo, poco, insuficiente o nada remunerado, haya colaborado en las actividades económicas del otro, contribuyendo, por tanto, a un aumento patrimonial de éste, en detrimento del suyo propio.

Conforme a esta doctrina, basta que se ocasionen ganancias, ventajas patrimoniales o beneficios sin Derecho que los apoye, con el consiguiente empobrecimiento, minoración patrimonial o de utilidades en la otra parte afectada¹²⁷.

Para que concurra esta figura se exige, por tanto, un incremento económico por parte de una de las partes, un empobrecimiento por parte de la otra y una relación causal entre ambas, además de la calificación de injustificada, y de la que por equidad surge la obligación de compensar.

¹²⁶ La STS de 11 de diciembre de 1992 (RAJ 9733) niega la posibilidad de acudir al 1902 Cc, precisamente porque “no concurren los requisitos determinantes de la responsabilidad por culpa o negligencia”, que conforme a la literalidad del precepto, son cuatro: 1. Una acción u omisión, propia, o de otra persona o de las cosas; 2. Una relación de causalidad entre la acción y los daños; 3. Unos daños; 4. Que intervenga culpa o negligencia, es decir, que no toda acción u omisión origina responsabilidad civil, sino solo la que sea culposa o negligente.

¹²⁷ En el sentido que apuntamos, puede verse la STS de 6 de octubre de 2006 (RJ 200676650), que fija una indemnización por enriquecimiento injusto, motivada en la pérdida de expectativas y abandono de la actividad de un conviviente por la dedicación en beneficio del otro; en particular, su dedicación a las labores domésticas y al trabajo del otro conviviente [fdº. 4].

Fue el Tribunal Supremo el que extrapoló esta doctrina al campo de las indemnizaciones tras la extinción de la unión de hecho¹²⁸, no causada ni por muerte ni por declaración de fallecimiento de un conviviente¹²⁹. El derecho a la indemnización se adquiere con la sola acreditación de que el aumento patrimonial que se experimenta por uno durante los años de convivencia, se debió, no solo a su propia actividad o trabajo, sino también a que la colaboración prestada por el otro fue determinante para la consecución del referido aumento.

Se debe acreditar también que el empobrecimiento se deriva de la no retribución o de la retribución insuficiente por el trabajo desarrollado para el cuidado de las relaciones sociales y de la atención doméstica del conviviente directamente beneficiado. En estas situaciones, no se ofrece duda sobre la correlación que existe entre la prestación de sus cuidados y trabajo de uno, y el beneficio reportado al otro¹³⁰.

La tercera vía a la que se acude, es la posible aplicación analógica del artículo 97, con apoyo en el 4.1, ambos del Cc. A tenor de este último se dispone que “procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplan

¹²⁸ Vid. la STS de 21 de diciembre de 1992 (RJ 1992/9733).

¹²⁹ Con efectos desde el 1 de enero de 2008, en los casos de fallecimiento de uno de los miembros de la pareja de hecho, el superviviente tiene derecho a percibir una pensión de viudedad (artículo 174.3 LGSS, tras la reforma operada por Ley 40/2007, de 5 de diciembre [BOE de 5 de diciembre]). A estos efectos se considera “pareja de hecho” la constituida con análoga relación de afectividad a la conyugal y acrediten una convivencia estable y notoria (4º párrafo apartado 3º artículo 174 LGSS).

¹³⁰ Los otros dos requisitos ya se dan en los casos de ruptura de las uniones de hecho ya que, ni existe precepto legal que excluya en este supuesto una indemnización adecuada al enriquecimiento sin causa, ni tampoco se halla justificado tal enriquecimiento, porque el ordenamiento jurídico no determina que la convivencia extramatrimonial constituya a quienes optan por ella una obligación de prestarse determinadas atenciones, bien sea de sus relaciones sociales o profesionales, o en la vida doméstica; y siendo ello así, cuando una de las partes las realiza, es claro como la otra puede enriquecerse debido precisamente a esas atenciones o a la dedicación exclusiva a la relación de pareja (STS 21 de diciembre de 1992 [RJ 1992/9733], [fdº. 4]).

un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón”. La justificación de esta alternativa se encuentra en evitar que existan “[...] dos clases de españoles según (que) sus Autonomías tuvieran o no dictada Ley de parejas de hecho”, lo que chocaría con el principio de igualdad que consagra el artículo 14 CE¹³¹. No hay, sin embargo, una doctrina jurisprudencial estable y homogénea al respecto, pues no faltan pronunciamientos en otro sentido¹³².

El Alto Tribunal se plantea la opción de la *analogía iuris*, en virtud de la cual se pretende extraer del conjunto de normas que disciplinan la pensión por desequilibrio, una serie de principios generales, a efectos de colmar esta laguna legal. Lo que en particular dice el tribunal es que “[...] *la analogía iuris* parte de un conjunto de preceptos de los que extrae, por inducción, su principio inspirador y lo aplica al caso no regulado”¹³³.

Se halla identidad de razón con el desamparo que se produce en un miembro de la pareja de hecho ante su extinción, existe semejanza entre el eventual desequilibrio económico que se ocasiona para una de las partes y el que se puede producir en un conviviente tras la disolución de la unión, de forma que cabe hacer extensible por analogía la compensación del artículo 97 Cc.¹³⁴.

¹³¹ En este sentido, por todo, la STS de 5 de julio de 2001 (RJ 4993). Esta misma doctrina se ha mantenido posteriormente por la STS de 16 de julio de 2002 (RJ 6246), que vuelve a conceder, por analogía, la compensación periódica del artículo 97 del Cc. También más recientemente, la STS de 10 de febrero de 2005 (*La Ley*, 855/2005).

¹³² Vid. las SSTS de 12 de septiembre de 2005 (RJ 7148), de 4 de junio de 1998 (RJ 3722), de 11 de diciembre de 1992 (RJ 9733), de 23 de noviembre (RJ 7385) y 30 de diciembre (RJ 10391), ambas de 1994. Un resumen de estas sentencias, puede consultarse en **GAVIDIA SÁNCHEZ, J.V.**: “Enriquecimiento entre convivientes y respeto a la libre ruptura de las uniones no matrimoniales”, (I), en *La Ley*, núm. 3, 2006, (págs. 1890-1909).

¹³³ Esta doctrina ha sido ratificada recientemente por la SSTS 387/2008, de 8 de mayo [fdº. 3] (RJ 2008/3345) y 1040/2008, de 30 de octubre [fdº. 3] (RJ 2009/404).

¹³⁴ Las disposiciones del Derecho de Familia que regulan la crisis matrimonial, se inspiran en el principio general de proteger al cónyuge más perjudicado. Esta protección trae causa de los artículos 10, 14 y 39.1 CE (STS 10 de marzo de 1998 [RJ 1998/1272]).

3. Las prestaciones económicas derivadas del cese de la convivencia en los ordenamientos autonómicos

Los ordenamientos autonómicos que han legislado sobre la pareja de hecho¹³⁵, prevén determinadas consecuencias económicas tras el cese de la convivencia, por causas diferentes al fallecimiento, que pueden agruparse, básicamente, en dos. Por un lado, la pensión periódica, y por otro, la compensación económica¹³⁶. Previsiones normativas de carácter compensatorio que solo rigen, por supuesto, en defecto de pacto de convivencia.

En relación con la pensión periódica, la determinación de cuál sea su naturaleza jurídica, es una cuestión a la que la doctrina ha prestado una especial atención. Parece presentar una naturaleza mixta entre alimenticia y compensatoria, susceptible de ser reclamada por quién la ruptura le haya supuesto una disminución de su capacidad para obtener ingresos, o que el cuidado de los hijos comunes que a su cargo queden le dificulte seriamente la realización de actividades remuneradas.

¹³⁵ En un orden cronológico, las CC.AA que han aprobado Leyes sobre las uniones de hecho son Cataluña (Ley 10/1998, de 15 de julio); Aragón (Ley 6/1999, de 26 de marzo); Navarra (Ley Foral 6/2000, de 3 de julio); Valencia (Ley 1/2002, de 6 de abril); Madrid (Ley 11/2001, de 19 de diciembre); Baleares (Ley 18/2001, de 18 de diciembre); Asturias (Ley 4/2002, de 23 de mayo); Andalucía (Ley 5/2002, de 16 de diciembre); Canarias (Ley 5/2003, de 6 de marzo); Extremadura (Ley 5/2003, de 20 de marzo); País Vasco (Ley 2/2003, de 7 de mayo); Cantabria (Ley 1/2005, de 16 de mayo). En el caso de Galicia, aunque carece de una legislación específica sobre parejas de hecho, su Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho civil de Galicia, contiene la DA 3ª, que extrapola todas las previsiones contenidas en esta ley a la pareja de hecho, que queda así equiparada a todos los efectos al matrimonio.

¹³⁶ Ambas prestaciones económicas han sido reguladas exclusiva y expresamente por Cataluña (artículos 13 y 14), Aragón (artículo 7), Navarra (artículo 6) y Baleares (artículo 9). El texto de su articulado es similar en todas las regulaciones: “Cuando la convivencia cese, cualquiera de los miembros puede reclamar al otro el pago de una pensión periódica, siempre que la necesite para atender adecuadamente su sustento y se encuentre en uno de los casos siguientes: a) Que la convivencia haya disminuido la capacidad del solicitante para obtener ingresos. b) Que el cuidado de los hijos comunes a su cargo impida o dificulte seriamente la realización de actividades laborales”. La Ley catalana, sin embargo, se refiere a la “pensión alimentaria periódica”.

Como se comprueba, la pensión periódica mira hacia el pasado, pretendiendo equilibrar la disminución o merma de capacidad para obtener ingresos, pero, además, mira hacia el futuro por la dificultad que el cuidado de los hijos puede provocar en la realización de actividades remuneradas, que permitan al acreedor una suficiencia e independencia financiera.

Cierto sector doctrinal apuesta efectivamente por la naturaleza mixta de la pensión periódica. Tal es el caso de CERVILLA GARZÓN, para quien la pensión periódica no puede encasillarse en estos dos modelos retributivos (refiriéndose a la pensión compensatoria y a la pensión por alimentos), sino que se trata de una figura jurídica diferente o con “carácter mixto”¹³⁷.

Para el autor, la previsión económica que se establece se presenta, como una pensión alimenticia, pues “su finalidad es asistencial para atender el sustento del conviviente que la recibe”, aunque reconoce, además, que “su carácter alimenticio no es pleno o total”, ya que las necesidades de sustento a las que alude el legislador se condicionan a la pérdida de oportunidades laborales o profesionales, causas por las que “empieza a difuminarse su carácter alimenticio y aparecen rasgos comunes con la pensión compensatoria de los artículos 97 y siguientes del Cc”, concluyendo que la pensión periódica es una figura que comparte rasgos con la pensión alimenticia y con la pensión compensatoria.

En parecidos términos se manifiesta SOLÉ RESINA, para quien la pensión periódica presenta una naturaleza indemnizatoria, aunque no prescinde, sin embargo, de un indudable carácter alimenticio, consecuencia de la doble característica que la configura. En primer lugar, por lo que al titular de la

¹³⁷ CERVILLA GARZÓN, M.D.: “El derecho a percibir una pensión compensatoria en la ruptura de las parejas de hecho”, en *Revista Jurídica del Notariado*, núm. 44, 2002, (págs 141, 142 y 144). También se inclina por una naturaleza mixta, alimenticia y compensatoria, LÓPEZ AZCONA, A.: *La ruptura de las parejas de hecho. (Análisis comparativo legislativo y jurisprudencial)*, Cuaderno Aranzadi Civil, núm. 12, 2002, [págs. 121 a 124].

pensión se refiere, pues “su capacidad de obtener ingresos queda disminuida”, y en segundo lugar, por su límite temporal, en tanto que “se extingue en todo caso, en el plazo de tres años”¹³⁸.

La pensión periódica pretende posibilitar la disposición temporal de una situación económica similar a la que se tenía durante la etapa de convivencia estable, que permita al conviviente perjudicado reinsertarse de una manera menos brusca al mercado laboral, y reducir de esta manera los costes de oportunidad que le generó aquella convivencia¹³⁹.

Su finalidad es “liberarle temporalmente de la improductiva tarea de continuar desempeñando un trabajo que no le ofrece una retribución suficiente, y posibilitar que lleve a cabo una formación ulterior que le permita alcanzar el nivel de ingresos necesario para llegar a ser autosuficiente”¹⁴⁰. No se trata, por

¹³⁸ **SOLÉ RESINA, J.:** “La compensació económica per rao de treball en el règim de separació de bens”, *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 3, 2001, (pág. 35), citado por **LÓPEZ BURNIOL, J.J.:** “La Ley Catalana de uniones estables de pareja”, *Revista Jurídica de Catalunya*, 1999-3, para quien, desde este punto de vista, la pensión que se concede “solo parece tener en común con la pensión compensatoria que otorga el artículo 84 del Código de Familia (Ley 9/1998, de 15 de julio, del Código de Familia) el hecho de que miran hacia el futuro”, ya que mientras que esta pensión “trata de eliminar el desequilibrio económico que podría provocar la separación, la pensión de la Ley Catalana de parejas de hecho “trata de asegurar los mínimos vitales cuando ha sido la propia relación de convivencia la causa de la penuria económica que afecta a uno de los convivientes después de la relación”, (págs. 35 y 36).

¹³⁹ Vid. **CERVILLA GARZÓN, M.D.:** “El derecho a percibir una pensión compensatoria...”, cit, (pág. 144). En la misma línea, **AMANÚTEGUI RODRÍGUEZ, C.:** *Uniones de hecho...*, cit, (pág. 259).

¹⁴⁰ **MARTÍN CASALS, M.:** “Aproximación a la Ley Catalana 10/1998, de 15 de julio, de Uniones estables de pareja”, *Derecho Privado y Constitución*, núm. 12, 1998, (págs. 182-183). El mismo autor señala además los requisitos que deben concurrir para el reconocimiento de la pensión: 1) Que el solicitante no sea capaz de mantenerse adecuadamente, en atención al nivel de vida que tenía durante la convivencia. 2) Que la capacidad para obtener ingresos se haya visto afectada negativamente por las circunstancias de la convivencia. 3) Que sea probable que el solicitante pueda incrementar su capacidad de obtener ingresos si lleva a cabo la correspondiente formación. 4) Que el otorgamiento de la pensión posibilite que efectivamente se lleve a cabo la misma.

tanto, de atender los alimentos del beneficiario, ni de cuantificar los ingresos dejados de obtener, ni siquiera de evitar los desequilibrios futuros, sino de saldar un desequilibrio patrimonial.

En palabras de PÉREDA GÁMEZ, la pensión periódica se centra en la consideración de la pérdida de capacidad para obtener ingresos e implica reequilibrio de excesos contributivos durante la etapa de convivencia¹⁴¹. En definitiva, cuando la contribución a las cargas de la familia por parte de un miembro de la pareja ha sido excesiva nace, sin duda alguna, un derecho compensatorio.

La segunda obligación económica impuesta, aplicable siempre en defecto de pacto, es una compensación económica o indemnización por enriquecimiento injusto, similar a la prevista en el artículo 1.438 *in fine* Cc, tras la extinción del régimen económico de separación de bienes. Se le concede al conviviente que sufre la desigualdad patrimonial que ha provocado la ruptura de la unión, y que se deriva de la dedicación a las tareas del hogar y/o al cuidado de los hijos comunes o del otro conviviente, o bien a trabajar para éste sin remuneración o con remuneración insuficiente¹⁴².

La doctrina civil no estima que en esta compensación económica sea pensión por alimentos, pues no contempla un estado de necesidad, sino una compensación restauradora de la colaboración profesional o patrimonial, en aras de impedir el enriquecimiento injusto.

Las Leyes de Aragón, Baleares, Cataluña y Navarra se expresan en el sentido indicado. Poseen como denominador común, la evitación del enriquecimiento

¹⁴¹ PÉREDA GÁMEZ, F.J.: *Las cargas familiares...*, cit. (pág. 562).

¹⁴² Las Leyes de Aragón (artículo 7.1) y Navarra (artículo 5.5), adicionalmente, contemplan como causa de la compensación, que el conviviente haya contribuido económicamente o con su trabajo a la adquisición, conservación o mejora de cualquiera de los bienes comunes o privativos del otro miembro de la pareja.

injusto, siguiendo la línea marcada por el TS en cuanto a la aplicación a las uniones de hecho de esta doctrina general¹⁴³, aunque no se trata de que la ruptura implique un desequilibrio, sino la existencia de un enriquecimiento en una de las partes sin causa que lo sustente, de ahí que se configuren como supuestos causantes del derecho a la compensación, el trabajo doméstico o el desarrollado para el otro conviviente sin retribución o con una retribución insuficiente.

En definitiva, esta compensación económica tiene su causa en la colaboración de un conviviente en las actividades lucrativas del otro, que ha supuesto para éste un beneficio y ventaja patrimonial, y para aquél, un perjuicio, de manera que tiene una causa onerosa, y su fundamento último en el enriquecimiento injusto. Por el contrario, la pensión compensatoria del artículo 97 Cc, contempla un derecho de mantenimiento del cónyuge perjudicado por la anómala situación familiar, que le ha provocado el presupuesto necesario para su concesión, el desequilibrio económico, lo que nos lleva a considerar que posee una causa gratuita.

¹⁴³ En este sentido, **AMANÚTEGUI RODRÍGUEZ, C.**: *Uniones de hecho...*, cit, (pág. 256).

CAPÍTULO II:

RÉGIMEN FISCAL DE LA PENSIÓN COMPENSATORIA Y OTRAS PRESTACIONES ECONÓMICAS DERIVADAS DEL CESE DE LA CONVIVENCIA

I. La pensión compensatoria. La calificación como rentas del trabajo y su correlativa consideración como reducción de la base imponible

1. Consideraciones generales

En una comunidad familiar existen normalmente transferencias de rentas, que se generan como consecuencia de las obligaciones legales que uno o varios de sus miembros, generalmente el padre y/o madre, asumen en cuanto a las cargas de mantenimiento de otros.

La atención de esos gastos necesarios para la vida, puede subvenirse de diferente forma según estemos ante un matrimonio estable o ante una situación de separación o divorcio, o más genéricamente, ante una situación de crisis familiar.

En el primer caso, la atención se realiza de modo espontáneo y voluntario, entendiéndose, sin que se plasme en un convenio regulador o en una sentencia judicial.

En el segundo, la atención de esas necesidades viene impuesta por una decisión judicial, materializada en la obligación de abonar una pensión compensatoria al

cónyuge separado o divorciado y anualidades por alimentos a los hijos¹⁴⁴. Esta distinta forma de subvenir a las mismas necesidades genera, por ende, un tratamiento fiscal diferente.

A las transferencias de rentas entre cónyuges e hijos se les reconocen relevancia fiscal, permitiendo que cada contribuyente adecue la tributación a sus circunstancias subjetivas concurrentes, determinando el importe que le pueda corresponder en concepto de mínimo personal y familiar, que, como dispone el artículo 56 LIRPF, “[...] constituye la parte de la base liquidable que por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto”¹⁴⁵.

Adicionalmente, los contribuyentes que constituyan una unidad familiar, podrán optar por el régimen de la tributación conjunta, beneficiándose en este caso de la reducción fija y preferencial que al efecto establece el artículo 84.2 3º y 4º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Situación expuesta en numerosas Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia. Entre otras, la de Madrid de 28 de febrero (JUR 2001/220410), 13 de junio (JT 2002/28), ambas de 2001, y de 4 de diciembre de 2002 (JUR 2003/162079), señalan que “en la materia que nos ocupa, cabe distinguir dos tipos de pensiones; por un lado, la pensión compensatoria [...]; por otro, la pensión alimenticia [...]. Junto a ellas, el artículo 90, dispone que el Convenio regulador haga referencia a la contribución a las cargas del matrimonio, concepto que, a falta de especificación por el legislador, comprende aquellas necesidades no satisfechas a través de las otras dos pensiones y a las que vienen obligados a contribuir los contribuyentes”. Vid. *supra*, Capítulo I.

¹⁴⁵ En la medida que la base imponible y liquidable del IRPF se estructura en dos partes según la naturaleza de la renta que se integra, el mismo artículo 56 LIRPF, en su apartado 2º, plantea la integración del mínimo personal y familiar en una u otra base liquidable según las circunstancias. Como regla general, aquél forma parte de la base imponible general hasta su importe. El potencial exceso que pueda existir se trasladará a la base imponible del ahorro. E incluso, en el caso de que no exista base liquidable general, el mínimo personal y familiar formará parte exclusivamente de la base liquidable del ahorro. Evidentemente, no se computarán las circunstancias personales y familiares concurrentes en la fecha del devengo si, por ejemplo, la base liquidable general ya fuese negativa, y no hubiese por supuesto base del ahorro, pues no se admite trasladar el remanente no aplicable a períodos posteriores.

En ambos casos, el contribuyente deja de tributar por una parte de la renta que no puede utilizar libremente. Aunque su reconocimiento legal no sea total ni absoluto, pues las cuantías que se computan en concepto de mínimo personal y familiar y reducción por la opción de la tributación conjunta, no son las que efectivamente se transfieren, sino las que se consideran legalmente como imprescindibles para la subsistencia de las personas¹⁴⁷.

Por el contrario, en los casos de separación matrimonial o divorcio las reglas anteriores se ven alteradas sustancialmente. Si el matrimonio cesa la convivencia por la separación matrimonial, o se disuelve el vínculo como consecuencia de un divorcio, desde una perspectiva estrictamente privada, el cónyuge dedicado a las tareas del hogar y cuidado de los hijos, no receptor de rentas, probablemente, se convierta en acreedor del derecho a percibir una compensación económica *ex* artículo 97 Cc¹⁴⁸.

¹⁴⁶ La reducción a practicar sobre la base imponible del impuesto, se hace depender de la modalidad de unidad familiar que se constituya. La reducción alcanza 3.400 € en el caso de cónyuges no separados legalmente e hijos menores de edad o mayores sometidos a patria potestad prorrogada, si los hubiere, y 2.150 € en el caso de la unidad familiar monoparental. En ambos casos, además, podrán reducir en sus respectivas declaraciones 5.151 € anuales en concepto de mínimo personal (artículo 57 LIRPF). Importe en el que se cifra esta figura para el ejercicio 2008 (artículo 66.2 Ley 51/2007, de 26 de diciembre, PGE), que se aumenta en 918 € si el contribuyente cuenta con más de 65 años, y 1.122 € si cuenta más de esa edad (artículo 57 LIRPF). Estos importes, sin embargo, no sufren alteración alguna ni en el año 2009 (artículo 66 Ley 2/2008, de 23 de diciembre, PGE) ni en el año 2010 (artículo 67 Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de PGE).

¹⁴⁷ No cabe duda de que el mínimo personal y familiar no refleja el gasto real y efectivamente realizado por el contribuyente para satisfacer su propio mantenimiento y el de las personas que estén a su cargo, sino, por el contrario, unos umbrales mínimos que cuantifican mediante cantidades a tanto alzado sus circunstancias subjetivas. No se puede cuantificar de otra forma por razones de practicabilidad administrativa y ante las dificultades y costes de gestión que supondría una justificación individualizada de tales gastos. En el sentido indicado, vid. **SÁNCHEZ BLAZQUEZ, V.M.**: “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la Ley española del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas y los principios constitucionales tributarios”, *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2009, (págs. 58 y 59).

¹⁴⁸ Vid. **RUIZ TOLEDANO, J.I.**: “La tributación de la familia en la vigente Ley 18/1991 y en el Proyecto de Ley del IRPF”, *Quincena Fiscal*, núm. 16, septiembre de 1998, (págs. 17 y 23). El autor ejemplifica la situación que describimos de la siguiente forma: un

En tales circunstancias, la opción por el régimen de la tributación conjunta, sólo corresponde a quien se le haya atribuido la guarda y custodia de sus hijos, en la medida que, tras la separación o el divorcio, se constituye una familia monoparental. De ahí que la posibilidad legal de computar una determinada cantidad por el cónyuge no perceptor de rentas cuando se opte por este régimen de tributación conjunta, desaparezca, transformándose, en su caso, en la satisfacción de una pensión compensatoria, lo que permite al obligado a pagarla a reducir su importe de la base imponible¹⁴⁹.

Correlativamente, en coherencia con el principio de capacidad económica, el perceptor será quien tribute como rendimientos del trabajo por el importe percibido.

La reducción preferente de la tributación conjunta ha sido introducida por la Ley 35/2006, a nuestro juicio, en sustitución de la minoración de una

contribuyente recientemente divorciado que tenga una base imponible de elevada cuantía, lo más probable es que la jurisdicción civil fije la pensión compensatoria en una cantidad también elevada, atendido a las circunstancias del artículo 97 Cc. Tal situación es, sin duda, razonable desde un punto de vista estrictamente privado, pero no tiene sentido desde un punto de vista tributario, pues la pensión compensatoria será más alta cuantitativamente que la que corresponde a las estrictas cargas familiares y, sobre todo, sería mayor que la cuantía fijada en caso de no existir separación o divorcio.

¹⁴⁹ La reducción del importe satisfecho sobre la base imponible del impuesto, permite obtener un ahorro impositivo que opera al tipo marginal que corresponda al contribuyente que la practica, obligado al pago por decisión judicial, excluyéndose la reducción cuando tales cantidades se asumen por otra persona, en virtud de una novación subjetiva, puesto que la reducción regulada lo es a favor del cónyuge. La situación que se describe ha sido resuelta por la STSJ de Baleares, de 29 de octubre de 2002 (NFJ013412), que analiza el pago de una pensión compensatoria realizado por los hijos a su madre, en virtud de una subrogación de aquellos en la de su padre. Entre los argumentos que utiliza la sentencia para denegar la reducción a los hijos están, tanto la autonomía de que gozan las normas tributarias respecto de las que se integran en otros sectores o ramas del ordenamiento jurídico, como los principios de inalterabilidad de los elementos de la obligación tributaria y de indisponibilidad del crédito tributario, además del hecho de que las reducciones en la base imponible tienen la naturaleza de bonificaciones o exenciones parciales, lo que obliga a la aplicación del precepto de la Ley General Tributaria que explicita que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

determinada cantidad en concepto de mínimo exento personal cuando un cónyuge se encuentra ‘a cargo’ del otro¹⁵⁰, sistema que instauró la Ley de 1998 y posterior reforma de 2002, materializada más tarde en el RD 3/2004.

El fundamento de ambas medidas es el mismo. “La política de no discriminación por razones de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión. No obstante se mantiene su tratamiento actual en el impuesto para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que algunos de sus miembros no pueden acceder al mercado laboral [...]”.

De esta forma se expresa el propio Preámbulo de la Ley 35/2006, refiriéndose a las familias en las que solo existe un perceptor de rentas, de forma que el no perceptor, generalmente centrado en las tareas del hogar y cuidado de los hijos, se encuentra económicamente ‘a cargo’ del otro. No podemos olvidar que el sistema de tributación conjunta, se instauró para proteger a un modelo de familia centrado en un marido generador de la mayor parte de las rentas y una mujer, cuyos ingresos, o tenían un carácter marginal para el presupuesto familiar o directamente entraban en el mercado de trabajo sumergido y, en consecuencia, no se declaraban en el impuesto¹⁵¹.

Por cónyuge ‘a cargo’, debe considerarse aquél que no obtenga rentas de ningún tipo, o las obtenga en una cuantía insuficiente como para atender sus

¹⁵⁰ Vid. **RUIZ GARIJO, M.**: “Estado de bienestar, mujeres y política fiscal”, *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, núm. 2, 2010, se refiere, en este sentido, a la “desgravación por esposa dependiente”, (pág. 40).

¹⁵¹ En este sentido, **CARBAJO VASCO, D.**: “Impuestos y género. Algunas reflexiones”, *Crónica Tributaria*, núm. 132, 2009, (págs. 90 y 91). En parecidos términos, **FUENMAYOR FERNÁNDEZ, A., GRANELL PÉREZ, R., HIGÓN TAMARIT, F.**: “La deducción para madres trabajadoras: un análisis mediante microsimulación”, *Boletín económico (ICE)*, núm. 2874, 2006, quienes destacan que las rentas del trabajo que se producen en el seno de la unidad familiar, por dedicarse uno de los cónyuges, generalmente la mujer, a las tareas del hogar, no se monetizan, y, por tanto, no alcanzan gravamen alguno en el IRPF (pág. 8).

necesidades mínimas y básicas¹⁵². El artículo 68 Cc dispone que “los cónyuges [...] están obligados a socorrerse mutuamente”, y en esta línea adquiere pleno sentido la posibilidad otorgada al contribuyente de reducir, si opta por el régimen de tributación conjunta, una cantidad concreta.

Por su parte, en los casos de separación o divorcio, el derecho de pensión debe procurar los medios de subsistencia al cónyuge que se encuentra, como consecuencia de la ruptura del vínculo, en una situación de desequilibrio económico, entendido como una alteración sustancial del nivel de vida que se sostenía con anterioridad.

La situación es perfectamente asimilable. En ambos casos, el cónyuge perceptor de rentas, que se encuentra en una situación económica más

¹⁵² La referencia que se hace al ‘cónyuge a cargo’, en el sentido expuesto, no es algo ajeno a la normativa del IRPF, como puede comprobarse en el artículo 76 del ya extinto RD 214/1999, relativo a la determinación de los límites de no retención. La segunda de las situaciones que se describe reglamentariamente hace referencia expresa al “contribuyente con cónyuge a cargo” considerando como tal a aquel que no obtiene rentas o las obtiene en una cuantía inferior a un determinado límite. En el mismo sentido, parece expresarse la Ley 13/1997, de 23 de diciembre (BOE de 7 de abril de 1998), por la que la Comunidad Valenciana crea una deducción sobre la cuota del IRPF para al cónyuge dedicado a las labores o tareas no remuneradas en el hogar, considerando la norma como tal, precisamente, al que no perciba rendimientos del trabajo o de actividades económicas. Por su parte, la STS de 19 de mayo de 2000 (RJ 2000/6067), declaró nulo el precepto citado, estimando que la expresión que se utiliza por el RIRPF de 1999 supone una desmesura fiscal por incorrecta e injusta para el cónyuge no perceptor de rentas “máxime si el régimen económico del matrimonio es el de sociedad legal de gananciales” [fdº. 4]. Desde entonces, los diferentes reglamentos que han desarrollado a la Ley del IRPF, aunque siguen tomando en consideración, recíprocamente, la renta que obtienen los cónyuges a efectos de su encuadre en algunas de las situaciones personales y familiares que contemplan los límites que se excluyen de la obligación de retención, han optado por la expresión neutra de “contribuyente cuyo cónyuge no obtiene rentas superiores a 1.500 €, excluidas las exentas”(artículo 81 RD 439/2007, RIRPF). A juicio de **FERRARI HERRERO, F. y VILLOTA GIL-ESCOIN, P.**, “La consideración de personas a cargo del sujeto pasivo afectaría a hijos, ancianos y enfermos, pero, en ningún caso, a una esposa encargada del hogar, quien jamás podría quedar encuadrada en la categoría de persona dependiente, dado que aporta a la unidad familiar un conjunto de servicios que incrementan el bienestar o renta en especie del conjunto” (“La individualización de los derechos fiscales y el nuevo IRPF”, en *Política Fiscal y Familia* [Coord. **CARPIO GARCÍA, M.**], Fundación Argenteria, Madrid, 1999, [pág. 199]).

ventajosa, debe atender las necesidades del otro¹⁵³. La diferencia estriba en la inexistencia de límite cuantitativo a los efectos de reducir la cuantía de la pensión compensatoria de la base imponible.

No obstante, la reducción que se indica debe aplicarse en el orden preferente que se establece, sin que puedan obtenerse saldos negativos, aunque se permita su traslación a la base del ahorro en caso de insuficiencia de base general, aunque tampoco se puede obtener un saldo negativo¹⁵⁴. Limitaciones que afectan a ambas reducciones, si bien la de la tributación conjunta se aplica con carácter preferente a la relativa a pensiones compensatorias y alimentos¹⁵⁵.

En aras de cumplir con la tributación conforme a la verdadera capacidad económica, así como atender suficientemente los postulados de la igualdad, eliminado cualquier posible y potencial resquicio de discriminación en virtud de datos personales que no inciden, o al menos no debieran incidir sobre el

¹⁵³ Las cargas familiares en los casos de separación y divorcio, se transforman en pensiones compensatorias (**FALCÓN TELLA, R.**: “Comentario general de jurisprudencia”, en *Civitas REDF*, núm. 84, 1994, [pág. 805]). En la misma línea, **HERRERA MOLINA, P.M.**: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, quien analizando la relevancia de las circunstancias personales y familiares, las clasifica en dos grupos: las que recaen directamente sobre el sujeto pasivo (*Lebens-bedarfsabzüge*), y las derivadas de sus relaciones familiares (*Unterhalt-sabzüge*), englobando, en este segundo grupo, las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, [pág. 294 y 298].

¹⁵⁴ Fue a partir de la entrada en vigor de la Ley 46/2002, del IRPF, cuando se estableció la imposibilidad de que las reducciones aplicables sobre la base del impuesto pudieran arrojar saldos negativos, que fueran compensados con bases positivas de los cuatro ejercicios siguientes. Con anterioridad a la entrada en vigor de la ley de 2002, las reducciones sobre la base imponible no impedía arrojar saldos negativos (artículos 46, 47 y 48 LIRPF, conforme a la redacción de la Ley 40/1998).

¹⁵⁵ La imposibilidad de generar bases liquidables negativas por el abono de la pensión compensatoria, provocará, sin duda, que sea sopesada por los cónyuges si optasen por su sustitución, conforme a lo preceptuado por el artículo 99 Cc. Incluso, tras la reforma del matrimonio de 2005, el legislador civil ha establecido la posibilidad de que la pensión compensatoria consista en una prestación única dineraria, de forma que, también en este caso, si el importe que se fija es superior a la base imponible del pagador, no podrá proceder a compensar su importe en los períodos impositivos siguientes.

gravamen, hubiese podido ser preferible que el sujeto obligado judicialmente a abonar una pensión compensatoria redujese de la base imponible una cuantía idéntica a la que corresponde por cargas familiares, es decir, una cuantía igual a la reducción aplicable en la tributación conjunta. El efecto tributario de las cargas familiares en cuanto a la determinación de la renta gravable como medida de capacidad económica estaría equiparado en todos los casos.

La minoración de la base del impuesto en el importe de la pensión compensatoria exigiría, además, de la decisión judicial, la prueba de que las cantidades han sido efectivamente transferidas al ex-cónyuge. El posible exceso que sobre tales límites pudiera existir, no debería tenerse en cuenta a efectos fiscales para no tratar peor a los matrimonios estables respecto a aquellos otros separados o divorciados¹⁵⁶.

La solución aportada, sin embargo, no se puede aceptar sin más. Las cantidades percibidas por el cónyuge acreedor de la pensión compensatoria tributan como rendimientos del trabajo personal. Limitar la reducción en la base por ese concepto considerando irrelevante el posible exceso, implicaría gravarlo efectivamente en la persona del cónyuge pagador, generándose en consecuencia una doble imposición pues se estaría gravando, siquiera sea parcialmente, el mismo concepto en el importe del exceso no reducible¹⁵⁷.

¹⁵⁶ En este sentido, **RUIZ TOLEDANO, J.I.**: “La tributación de la familia, cit, (pág. 23). **LÓPEZ FERNÁNDEZ, J.J.**: “Problemática de las pensiones compensatorias y alimenticias en el IRPF”, *Gaceta Fiscal, Revista electrónica*, noviembre de 2000, (págs. 11 y 12).

¹⁵⁷ Vid. **PUEBLA AGRAMUNT, N.**: “La reducción de la base imponible en el IRPF por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos”, *Revista de Contabilidad y Tributación, (CEF)*, núm. 323, febrero, 2010, justifica la reducción de la base imponible del impuesto, en atención a la indisponibilidad de las cantidades satisfechas por el pagador, así como, por ende, evitar en todo caso la doble imposición, aunque dada la limitación legal de no obtener saldos negativos como consecuencia de la reducción de su importe de las bases general o del ahorro según los casos, así como su no posible traslación a períodos posteriores, la reducción se perdería, lo que supone, sin duda, que la cantidad no reducida se ha gravado dos veces, en el pagador y en el perceptor (págs. 82 y 86).

No obstante, aunque la reducción de las pensiones compensatorias no debe quedar limitada cuantitativamente, pues supondría una doble imposición, también es cierto que el derecho a la reducción de la base imponible, en comparación con el gravamen de los contribuyentes casados, contraviene la adoptada por el legislador en cuanto al criterio general de individualización de rentas.

A igualdad de circunstancias familiares y económicas, la carga tributaria soportada por los contribuyentes casados podrá ser cuantitativamente mayor que la correspondiente a los separados o divorciados¹⁵⁸, pues la obligación judicial de transferir parte de la renta obtenida por el cónyuge deudor del derecho de pensión al cónyuge o ex-cónyuge acreedor, supondrá reducir la misma de su base imponible, aminorándose en consecuencia la progresividad del impuesto. El pago de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, satisfechas ambas por decisión judicial, produce un reparto o división de la renta que reduce la progresividad impositiva.

Como ha señalado SIMÓN ACOSTA “ese reparto sólo tiene lugar en los estados patológicos del matrimonio”, lo que implica que los cónyuges no separados o divorciados estén sometidos a la penalización de acumular la renta en el cónyuge titular de la fuente u origen de la misma, a pesar de que, en la mayoría de los casos, su régimen económico sea el de gananciales, en cuya

¹⁵⁸ En este sentido se expresa el Informe del Defensor del Pueblo, presentado ante las Cortes Generales el 23 de junio de 1999. En el mismo se afirma que el nuevo IRPF [refiriéndose a la Ley de 1998] no es favorable a la familia, entre otros motivos, “porque persiste el mecanismo de la individualización de rentas en función de su origen o procedencia, lo que en definitiva puede perjudicarla, si estuviera constituida bajo el régimen de gananciales. En efecto, los rendimientos del trabajo, según el artículo 11.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre [el mismo artículo de la actual Ley 35/2006], se atribuyen a quien hubiera realizado la actividad remunerada, mientras que tienen la consideración de gananciales según el Código civil (artículo 1.347). El argumento a contrario, según el cual el sistema de individualización de rentas permite preservar el derecho a la intimidad de los cónyuges que tributan separadamente y la conformidad del mismo con la Constitución, no debería haber impedido la construcción de un modelo de tributación familiar igualmente constitucional, y más equitativo, acorde al contenido del régimen económico matrimonial elegido por los cónyuges”.

virtud la renta no pertenece, desde una perspectiva civil a ese cónyuge, sino a ambos por partes iguales.

La contradicción entre el trato legal al matrimonio estable y el que se otorga a la ruptura matrimonial “supone una ventaja injusta a los matrimonios fracasados, lo que implica un estímulo o una incitación al fraude mediante una formalización artificiosa y falsa de las relaciones familiares”¹⁵⁹.

La reducción de la parte general de la base imponible causada por la satisfacción de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, en nuestra opinión, debe concebirse como una norma coherente de apreciación subjetiva, pues pretende depurar del impuesto una porción de los ingresos que no corresponde al sujeto que los ha generado, sino a otro distinto¹⁶⁰.

Sin embargo, al mismo tiempo, la solución legal adoptada parece apartarse del criterio legal y general de individualización de rentas, según el cual ésta corresponde al titular de la fuente u origen de la misma, con independencia de

¹⁵⁹ Vid. **SIMÓN ACOSTA, E.**: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Aranzadi, Pamplona, 1999, (pág. 241). Para el autor, la inobservancia del régimen económico del matrimonio supone que más de una vez se otorguen capitulaciones matrimoniales para derogar el régimen de gananciales. Incluso, se pueden encontrar casos de divorcios o separaciones “de iure” (aunque no “de facto”) fundadas en razones fiscales (pág. 149). En el mismo sentido se expresa **FALCON TELLA, R.**: “El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 1999, para quien, además de las separaciones de iure por razones fiscales, hay que tener en cuenta que también constante matrimonio existe el deber de alimentos entre los cónyuges, con lo que nada impide que se acuda al juez para que se fije la cuantía de estos, lo que los convertiría en deducibles para el pagador y en renta del perceptor (pág. 8). También **SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.**: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Explicación sobre las normas vigentes*, Ed. Comares, Granada, 2000, (pág. 274).

¹⁶⁰ La base liquidable es la magnitud que parece destinada a corregir la progresividad del IRPF, restando una serie de partidas de la base que no se consideran realmente riqueza actual del sujeto. Tal es el caso, no solo de las aportaciones a sistemas de previsión social, sino también de las pensiones compensatorias y alimentos. En este último caso, se depura de la base del impuesto una porción de los ingresos que no corresponde disfrutar al sujeto que los ha generado, sino a otro distinto, por decisión judicial que será el que lo deba reflejar en su base imponible (por todos, **VELARDE ARAMAYO, M.S.**: *Beneficios fiscales y minoraciones en Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997, [págs. 72 y 73]).

cuál sea el régimen económico del matrimonio (artículo 11 LIRPF). Como considera un amplio sector de la doctrina tributaria¹⁶¹, los criterios de

¹⁶¹ Un análisis de los criterios de individualización de rentas, en particular, respecto a los rendimientos del trabajo, en comparación con la atribución que se asigna para las rentas de capital, puede verse, en **RUIZ GARIJO, M.**: “Estado de bienestar, mujeres y política fiscal”, cit, estima que la individualización de rentas del artículo 11.2 LIRPF, discrimina a los matrimonios sometidos al régimen de gananciales en los que solo trabaja uno de los cónyuges, puesto que los rendimientos obtenidos se les imputa exclusivamente a dicho cónyuge. Al otro cónyuge que se encarga del trabajo doméstico, se les invisibiliza y a efectos fiscales no se le imputa rendimiento alguno (pág. 38). **BANACLOCHE PÉREZ, J. y UTRERA, F.**: *Los Proyectos de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1990, “la realidad civil con trascendencia económica es que en el régimen económico de gananciales o de participación, las rentas de los cónyuges se ven afectadas al sostenimiento de las cargas familiares, sin necesidad de manifestación expresa de la autoridad judicial (arts. 1362 y 1411 del Cc)”. Pero adicionan que “con la previsión legal proyectada se atenta contra el principio de capacidad económica (art. 31), de protección a la familiar (art. 39) y, desde luego, contra el principio de igualdad (art. 14) de los españoles cualquiera que fuera su estado civil” (pág. 16). Para **RAMALLO MASSANET, J.**: “La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento tributario español”, *Civitas REDF*, núm. 29, 1981, el Derecho tributario debe tener en cuenta “los esquemas civiles que regulan las relaciones económicas familiares, ya que ellas son las que nos indican cuál es la realidad económica del grupo familiar” (pág. 47).

En un sentido crítico con el criterio legal, aunque destacando la autonomía del Derecho Tributario, puede verse a **SOLER ROCH, M.T.**: “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares”, *Civitas. REDF*, núm. 66, 1990, (págs. 9, 215 y 217). Vid. también su trabajo “La subjetividad tributaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 49, 2000, en el que tras considerar coherente la solución legal adoptada en cuanto a la individualización de rentas, señala que cuestión distinta es ponderar si el legislador podría haber identificado de otro modo el elemento subjetivo del hecho imponible, y las consecuencias que esta circunstancia tendría en el criterio de individualización de rentas (pág. 95). **FALCON TELLA, R.**: “El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I)...”, cit, para quien “resulta criticable que se mantengan unas reglas de ‘individualización de rentas’ [artículo 11] que no sólo no se acomodan a la legislación civil sino que la ignoran totalmente [...], lo que origina situaciones injustas -pese a que la STC 14 de julio de 1994 se empeña en no verlo así-, y problemas de aplicación a veces insalvables” (pág. 8). **SIMÓN ACOSTA, E.**: “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: familia y cargas familiares”, *Presente y futuro de la imposición directa en España, Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova-AEDAF, Valladolid, 1997, (págs. 111 a 116). En la misma línea, **PÉREZ DE AYALA, J.L.**: “La estructura del Impuesto”, en la obra colectiva *Reflexiones en torno al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, (Dir.: **FERNÁNDEZ HERRERO, E.**; Coord. **GOROSPE OVIEDO, J.I.**), Civitas, Madrid, 1999, para quien el criterio legal de individualización de rentas del IRPF, “constituye un grave defecto de técnica legislativa. No porque el Derecho tributario se aparte del Derecho civil (lo que es perfectamente posible según ha establecido el Tribunal

individualización de rentas no se adecuan al principio de capacidad económica y, de manera especial, a la concepción del impuesto como gravamen sobre el individuo aislado, atribuyéndose o imputándose la renta con total olvido de la realidad jurídica y económica subyacente que no es otra que la que se deriva del régimen económico.

La adaptación del impuesto al régimen económico del matrimonio, cualquiera que sea éste, es la solución que más concuerda con la naturaleza individual del impuesto, pues con ella se consigue que cada contribuyente tribute por la renta que realmente le pertenece, tanto si se aplica un régimen de tributación individual, como si establece un régimen optativo de tributación familiar¹⁶².

2. La decisión judicial como presupuesto del régimen fiscal

La reducción de la base imponible en el importe de la pensión compensatoria, requiere, inexcusablemente, que la obligación de pago se exija por decisión judicial, requisito que debe interpretarse de una forma amplia y flexible, admitiéndose cualquier tipo de resolución judicial en la que se establezca la obligación de pago¹⁶³. No se exige, por tanto, que la naturaleza de la decisión

Constitucional), sino porque [...] no se respetan las exigencias mínimas del principio de capacidad contributiva [...]” (págs. 83 y 89). **AA.VV.:** *El Impuesto sobre la Renta. Comentarios a la Ley 40/1998 y a su Reglamento*, Ed. Marcial Pons, Colección Garrigues & Andersen, Madrid, 1999, (págs. 60, 61, 180 y 181).

¹⁶² Vid. **AA.VV.:** *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, (Dir. **CORDÓN EZQUERRO, T.**) Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, (pág. 94).

¹⁶³ En este sentido, debe considerarse irrelevante que la sentencia se haya dictado por un tribunal español o por uno extranjero (STSJ de Aragón de 25 de julio de 2007 [JUR 2008/139890] y de Madrid de 18 de mayo de 2001 [JT 2002/121]). El único requisito que se exige es que la compensación que fija el tribunal extranjero se corresponda con la establecida en el artículo 97 Cc, es decir, que presente la misma naturaleza y características (Res. de la DGT V0706/2008, de 8 de abril [NFC 029005]). Por supuesto, es preciso que el contribuyente, pagador de la pensión compensatoria, sea residente en territorio español, por tanto, contribuyente por el IRPF. Las reducciones en base imponible sólo se contemplan en este impuesto. Por el contrario, la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes [IRNR], regulador por el RD Leg. 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo de

judicial requerida sea la de una sentencia, sino que puede tener cabida en ella cualquier fórmula en la que exista una aproximación voluntaria en las posturas de las partes en conflicto, siempre que haya algún tipo de intervención judicial, como la transacción judicial, el allanamiento, el desistimiento o la renuncia¹⁶⁴.

El artículo 55 LIRPF no ofrece en este aspecto, ningún género de duda. Al objeto de evitar la atenuación fraudulenta de la progresividad del impuesto, la Administración niega tajantemente la reducción de los pagos realizados sin refrendo judicial¹⁶⁵.

La decisión judicial es el presupuesto *sine qua non* que da certeza y seguridad a la situación fáctica, de ahí que la jurisprudencia haya sido también tajante para negar la posibilidad de practicar la reducción de la base del impuesto en razón de prestaciones carentes del necesario refrendo judicial¹⁶⁶.

2004), no existe el concepto “base liquidable”. Por ello, aún en el caso de que un no residente abone y satisfaga una pensión compensatoria, obtenga rentas en territorio español, no tendrá derecho alguno a reducir la pensión compensatoria satisfecha.

¹⁶⁴ Vid. Res. de la DGT V1988/2005, de fecha 6 de octubre [NFC032465]. La razonable flexibilidad del criterio administrativo se ha expresado también en la Res. de la DGT de 17 de octubre de 2003 (JUR 2004, 9732) para la que “la expresión satisfechas por decisión judicial a que se refiere el artículo 46.2 de la Ley 40/1998 [artículo 55 del actual texto legal] comprende, respecto a las pensiones a favor del cónyuge del artículo 97 del Código Civil, no solo las fijadas directamente por el Juez sino también las que se contienen en los convenios reguladores, siempre que éstos sean aprobados por el Juez, comprendiendo cualquiera de las fórmulas de compensación de la situación económica del cónyuge válidamente admitidas en derecho [...]”. También la jurisprudencia muestra una actitud flexible y prudente al respecto. Entre otras, vid. la STSJ de Cataluña de 17 de abril de 2008 (JUR 2008/206441), de Palma de Mallorca de 17 de septiembre de 2002 (JT 2002/1578) y de Murcia de 20 de noviembre de 2002 (JUR 2003/16238).

¹⁶⁵ En este sentido, vid. la STSJ de Navarra de 1 de febrero de 2001 [JT 2001/443]. También **CALERO GALLEGO, J.**: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en la obra colectiva *Manual del Sistema Tributario Español*, 8ª ed, Civitas, Madrid, 2000, (pág. 150). **AGULLÓ AGÜERO, A.**: “Comentario al artículo 9 de la Ley 18/1991”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Aranzadi, Pamplona, 1995, (pág. 175).

¹⁶⁶ Atendida la claridad del precepto legal, que exige que la pensión se abone por decisión judicial, no cabe extender su interpretación más allá de su literalidad, pues de lo

Tal exigencia legal, no debe considerarse superflua o discriminatoria, toda vez que la decisión del órgano judicial competente es la única que puede establecer con plenitud de efectos legales la existencia de las condiciones que obligan a satisfacer una pensión en una concreta cuantía. Lo contrario implicaría dejar a la voluntad de los particulares la determinación del carácter deducible de las pensiones y la fijación de su importe, lo que es incompatible con el sistema fiscal vigente¹⁶⁷.

De ahí que no sea admisible reducir cantidades anteriores a la presentación de la demanda de separación, pues tales transferencias de rentas son consecuencia de pactos, convenios o acuerdos privados¹⁶⁸, lo que no obsta a que las efectivamente satisfechas, puedan gravarse como rendimientos del trabajo, en virtud de lo dispuesto por el artículo 17.2. f) LIRPF, que no exige la concurrencia de decisión judicial alguna.

La correlación ingresos-gastos que se refleja en la Ley 35/2006, al igual que sus predecesoras, no es perfecta, en la medida que cualquier pensión compensatoria establecida entre los cónyuges por pacto, convenio o acuerdo privados no impedirá que se considere renta sujeta y no exenta en el perceptor,

contrario implicaría una extensión analógica de la norma a supuestos no comprendidos en sus estrictos términos, en contravención del artículo 23.3 LGT [actual artículo 14 LGT 58/2003] (STSJ de Murcia de 29 de enero de 2002 [JUR 2002/88333]).

¹⁶⁷ La decisión judicial se convierte en un filtro al que deben someterse todos los pactos de común acuerdo entre los miembros del matrimonio, que consistan en un abono de pensiones compensatorias, y que den derecho a la reducción de la base imponible. En este sentido, la STSJ de Cataluña de 16 de febrero de 2001, niega el derecho a la reducción de la base imponible del cónyuge deudor de la pensión compensatoria del artículo 97 Cc, por haberse plasmado la obligación de pago por mutuo de acuerdo entre los cónyuges en documento privado (<http://www.datadiar.com>). Vid también las SSTSJ de Madrid de 22 de septiembre de 2005 (JUR 2005/242747) y de 21 de noviembre de 2001, (JT 2002/1126).

¹⁶⁸ En este sentido, por todos, la Res. de la AEAT núm. 126796 del Informa, que cita, a su vez, a la Res. de la DGT V1302/2006, de 30 de junio.

gravándose en consecuencia como rendimientos del trabajo¹⁶⁹. Por el contrario, ese mismo importe, no podrá reducir la base imponible del cónyuge que la paga, en su caso, hasta un momento posterior¹⁷⁰.

No parece lógico, sin embargo, que no se haya seguido el mismo criterio de exigir la decisión judicial para el cónyuge que percibe la pensión, y tampoco que se haya roto la correlación cuantitativa gasto-ingreso, en perjuicio del perceptor¹⁷¹. No exigir la decisión judicial podría suponer una duplicidad de gravamen, pues se integran en la base del perceptor, sin que reduzca la del pagador.

Refiriéndose el legislador, en ambos casos, al mismo supuesto de hecho, la no exigencia de decisión judicial carece de justificación objetiva, y evidencia una

¹⁶⁹ Estaríamos ante supuestos de separaciones de hecho, separaciones judiciales y divorcios en los que los acuerdos adoptados no han sido sometidos al refrendo de la autoridad judicial. Consideramos, no obstante, que el pagador de la pensión buscará siempre la intervención judicial a efectos de conseguir el tratamiento tributario que se dispensa.

¹⁷⁰ Las cantidades satisfechas en concepto de pensión compensatoria con anterioridad a que sean exigibles por sentencia judicial o convenio regulador aprobado, no impide se admita la reducción del total importe satisfecho una vez haya sido dictada la sentencia judicial, o aprobado judicialmente el convenio regulador (Res. de la DGT núm. 1409/1998, de 31 de julio, [NFC008653]).

¹⁷¹ Así se expresa, refiriéndose a la Ley 18/1991, **AGULLÓ AGÜERO, A.:** “Comentario al artículo 9 Ley 18/1991”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...*, cit, (pág. 175). Para la autora, en la Ley de 1978 (modificada por Ley 48/1985), sin embargo, la regulación ofrecida para estos mismos supuestos tenía la naturaleza de incrementos de patrimonio para el perceptor de la pensión, minorando los rendimientos del ejercicio en el obligado a satisfacerlas. Con la misma limitación de la exigencia de la decisión judicial, la correlación cuantitativa ingresos-gastos era perfecta y exacta, aunque como incremento de patrimonio en el perceptor y gasto deducible en el pagador. En el mismo sentido, **PUEBLA AGRAMUNT, N.:** “La reducción de la base imponible en el IRPF por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos”, cit, quien considera igualmente rota la correlación ingreso-gasto a la que se hace referencia, aunque estima que solo de esta manera pueden entenderse concurrentes los requisitos legales para que proceda la reducción (pág. 94). Vid. también **BADAS CEREZO, J. y LAMOCA PÉREZ, C.:** *Guía de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, Lex Nova, Valladolid, 1994, (pág. 430). **CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.:** *Todo sobre el nuevo IRPF*, Ed. Praxis, Barcelona, 1999, (pág. 121). **LÓPEZ BERENGUER, J.:** *El nuevo IRPF y el nuevo Impuesto sobre los ‘No residentes’*, Dykinson, Madrid, 1999, (pág. 143).

falta de coherencia interna y de racionalidad, dejando entrever, básicamente, su carácter recaudatorio.

3. Delimitación temporal de la pensión compensatoria

Constatada la necesidad de que la pensión compensatoria ha de establecerse por decisión judicial, corresponde ahora prestar atención a la delimitación de su ámbito temporal, es decir, al alcance y relevancia de los pagos realizados. Si las cantidades a las que se aplica el régimen fiscal descrito, exclusivamente, son las satisfechas desde el momento en el que se ha dictado la sentencia judicial, o de la aprobación judicial del convenio regulador, o si alcanzan además a las satisfechas con anterioridad, desde el momento de la admisión de la demanda, en fase de medidas previas.

Tras la reforma del matrimonio operada por la Ley 15/2005, se ha impuesto el carácter temporal de la prestación compensatoria, puesto que, cada vez en más casos, el desequilibrio económico derivado de la separación o el divorcio puede ser superado por el cónyuge perjudicado dentro de un plazo razonable.

Nada impide, sin embargo, que una vez expirado el plazo inicialmente previsto, la pensión se siga pagando sin el respaldo ya de la resolución judicial que la fijó. En tal caso, no parece discutible que la exigencia legal de la decisión judicial habrá dejado de cumplirse de forma sobrevenida, por lo que puede ser lógico y coherente con el objeto del precepto que se rechace la reducción de los pagos realizados, y por ende, entendemos, no se exija (o no se debiera exigir) la imputación de los mismos como rendimientos del trabajo¹⁷².

¹⁷² Así lo ha reconocido la Res. del TEAF de Guipúzcoa de 24 de febrero de 2005 (JUR 2005/135782). Más recientemente, del mismo tribunal, la Res. de 19 de junio de 2006 (RJ 2007, 855), considerando “que los abonos efectuados fuera del período de vigencia del convenio, cualquiera que haya sido su carácter, habrán derivado, en todo caso, de un pacto privado entre la partes, sin refrendo de autoridad judicial alguna, lo que impide admitir las pretensiones del reclamante, dado que es conocido el criterio jurisprudencial que en orden a la aplicación de beneficios fiscales, y en razón de la quiebra que éstos suponen del principio de igualdad, exige el estricto cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos”.

En la misma línea de consideraciones, surge la admisibilidad o no, de las cuantías satisfechas como consecuencia de las modificaciones sobrevenidas en la cuantía de la pensión. Si los interesados deciden, voluntariamente, incrementar el importe de la compensación económica, sin acudir a la autoridad judicial para obtener su refrendo, tal modificación habrá de reputarse carente de relevancia tributaria¹⁷³.

El pagador no podrá reducir su base imponible más allá del importe que se haya fijado originariamente por el Juez, o por el convenio regulador ratificado. Tampoco el aumento de las cantidades satisfechas en virtud de convenio regulador modificativo de otro anterior¹⁷⁴. Sin embargo, en sentido contrario, debe admitirse, en todo caso, la relevancia fiscal del pago de la pensión compensatoria incrementada en su cuantía, si se dispone del refrendo judicial.

A diferencia de las demás que se adoptan en el convenio regulador, para las que están prevista expresamente su modificación en los artículos 90.3 y 91, ambos del Cc, la posibilidad de modificar la medida adoptada respecto a la pensión compensatoria, se recoge, explícitamente, en el artículo 100 Cc, aunque con un carácter excepcional.

La petición de modificación solo puede plantearse para el caso de haberse producido una alteración sustancial en la fortuna de alguno de los cónyuges¹⁷⁵. De ahí que las alteraciones económicas relevantes sean las que por el paso del tiempo, o por acontecimientos producidos con posterioridad a la disolución del

¹⁷³ Así se expresa la SGIRPF en CV1289/2007, de 18 de julio (vlex. 29128897).

¹⁷⁴ Vid. la STS de Cataluña de 16 de junio de 2005 (JUR 2006, 217323).

¹⁷⁵ En este sentido, resultan clarificadoras las palabras de **PARRA TREGÓN, D.:** “Estudio práctico sobre la modificación y extinción de la pensión compensatoria”, *Revista Jurídica de Cataluña*, núm. 2, 1996, al decir que la modificación está basada en circunstancias objetivas de tipo patrimonial, por hechos sobrevenidos a su concesión, que pueden suponer un nuevo desequilibrio económico (pág. 18).

matrimonio, conllevan una mejora o un empeoramiento de las condiciones económicas del obligado al pago¹⁷⁶.

Una situación diferente es la inclusión en el convenio regulador de alguna cláusula de actualización o de revisión automática de su cuantía, a la que se refiere el artículo 100 Cc. El incremento de la pensión compensatoria, basado en tal previsión de actualización, debe surtir plenos efectos fiscales, en la medida que su causa se encuentra en el acto judicial original aprobatorio del convenio¹⁷⁷.

En esta línea, compartimos las palabras de GARCÍA BERRO, que se inclina por una postura favorable a la admisibilidad de la reducción de la base imponible en el total importe satisfecho por pensión compensatoria, aunque el referido aumento no se encuentre previsto, de modo expreso, en el convenio regulador original. Lo relevante, a juicio del autor, es que pueda presumirse de una forma razonable que su único objeto es adaptar la cuantía satisfecha a la

¹⁷⁶ La jurisprudencia menor ha destacado las circunstancias en las que se admite la modificación de la pensión originariamente impuesta, como consecuencia de haberse producido una alteración sustancial. Entre otras, las que siguen: 1) La obtención de un empleo por quien percibe la pensión (SSAAPP de Sevilla de 17 de enero de 1992 [AC 1992, 132] y 18 de abril de 2001 [JUR 2001, 161641], de Valencia de 28 de enero de 2000 [AC 2000, 4076], de Álava de 27 de noviembre de 1992, de Navarra de 26 de julio de 1993 [AC 1992, 1572 y AC 1993, 1489, respectivamente], y de A Coruña de 11 de mayo de 2001 [JUR 2001, 224903]. 2) La disminución del rendimiento económico del obligado al pago de la pensión como consecuencia de una incapacidad permanente (SAP de Valencia de 16 de enero de 2001 [JUR 2001, 98737]), o por pasar de una situación laboral de activo a la de jubilación (SAP de Zaragoza de 21 de abril de 1992 [AC 1992, 659]). En este sentido, ha de advertirse con la SAP de Córdoba de 11 de julio de 2000 (AC 2000, 1639), que el hecho de pasar a la condición de jubilado no es suficiente por sí solo para apreciar una disminución de la capacidad económica que justifique una reducción de la pensión compensatoria, si al mismo tiempo no se demuestra la existencia de una disminución de ingresos y medios de vida en relación con la situación económica contemplada en el momento de su fijación.

¹⁷⁷ Así se expresa la STSJ de Andalucía de 26 de abril de 2005 (RJ 2005, 756) cuando señala que “[...] tampoco parece cuestionable que, de acuerdo con los términos acordados, el incremento o actualización de la pensión fuese automático, lo que permitiría considerar a estos efectos las cantidades efectivamente satisfechas superiores a las previstas en el convenio [...]”.

evolución de la realidad, y en particular, a la progresión del índice de precios al consumo¹⁷⁸.

En cuanto a la imputación temporal de estas prestaciones económicas, además de las situaciones indicadas, el problema surge cuando se trata de dilucidar si se puede aplicar la reducción en razón de pensiones satisfechas antes de tener lugar su reconocimiento formal por el juez, es decir, la relevancia fiscal de los pagos efectuados en sede de medidas provisionales.

Como pusimos de manifiesto en el Capítulo I, los convenios en virtud de los cuales se adoptan medidas provisionales, son esencialmente temporales, pues sólo duran lo que dure la tramitación del proceso, son transitorios, pues su eficacia termina necesariamente con la sentencia definitiva (artículo 106 Cc), sin perjuicio de que algunas se mantengan, y presuponen la subsistencia del vínculo matrimonial, de forma que no se pueden pactar medidas como si el vínculo hubiese dejado de existir jurídicamente.

En el estricto ámbito tributario, siquiera sea *a priori*, estas medidas carecen de relevancia alguna. La Administración tributaria por su parte se manifiesta inflexible. Las cantidades pagadas por el concepto de pensión compensatoria solo generan el derecho a la reducción a partir de la fecha en la que se establezcan judicialmente de modo explícito, de ahí que rechace la admisibilidad de la reducción por las cantidades satisfechas antes de la resolución judicial¹⁷⁹, salvo

¹⁷⁸ **GARCÍA BERRO, F.:** “El Derecho Tributario ante el fenómeno de las crisis familiares”, *Civitas. REDF*, núm. 140. 2008, (pág. 871). Vid. también **PUEBLA AGRAMUNT, N.:** “La reducción de la base imponible en el IRPF por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos”, cit, (pág. 96).

¹⁷⁹ En esta línea, asiladamente, se adscribe el pronunciamiento de algún tribunal que da la razón a la Administración, al declarar que la pensión satisfecha antes del auto de ejecución (único que establecía expresamente la obligación de pago) no tenía su causa en una decisión judicial, pese a que sí existía con carácter previo una sentencia de divorcio que no mencionaba, ni siquiera provisionalmente, el pago de compensación alguna, dejando la decisión para el auto de ejecución de sentencia, circunstancia que esgrimió el TSJ de Murcia (S. de 20 de noviembre de 2002, ya citada). El argumento señalaba que “en el ejercicio 1993 no

que en esta se declare expresamente el carácter retroactivo de la obligación económica¹⁸⁰.

No se puede negar, sin embargo, que la resolución judicial que aprueba el convenio regulador, generalmente, revalida y ratifica de modo suficiente las pensiones previstas en éste, confiriéndole la eficacia retroactiva necesaria, para poder aplicar la reducción de su importe de la base imponible del contribuyente pagador, aun habiendo sido satisfecha con carácter previo a la decisión jurisdiccional formal.

Este criterio se refleja en el texto de algunas resoluciones administrativas, que declaran que se podrá reducir la base imponible, no solo en las cantidades satisfechas a partir de la resolución judicial, sino también en las anteriores, siempre que se reconozca el carácter retroactivo de las medidas adoptadas, “como podría ser que la sentencia de separación ratifique lo contenido en el convenio regulador aportado en la presentación de la demanda”¹⁸¹.

existía ninguna decisión judicial imponiendo el abono de la pensión compensatoria [...], no siendo suficiente ni el abono efectivo, cuya calificación como pensión compensatoria queda al arbitrio exclusivo del recurrente, ni la sentencia de divorcio, que expresamente dice que no acuerda ninguna medida judicial complementaria, diferida al período de ejecución de sentencia. La pensión compensatoria solo se reconocía desde el auto de ejecución, pero cuya eficacia no puede alcanzar a situaciones anteriores no contempladas [...]” (fdº. 3).

¹⁸⁰ Vid. la Res. de la DGT de 9 de marzo de 2000 (JUR 2001, 216742).

¹⁸¹ El pagador de la pensión “podrá solicitar, a partir de la sentencia de ratificación, la rectificación de las declaraciones presentadas en esos ejercicios, en las que reducirá la base imponible en las cantidades satisfechas en cada uno” (Res. de la DGT de 9 de marzo de 2000, precitada). En parecidos términos se expresa la STSJ de Castilla-La Mancha de 7 de mayo de 2001 (JUR 2001, 258100) que admite incluso la reducción de la pensión compensatoria satisfecha en virtud de un convenio regulador, pese a que éste no llegara a aprobarse judicialmente, teniendo en cuenta que la falta de ratificación se había debido a causas que para nada condicionaban la obligación de pago de la pensión acordada en él, así como que dicha pensión fue además ratificada posteriormente por la sentencia judicial de divorcio, que otorgó a la misma validez retrospectiva. En parecidos términos se manifiesta la DGT, que acepta que cuando la pensión compensatoria reviste, en virtud del convenio, la forma de pago único, la reducción se podrá practicar aunque el importe de ese pago haya sido satisfecho con anterioridad al acto judicial de aprobación, si bien se puntualiza que la efectividad de la

De este modo, si la sentencia judicial aprobatoria del convenio regulador revalida o ratifica estrictamente lo pactado por las partes en el mismo, aquélla se convierte en fuente legitimadora directa de todos los actos, previos y futuros, basados precisamente en el contenido del convenio. La pensión compensatoria, por tanto, habrá de considerarse satisfecha por decisión judicial desde la firma del convenio regulador¹⁸².

Dada la amplitud de la interpretación del requisito de la decisión judicial, el pago de una pensión compensatoria fijada por los cónyuges en un convenio regulador, reducirá igualmente la base imponible del impuesto, aunque sólo desde la fecha en que se apruebe o ratifique por decisión judicial.

En esta línea de razonable flexibilidad, se ha de reconocer, que si en la sentencia de separación o divorcio se reconociese expresamente, o se dedujese de una interpretación sistemática, el carácter retroactivo de la obligación de pago a la fecha de presentación de la demanda, en fase de medidas previas, conforme a lo dispuesto por los artículos 102 y 103 Cc, no debiera haber inconveniente en que el contribuyente solicite, a partir del período impositivo en el que se haya ratificado el convenio regulador, la rectificación de las declaraciones presentadas, siempre, por supuesto, que tales cantidades hayan sido satisfechas de forma efectiva.

reducción deberá esperar al momento de producirse la ratificación judicial (RR. de la DGT de 8 de julio de 1997 y 31 de julio de 1998 [JUR 2001, 215649]).

¹⁸² En este sentido, la STSJ de Aragón de 11 de abril de 2005 (RJ 2005, 1211), cuando manifiesta, que “[...] aún tomando la literalidad del precepto, no puede ignorarse que la decisión judicial, en este caso, no establece *ex novo* la aludida pensión compensatoria ni la modifica, limitándose a aprobar y ratificar un convenio previo entre los cónyuges, regulador de los efectos de la separación, en el que, entre otros, se hallaba expresamente recogido el pago de la aludida pensión desde el momento de su firma, y con tal contenido y eficacia es aprobado luego judicialmente, incorporándolo a la propia sentencia y haciéndolo oponible frente a terceros, por lo que su eficacia, salvo que en la sentencia se dispusiera otra cosa, que no es el caso, no comienza en el momento de su aprobación, sino que una vez producida ésta, se despliega desde el momento mismo de la firma del convenio, incluso frente a terceros [...]”.

En otro caso, si no se hubiesen pagado efectivamente cantidades con anterioridad a la sentencia de ratificación del convenio, y como consecuencia de la misma se tuvieran que abonar los importes de la pensión fijada desde la presentación de la demanda, la forma correcta de proceder sería reducir de la base imponible del ejercicio en que se paga el total importe de lo satisfecho.

4. La imputación temporal y la necesidad de la efectividad y recepción del pago

El carácter periódico del IRPF precisa determinar la fecha de cada manifestación de renta obtenida, al objeto de someterla a gravamen, de acuerdo con la normativa aplicable al efecto, junto a las demás percibidas por el contribuyente en el mismo período impositivo.

La Ley 35/2006 no ha introducido novedades significativas en la regulación de los aspectos temporales, manteniendo el tenor de la legislación precedente, lo que, por otra parte, resulta bastante lógico si se tiene en cuenta que ya la Ley 40/1998 introdujo relevantes avances en la materia respecto a su predecesora, la Ley 18/1991, configurando un régimen claro y preciso que dejaba poco margen a los contribuyentes. Pese a ello, en lo que a imputación temporal se refiere, siguen existiendo algunas cuestiones no contempladas en la norma que generan dudas en cuanto a la aplicación del tributo¹⁸³.

A tal objeto, los contribuyentes pueden utilizar diversos criterios. Por una parte, el criterio del devengo, conforme al cual la renta se entiende obtenida en el momento de generarse, esto es, en la misma medida en la que se van produciendo los hechos u operaciones que originan su percepción, siendo independiente de la fecha en la que se produce el cobro o el pago de aquel derecho u obligación.

¹⁸³ En este sentido, vid. **AA.VV.**: *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Comentarios a la Ley 35/2006 y al RD 439/2007*, [Coord.: **NUÑEZ ZUBILAGA, I.**], Aranzadi, Pamplona, 2007, (pág. 175).

Por otra, el criterio de caja, en cuya virtud, la obtención de renta tiene lugar en el momento de hacerse efectivos los ingresos y los gastos. Nos encontramos en el plano de la corriente financiera y monetaria. Por su parte, conforme al criterio de la exigibilidad, la obtención se considera producida cuando tales ingresos y gastos resultan exigibles conforme a derecho, con independencia del momento en el que tenga lugar de manera efectiva el correspondiente cobro o desembolso.

En este orden de consideraciones, la tributación de la pensión compensatoria como rentas del trabajo para el perceptor, deberá producirse a partir del período impositivo en el que comience efectivamente a percibirse el pago. No es suficiente que resulte acreditada la existencia de la obligación y su exigibilidad por el acreedor. Se pretende someter a gravamen el acto real de la recepción, de ahí la expresión “recibidas” utilizada por el artículo 17.2 f) LIRPF, en vez del mero y potencial acto de reconocimiento del derecho a percibir una pensión compensatoria, que se deducía de la expresión “a favor” utilizada por la Ley de 1991.

De forma correlativa, para poder ejercitar el derecho a reducir la parte general de la base imponible, se requiere que la misma sea “satisfecha”, lo que pone de relieve la relevancia del pago efectivo¹⁸⁴, y no el mero acto de reconocimiento de deuda.

Sólo a partir del pago efectivo de la pensión podrá el contribuyente ejercitar el derecho a la reducción¹⁸⁵ que, sin embargo, corresponde normalmente al período impositivo en el que se haya dictado la sentencia judicial de separación o divorcio que aprueba el convenio regulador, sin perjuicio de la eficacia retroactiva de los pagos realizados, con las consecuencias antes señaladas.

¹⁸⁴ Res. del TEAC de 27 de marzo de 1998 (RJ 1998, 733).

¹⁸⁵ Vid. la Res. de la DGT 523/2000, de 9 de marzo (NFC011246). También **DÍAZ-ARIAS, J.M.** (Dir. y Coord.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis y Comentarios*, Deusto Jurídico, Madrid, 2007, (pág. 300).

La doctrina administrativa no deja lugar a dudas sobre su postura. Para que se pueda practicar la reducción de la base imponible en el importe de la pensión compensatoria, es preciso que se haya producido de forma efectiva el abono de la misma. Como se dispone en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria “las normas tributarias se interpretan con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código civil”, que a su vez establece que “las normas se interpretan según el sentido propio de sus palabras [...]”.

En ésta línea se manifiesta el TEAC, que, para la unificación de criterio, expone en relación con tales prestaciones económicas, incluido el pago de anualidades por alimentos, que un efecto necesario para que se produzca el efecto pretendido “[...] es la de la efectiva satisfacción de dichas cantidades mediante su correspondiente abono, ya que dicha condición se desprende de su tenor literal, al referirse a las mismas como ‘satisfechas’, y reiterarse igualmente al final del precepto cuando se alude a la minoración de los rendimientos del obligado a ‘satisfacerla’ [...]”¹⁸⁶.

La utilización del término “satisfechas” ha de interpretarse en sentido estricto, es decir, no basta que exista la obligación, es necesario que la obligación se haya cumplido, de manera que si no se acredita, como es el caso, que la pensión ha sido satisfecha no habrá reducción alguna”¹⁸⁷. Se pretende impedir, en todo caso, el disfrute del beneficio fiscal por parte del cónyuge moroso en una materia en la que se constata una especial sensibilidad social¹⁸⁸.

¹⁸⁶ Así se expresa la Res. del TEAC de 27 de marzo de 1998 (RJ 1998,733).

¹⁸⁷ Vid. la STSJ de Extremadura de 22 de octubre de 2003 [fdº. 3] (JUR 2004/56579).

¹⁸⁸ Vid. **PUEBLA AGRAMUNT, N.**: “La reducción de la base imponible en el IRPF por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos”, cit, para quien el régimen fiscal de las pensiones compensatorias en el IRPF es consecuencia de que “el legislador se muestra [...] sensible a las situaciones de crisis de la institución familiar, y tiene en cuenta ‘que el contribuyente forma parte de una familia cuya protección merece un tratamiento fiscal favorable’” (pág. 86). En el mismo sentido, **GARCÍA BERRO, F.**: “El Derecho Tributario ante el fenómeno de la crisis familiar”, cit, (pág. 858).

La consideración de la pensión compensatoria como satisfecha por el cónyuge obligado al pago, y su percepción por el acreedor, suscita, automáticamente, una cuestión de prueba. Para considerar acreditado el pago efectivo se estima suficiente la declaración del importe de la pensión como rentas del trabajo, siempre que el mencionado pago traiga causa de una resolución judicial¹⁸⁹.

Aunque la imputación y la declaración de la pensión compensatoria como rentas del trabajo es, *per se*, prueba más que suficiente para permitir correlativamente reducir el importe satisfecho de la base imponible del pagador, siempre que exista la preceptiva decisión judicial, no puede prescindirse de la aplicación general del principio de libertad de prueba que rige en Derecho español, ni por supuesto de una interpretación racional de las circunstancias concurrentes en cada caso, cuando el cónyuge acreedor no tenga la obligación de declarar, conforme a lo dispuesto por el artículo 96.3 b) LIRPF. Tal situación no supondrá, en ningún caso, negar al cónyuge obligado al pago de su derecho a la reducción de la base imponible.

Conforme a lo expuesto, se cumple estrictamente con la necesaria correlación rentas del trabajo-reducción de la base imponible que en tales circunstancias y supuestos debe concurrir. Ha de ser el mismo período impositivo cuando el pagador de la pensión reduzca la parte general de la base imponible en el importe efectivamente satisfecho, y el cónyuge perceptor integre en la suya la misma cantidad como rendimientos del trabajo.

Sin embargo, en este sentido, la pregunta se hace inevitable, ¿se atiende al criterio de la exigibilidad de los rendimientos del trabajo para determinar el

¹⁸⁹ Sobre el particular, la STSJ de Madrid de 23 de junio de 2003 (RJ 2004, 1219), estima que el derecho a la reducción “requiere una fijación expresa a favor del cónyuge mediante decisión judicial, circunstancia que el recurrente no ha acreditado, pues no aporta el convenio regulador, de forma que no se puede admitir la alegación de acreditación del pago, pues ello no justifica que dicho pago sea consecuencia de resolución judicial, requisito necesario [...]”. En esta línea, vid. también las SSTSJ de Cantabria de 25 de enero de 2002 (RJ 2002, 782), y de Canarias de 11 de noviembre de 2003 (JUR 2004/27291).

período impositivo de imputación temporal, conforme a lo dispuesto por el artículo 14.1 a) LIRPF?

Ni la Ley ni el Reglamento del Impuesto, definen el concepto jurídico de exigibilidad, lo que resulta a nuestro juicio imprescindible, pues surge la duda, precisamente, de saber si la exigibilidad debe entenderse referida al momento en el que materialmente se perciba la renta o al nacimiento de la obligación de pago.

Si bien es posible considerar que la exigibilidad hace referencia al devengo, es decir, al nacimiento del derecho¹⁹⁰, en el caso concreto que nos ocupa, el criterio que debe prevalecer es del pago efectivo. Así se desprende de las propias expresiones utilizadas por la Ley del Impuesto. Mientras que la pensión compensatoria no se satisfaga y correlativamente se perciba, ni podrá ejercitarse el derecho a reducir la base imponible ni cumplirse con la obligación de imputar la pensión compensatoria como rentas del trabajo, respectivamente¹⁹¹.

Si la efectividad de la percepción de la pensión compensatoria coincide con el período impositivo en el que resulta exigible, deberá ser objeto de imputación y de reducción a partir del período impositivo en el que la sentencia judicial se haya dictado. Pero eso sólo será posible si, efectivamente, tales cantidades se han percibido.

En otro caso, la imputación no podrá practicarse hasta el período impositivo en el que la pensión compensatoria se perciba. En esta situación, deberá aplicarse

¹⁹⁰ Como ha señalado **GARCÍA NOVOA, C.**: “La imputación temporal de ingresos y gastos”, en *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*, Comares, Granada, 1998, “el devengo ha de identificarse con el nacimiento y, en todo caso, con la exigibilidad jurídica de la obligación” (pág. 205).

¹⁹¹ Resulta expresivo en esta línea las consideración de la STS de 17 de febrero de 1987 (RJ 1987/649) cuando señala que “el significado del vocablo en cuestión (refiriéndose al devengo) conlleva una carga de exigibilidad y, en consecuencia, la existencia simétrica de un derecho en quien recibe y de una obligación para quien da”.

la regla especial de imputación temporal según la cual los rentas del trabajo que no se hayan percibido efectivamente el año de la exigibilidad, por causa no imputable al contribuyente (el acreedor del derecho de pensión) deberá imputarse al período impositivo de la exigibilidad, conforme a lo dispuesto por el artículo 14.2 b) LIRPF¹⁹².

En la medida que esta regla especial se plantea normalmente en los casos de retraso en la percepción de los salarios por causas o dificultades económicas de las empresas no imputables a sus trabajadores, debe repararse que también será aplicable al supuesto del contribuyente que no perciba las anualidades por alimentos o pensión compensatoria de su ex-cónyuge fijadas éstas en virtud de sentencia judicial, toda vez que las mismas se definen como rendimientos del trabajo en la Ley del IRPF¹⁹³.

Por su parte, el contribuyente pagador podrá aplicar, efectivamente, la reducción de su base imponible en el total importe satisfecho, en la misma medida que el acreedor ha imputado lo percibido. La conciliación temporal de la imputación de los ingresos y de los gastos, exigirá también, en este caso, la imputación al período de la exigibilidad, a través de la rectificación de las declaraciones ya presentadas, de conformidad con lo preceptuado por el artículo 120.3 LGT.

¹⁹² Sólo el hecho de que la causa de la no percepción, en nuestro caso de la pensión compensatoria, no sean imputables al perceptor, legitima para poder aplicar la regla especial a la que nos referimos. En este sentido, para apreciar tal circunstancia necesaria, sería suficiente la justificación de que se han reclamado al deudor de los rendimientos o, incluso, un reconocimiento de éste de que las causas del impago no son imputables al acreedor (en este sentido, por todos, **ESCRIBANO LÓPEZ, F.**: “Artículo 14. Imputación temporal”, en la obra colectiva *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, [pág. 116]).

¹⁹³ En la medida que la regla general de imputación temporal es la exigibilidad jurídica, el perceptor debe presentar una declaración complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo, que deberá presentarse en el plazo que media entre la fecha en la que se perciban, y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

Una situación diferente a la comentada, es aquella en la que la pensión compensatoria se satisface al cónyuge acreedor desde la presentación y admisión de la demanda, por haberse contemplado en el convenio regulador que, *a posteriori*, resulta ser objeto de aprobación judicial.

A nuestro juicio, la pensión compensatoria resulta exigible por el acreedor desde el mismo momento en el que se firma el convenio regulador, en fase de medidas previas, aún más si la misma viene recogida expresamente, y no a partir de la fecha en la que el convenio es ratificado o aprobado por el juez.

Conforme al criterio expuesto anteriormente, no cabe duda de que una vez firmado el convenio regulador, sometido a la posterior aprobación judicial, debiera aplicarse el artículo 14.2 a) LIRPF, imputándose la pensión compensatoria desde la fecha de la resolución judicial.

Pero si la ratificación judicial del convenio regulador, se materializa en los mismos términos de éste, además de reconocerse el carácter retroactivo de las medidas acordadas por los cónyuges en fase previa, el acreedor debiera haberla imputado en cada uno de los períodos impositivos en los que la hubiese percibido, al ser exigible la misma desde ese instante, y sobre todo por el artículo 17.2 f) LIRPF, que no exige al efecto decisión judicial alguna.

5. La renuncia del derecho a la percepción de una pensión compensatoria

Partiendo de la validez y licitud jurídica de la renuncia al derecho a la percepción de una pensión compensatoria, debemos ahora plantearnos, cuál debe ser la adecuada calificación fiscal, según que se materialice a cambio de la entrega de un capital dinerario o de un capital en bienes inmuebles.

Lo que está fuera de toda duda es que, en uno y otro caso, el perceptor devenga una renta que constituye el hecho imponible del IRPF. Se podría considerar, en el sentido apuntado, que estamos ante una alteración patrimonial generadora de una ganancia patrimonial para el renunciante. De hecho, la DGT ha calificado

como tal las cantidades percibidas por un cónyuge por renunciar al derecho a la división de la cosa común, sometiéndolas a gravamen de la tarifa progresiva¹⁹⁴.

La calificación de lo percibido como ganancia patrimonial, exige además valorarla o cuantificarla, lo que dependerá de que se entregue dinero, en cuyo caso la ganancia patrimonial será el importe de la compensación satisfecha, conforme a lo dispuesto por el artículo 34.1 b) de la LIRPF, o un capital inmobiliario, en cuyo caso, la cuantificación de la renta vendrá determinada por aplicación de las reglas generales [artículos 34.1 a), en relación con el 35, ambos LIRPF].

En este último sentido, si el capital inmobiliario que se entrega para satisfacer la renuncia a la expectativa de la pensión compensatoria se adquirió antes del 31 de diciembre de 1994, se ha planteado si resulta o no de aplicación los coeficientes reductores de la disposición transitoria 9ª LIRPF,

La entrega de un capital inmobiliario, satisfecho en contraprestación a la renuncia del derecho a la pensión compensatoria, como alteración patrimonial, exige aplicar la normativa vigente que al efecto se establece. Entre ella, sin duda, la disposición transitoria 9ª LIRPF, por lo que no habría inconveniente alguno para que la ganancia patrimonial que se devengue puede reducirse conforme a los coeficientes de abatimiento que correspondan¹⁹⁵.

¹⁹⁴ Vid. la CV de la DGT de 28 de julio de 2008 [V1584-08].

¹⁹⁵ Por su parte, **DÍAZ-SÚNICO ABOITIZ** es de la opinión de que esa expectativa de derecho integra la esfera patrimonial del cónyuge renunciante, de ahí que quepa atribuirle un valor económico determinado, pero no cabe hablar de transmisión puesto que, en la terminología empleada por la jurisprudencia, no se trata de un acto traslativo que favorece a un determinado sujeto sino 'dejativo', 'abdicativo' o de mero abandono del derecho (*Fiscalidad de las crisis matrimoniales en el régimen de separación de bienes*, Bosch, Barcelona, 2009, [pág. 99]). Vid. también las Res. del TEAC de 14 de septiembre de 2001 (JT 2002/801) y de 18 de marzo de 2003 (JT 2004/391), ambas en relación con la renuncia sin remuneración a los derechos de suscripción preferente.

En relación con la calificación cabe otra posible alternativa, la de rentas del trabajo personal, en la medida que participe de la misma naturaleza que la pensión compensatoria a la que se renuncia. Esta parece ser la conclusión a la que ha llegado la Administración en supuestos similares de renuncia a derechos económicos futuros, de conceptos calificados por la ley como rendimientos del trabajo personal¹⁹⁶. Se decanta, por tanto, por la consideración de que la contraprestación que se percibe por la renuncia de derechos futuros, que de nacer recibirían la calificación de rendimientos del trabajo, recibe la misma calificación.

Esta forma de calificar la contraprestación recibida como consecuencia de la renuncia es, a nuestro juicio, la correcta, pues la Ley se limita a considerar como rendimientos del trabajo la pensión compensatoria en el artículo 17.2 f) LIRPF, siendo la normativa que a esta fuente de renta se aplica la que debe corresponder a aquélla.

Por su parte, el cónyuge pagador no satisface directamente una pensión compensatoria en los términos del artículo 97 Cc, o en su caso del 99 Cc si se optase por su sustitución, pues en ambos casos el acreedor ha renunciado. Si bien, en virtud de la doctrina de la DGT que califica como rendimientos del trabajo las percepciones recibidas por renuncia de supuestos que, de haberse percibido, hubiese tributado como tales, también para el pagador podría calificarse, igualmente, que lo que satisface lo es en concepto de pensión, por lo que cabría aplicarle lo dispuesto por el artículo 55 LIRPF, permitiendo que

¹⁹⁶ Tal es el caso de la Consulta de la DGT núm. 0942-2001, de 21 de mayo (JUR 2002/90777). La situación que se contempla es la renuncia a los complementos de pensiones a los que tendría derecho un contribuyente en caso de jubilarse, calificando la percepción como rendimientos del trabajo. En parecidos términos, se ha calificado también como rendimientos del trabajo la compensación recibida de la empresa por renuncia por parte de un trabajador a los trienios que se devengaría en los próximos 12 años (Consulta núm. 0560-2002, de 8 de abril). En ambos casos, además se califican como percibidos de forma notoriamente irregular en el tiempo por lo que se integran en la base previa aplicación de la reducción por irregularidad correspondiente.

reduzca la base imponible en el capital dinerario o en el valor de mercado del inmueble entregado. Por supuesto, siempre que la compensación a la renuncia haya sido reconocida judicialmente.

En otro caso, debiera calificarse como ganancia de patrimonio, cuantificable por la diferencia entre el valor de transmisión, que sería el de mercado del inmueble entregado, y el de adquisición, sobre el que sí cabría, sin duda alguna, aplicar los coeficientes reductores de la disposición transitoria 9ª LIRPF. No obstante, sería deseable que la Administración se pronunciase expresamente sobre el particular.

En otro orden de consideraciones, si lo que se pacta es la renuncia a la pensión compensatoria a cambio de la entrega de un capital, en aquellos casos en los que los cónyuges se encuentren ya inmersos en la crisis matrimonial y uno de ellos esté legitimado a exigirla, no estamos lógicamente ante una renuncia anticipada, pues se parte de la consideración de la existencia de una situación de separación o divorcio, así como del derecho a percibir una pensión como consecuencia de la existencia del preceptivo desequilibrio económico.

En estas situaciones, nos encontramos ante un acuerdo de prevaloración de la pensión compensatoria, que exige a los cónyuges, respectivamente, de someterse a reclamaciones económicas cuantitativamente importantes y de valorar el *quantum* del desequilibrio. Por ello, el tratamiento tributario debe ser el que corresponde a la renuncia a la pensión, una vez devengada la misma, es decir, el acreedor deberá tributar por la totalidad de lo percibido como rendimientos del trabajo personal, conforme al artículo 17.2 f) LIRPF, calificado, además, como renta irregular *ex* artículos 18.2 LIRPF y 11.1.e) RIRPF.

Por su parte, el cónyuge deudor podría aplicar la reducción prevista al efecto por el artículo 55 LIRPF, siempre que quede suficientemente claro en el

convenio regulador, homologado o aprobado posteriormente por el Juez, que la voluntad de las partes ha sido prevalorar la pensión.

III. La sustitución de la pensión periódica por otras medidas compensatorias

1. La identidad de normativa aplicable

La obligación legal que supone la condena al pago de una cantidad líquida, satisfecha generalmente de forma periódica, sin perjuicio de que pueda establecerse una prestación única, positivizada jurídicamente por decisión judicial, constituye el supuesto normal y habitual en el que se materializa el derecho a percibir una pensión compensatoria.

Pero en virtud de lo dispuesto por el artículo 99 Cc, los cónyuges cuentan con la posibilidad de sustituir o conmutar, en cualquier momento, aquella compensación económica por la constitución de una renta vitalicia, por un derecho de usufructo sobre determinados bienes o por la entrega de un capital, ya sea en bienes muebles o inmuebles. En tales situaciones, nos encontramos ante un acuerdo *interpartes*, voluntario y posterior a la sentencia judicial que modifica, en virtud del cual los interesados consienten la sustitución de la forma de pago.

La fijación de una prestación única constituye, de hecho, una fórmula útil como alternativa para evitar el mantenimiento futuro de una relación económica duradera entre las partes. La posibilidad de establecerla no parece encontrarse sometida a especiales limitaciones, ni siquiera al cumplimiento adicional de concretos requisitos, de modo que puede convenirse la sustitución “en cualquier momento”, lo que da una clara idea de manifiesta amplitud.

El acuerdo de conmutación exige, a nuestro juicio, en todo caso, el previo reconocimiento judicial del derecho a la percepción de la pensión compensatoria. Pero eso no quiere decir que la convenida por los cónyuges, no

tenga las características del artículo 97 Cc, ya que el propio artículo 90 Cc relativo al convenio regulador, en su apartado E), incluye en su relación de mínimos la pensión compensatoria que correspondiere satisfacer, en su caso, a uno de los cónyuges.

Por tanto, la forma que se articule para satisfacer la compensación convenida por los cónyuges, es de la misma naturaleza que la fijada judicialmente, y sujeta, en definitiva, a idéntica normativa¹⁹⁷.

Sean cuáles sean las medidas conmutativas, por las que puedan optar los cónyuges, el régimen fiscal que corresponde debe ser el mismo que el descrito en el apartado precedente: el importe satisfecho, o en su caso la valoración económica que a la concreta medida acordada corresponda, reducirán la base imponible del contribuyente deudor. De forma correlativa, ese importe o valoración deberá gravarse como rendimientos del trabajo en el acreedor.

Así lo ha reconocido expresamente la Administración tributaria, admitiendo que debe considerarse que reduce la base imponible del IRPF, no sólo la pensión compensatoria satisfecha en dinero, por sentencia judicial o convenio regulador aprobado judicialmente, sino también cualquiera de las fórmulas de compensación de la situación económica del cónyuge válidamente admitidas en Derecho, según los preceptos del Cc¹⁹⁸.

¹⁹⁷ La SAP de Girona de 17 de diciembre de 1998 (La Ley, 1999, 5393) señala sobre este aspecto que “fijada en sentencia de separación matrimonial de la primera instancia pensión compensatoria del artículo 97 Cc a favor de la esposa, los litigantes consideran más favorable la sustitución de dicha pensión por la transmisión de la propiedad de la mitad indivisa del marido sobre la vivienda familiar a favor de la mujer, a lo cual, en apelación, ha de accederse si se considera que el artículo 99 Cc permite convenir la sustitución en cualquier momento de la pensión por la entrega de un capital en bienes o en dinero”.

¹⁹⁸ Entre otras, las RR Vinculantes de la DGT núms. 2231/2008, de 6 de octubre, (JUR 2009/480242), 366/2007, de 23 de febrero (JUR 2007/108969), 1406/2006, de 10 de julio (JUR 2006/224474), 1057/2004, de 21 de abril (JUR 2004/159081), 2131/2003, de 10 de diciembre (JUR 2004/65548), así como la de 27 de marzo de 2007 (V0635-07), de 25 de mayo de 2007 (V1055-07), de 17 de abril de 2008 (V0806-08), y de 23 de febrero de 2007 (V0366-07). El

Es decir, siempre que se cumplan los demás requisitos, su importe reducirá la base imponible del IRPF del obligado al pago, solución que no se discute por la doctrina administrativa existente al respecto y que viene respaldada, desde hace tiempo, por la jurisprudencia¹⁹⁹.

2. La necesidad de refrendo judicial

El acuerdo de los cónyuges en virtud del cual se decide conmutar la pensión compensatoria del artículo 97 Cc, por cualquier otra fórmula solutoria más acorde a sus respectivos e individuales intereses, que permite, sin duda, aplicar al cónyuge pagador el beneficio fiscal, exige, adicionalmente, que tal acuerdo disponga del oportuno refrendo judicial, pues nada parece justificar que para esta hipótesis se considere decaído el requisito exigido en el artículo 55 Cc que, como hemos visto, se convierte en presupuesto *sine qua non* del régimen fiscal previsto²⁰⁰.

En sentido contrario al apuntado, algún tribunal de justicia ha planteado que la sustitución de la pensión compensatoria, previamente establecida por decisión judicial por un pago único, debe surtir plenos efectos fiscales directos en el

mismo criterio, entre otras, mantienen las RR. no vinculantes de la DGT de 31 de julio de 1998 (JUR 2001/215649), de 21 de abril de 2004 (JUR 2004/ 159081) de 10 de julio de 2006 (JUR 2006/224474), de 19 de febrero de 2002 (núm. 0270-02), y 10 de diciembre de 2003 (núm. 2131-03).

¹⁹⁹ Sirva como ejemplo, la STS de 24 de octubre de 1998 (RJ 1998, 7934), que pone de relieve como “una cesión patrimonial realizada en tales condiciones, no puede caber duda equivale a una propia pensión compensatoria aunque no tenga carácter anual o periódico y se consume en un solo acto. La consecuencia no puede ser hacerle perder su virtualidad minusvaloradora de la base, sino que solo sea imputable, lógicamente, en el ejercicio en que se produzca” (fdº 4). La misma opinión, más recientemente, en la SAN de 24 de febrero de 2005 (JUR 2005/232143) o la STSJ de Cataluña de 16 de mayo de 2006 (JUR 2006/240829).

²⁰⁰ En esta línea, por todos, **PUEBLA AGRAMUNT, N.**: “La reducción de la base imponible en el IRPF por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos”, cit, (págs. 90 a 92). **RUIZ GARIJO, M.**: “Efectos de la sustitución de pensión compensatoria por un acuerdo transaccional en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 16, 2002, (pág. 1). **GARCÍA BERRO, F.**: “El Derecho tributario ante el fenómeno de la crisis familiar”, cit, (pág. 889).

IRPF, sin que sea precisa la intervención judicial, sobre todo, además, porque no se genera perjuicio alguno para la Hacienda Pública²⁰¹.

A juicio del tribunal, la traslación al ámbito fiscal de las normas civiles no se puede hacer con un nivel de exigencia formal más restrictivo, pues ello entraría en contradicción con las normas civiles de las que trae causa²⁰². Por el contrario, la Administración consideró que no se trataba exactamente de una sustitución de pensión, sino de un acuerdo transaccional, ajeno a la letra del artículo 99 Cc que, como hemos visto, establece que “en cualquier momento podrá convenirse la sustitución de la pensión fijada judicialmente [...]”.

No cabe duda de la importancia del asunto que se analiza, que no es otro que la eficacia y validez de los acuerdos transaccionales o la incidencia de los pactos civiles en el Derecho tributario, aunque el punto clave, es si una norma fiscal puede establecer requisitos formales más estrictos que una norma sustantiva. En otras palabras, ¿puede una norma fiscal exigir la intervención judicial en aquellos supuestos en los que la norma civil no la exige?

El régimen fiscal previsto para las pensiones compensatorias, permite al contribuyente obligado al pago, a reducir su importe de la base imponible del IRPF, con las limitaciones que al efecto impone la Ley 35/2006. Si bien se exige, como presupuesto imprescindible de la reducción, que la obligación económica se haya impuesto por decisión judicial, por ser, en primer lugar, donde se cuantifica el desequilibrio económico que justifica la existencia

²⁰¹ Vid. la STSJ de Valencia de 8 de marzo de 2002 (RJ 2002, 982).

²⁰² En particular, indica que “[...] el acuerdo firmado [...] viene a sustituir válidamente la pensión compensatoria por la entrega de una capital en dinero, lo que deberá afectar jurídicamente tanto al ámbito civil como al fiscal, de manera que si civilmente es válido el acuerdo sustitutorio, no podrá negarse su eficacia en el ámbito fiscal” y concluye señalando que “[...] si el artículo 99 Cc permite sustituir la pensión por capital, sin exigir convalidación judicial, difícilmente puede interpretarse la norma fiscal [...] con dicha exigencia, pues donde la Ley no establece un determinado requisito no puede exigirse el mismo por la Administración” (fdº. 3).

misma de la figura restauradora. En segundo lugar, la decisión judicial es también donde se observan las circunstancias que determinan su cuantía y la posibilidad de su actualización²⁰³. Además, se convierte en el medio del control tributario de la cantidad que el cónyuge deberá integrar en su base imponible general como rendimientos del trabajo personal, conforme a la calificación que al efecto establece el artículo 17.2 f) LIRPF.

Como se ha apuntado con anterioridad, el artículo 55 LIRPF no ofrece en este aspecto ningún género de duda. Se niega tajantemente la reducción de la pensión compensatoria a los pagos realizados sin refrendo judicial. Se pretende, en definitiva, evitar la atenuación fraudulenta de la progresividad del impuesto.

No se tiene derecho, por tanto, a aplicar el régimen fiscal cuando la pensión compensatoria o cualquier otra medida del artículo 99 Cc se satisface de modo voluntario, ya sea consecuencia de un pacto o de un acuerdo extrajudicial, ni siquiera cuando dicho pacto o acuerdo haya sido elevado a escritura pública²⁰⁴.

A la hora de fijar la modalidad económica compensatoria, así como su cuantía, la autonomía de la voluntad de los cónyuges, materializada en un negocio jurídico, un acuerdo transaccional o en un convenio de sustitución, no puede ser trasladada al ámbito fiscal, dada la especialidad de este sector del ordenamiento jurídico que no puede dar respuesta a toda la casuística generada tras el ejercicio de la autonomía de la voluntad, ya sea por modificación del

²⁰³ En este sentido, la SSTSJ de Castilla-La Mancha de 8 de febrero de 2000 (JT 2000/242) y de Asturias de 12 de junio de 2001 (JT 2001/1154) han admitido la eficacia del acuerdo de actualización.

²⁰⁴ Así lo reconoce la Res. de la DGT de 19 de marzo de 2001, núm. 0575-01. Las situaciones de separación fáctica no pueden ser tenidas en cuenta a efectos de la atribución de rentas a uno u otro cónyuge, puesto que solo la separación o el divorcio acordados conforme a nuestro ordenamiento jurídico, o el convenio regulador que precede a las decisiones judiciales definitivas que recaigan acordando aquellas, son susceptibles de producir efectos en el ámbito tributario (en esta línea, vid. la STSJ de Navarra de 1 de febrero de 2001 [JT 2001/ 443]).

contenido de las resoluciones judiciales e incluso renuncia a la obligación que de las mismas se derivan.

De ahí que el Derecho tributario pueda introducir niveles de exigencia formal e interpretaciones más restrictivas que, sin duda, pueden contradecir las normas civiles de las que trae causa²⁰⁵. Pero se trata de una contradicción justificada²⁰⁶. Los acuerdos transaccionales en materia de pensiones compensatorias no ratificados ni reconocidos judicialmente, a nuestro juicio, no contradicen los principios tributarios.

Por el contrario, la regulación fiscal que sobre estas prestaciones económicas ofrece el IRPF resulta ser racional y coherente. A través de la misma se evita que el juego de la autonomía de la voluntad de las partes (cónyuges), origine una disminución de ingresos netamente artificiosa, una mayor complejidad e incrementa los costes de gestión. En definitiva, la exigencia de la decisión judicial se convierte en una medida antifraude.

²⁰⁵ Un ejemplo de lo que señalamos lo encontramos en la STC 214/1994, de 14 de julio, que afirmó al respecto del principio de capacidad económica contemplado en el artículo 31.1 CE que el legislador no debe tomar en consideración todas las posibles actuaciones que el sujeto pasivo puede llevar a cabo en el ámbito de su autonomía de la voluntad. En concreto se afirma que “del citado principio no puede deducirse que la ley deba necesariamente arbitrar la técnicas adecuadas que permitan reflejar en la base impuesto el concreto sistema de financiación de los elementos productores de renta que el sujeto pasivo libremente haya adoptado” (fdº. 6).

²⁰⁶ Vid. **RUIZ GARIJO, M.**: “Efectos de la sustitución de la pensión compensatoria por un acuerdo transaccional...”, cit, (pág. 3). En cuanto a la mencionada contradicción entre el Derecho tributario y el Derecho Civil, la autora esgrime como argumento la STC 146/1994, de 12 de mayo, la cual, en relación con las imputaciones de rentas a efectos tributarios, afirma que el problema constitucional no reside en comprobar si las normas tributarias concuerdan o no con la regulación que de las relaciones jurídicas subyacentes hagan las normas civiles, sino en decidir su conformidad con los principios constitucionales aplicables en la materia, al margen del grado de armonía que se consiga entre la Ley civil y la tributaria.

3. El carácter no taxativo de las medidas sustitutorias

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 99 Cc, existen tres posibilidades de sustituir la pensión compensatoria fijada judicialmente: la constitución de una renta vitalicia, el usufructo sobre determinados bienes o la entrega de un capital en bienes o en dinero.

No debe inferirse, sin embargo, que la sustitución sólo sea posible materializarla a través de estas tres alternativas. No estamos ante una relación taxativa. Por el contrario, acreedor y deudor pueden pactar cualquier otra fórmula conmutativa que consideren más adecuada a sus respectivos intereses, ya se satisfagan en dinero o en especie²⁰⁷.

Los pronunciamientos jurisprudenciales son muy variados, hasta el punto de haber admitido como medida conmutativa, por ejemplo, el pago de las cuotas de alquiler de la vivienda atribuida judicialmente al otro. Lo único que se exige es que el carácter compensatorio de la medida que se adopta se pueda extraer con certeza de los estrictos términos recogidos en el convenio regulador²⁰⁸.

Por el contrario, la Administración suele manifestar una postura diferente a cualquier postulado de coherencia, que permita analizar la finalidad de la medida conmutativa y su auténtica naturaleza compensatoria²⁰⁹.

En la medida que no se recoja expresamente por la autoridad judicial que la compensación que se reconoce es la del artículo 97 Cc, la Administración se

²⁰⁷ En este caso, serán de aplicación los preceptos relativos a la valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal, que se contemplan en los artículos 42 y 43 Ley 35/2006.

²⁰⁸ Así lo han reconocido las SSTSJ de Madrid de 18 de mayo y 27 de junio de 2001 (JT 2002/121 y 2002/190, respectivamente).

²⁰⁹ Tal es el caso de la Resolución de la DGT núm. 0332-01, de fecha 19 de febrero de 2001, que califica el abono de las cantidades satisfechas en concepto de alquiler como “contribución al levantamiento de las cargas familiares”, negando, por tanto, toda relevancia fiscal.

aleja de toda interpretación posible que pudiera acreditar la verdadera pretensión e intención de las partes. Por su parte, acude a un *tertium genus*, que representa una cláusula absolutamente indeterminada, que se decanta, sin una justificación objetiva y razonable, hacia la recaudación.

En esta línea, un supuesto especial de sustitución sería, por ejemplo, la percepción de prestaciones como beneficiario de un plan de pensiones, u otra fórmula de previsión social²¹⁰. Con frecuencia sucede que las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social durante la vigencia del matrimonio, sobre todo cuando se rigen por el régimen de gananciales, se sufragan con fondos comunes a ambos cónyuges, pese a que figura como beneficiario formal uno solo de ellos. Tras la separación o el divorcio se hace necesario establecer, a cargo del beneficiario, una compensación para el otro cónyuge, que puede consistir en el pago de una prestación periódica equivalente a la mitad de las cantidades que se vayan percibiendo.

Esta medida resulta ser, a nuestro juicio, claramente asimilable a la pensión compensatoria, por lo que debiera admitirse practicar la reducción en la base imponible del pagador, así como, por ende, considerar rendimientos del trabajo al importe que se ingresa por el perceptor.

Así se expresa la Administración, que tras clarificar que la tributación de las cantidades percibidas del plan de pensiones corresponde al beneficiario de la misma como rentas del trabajo [artículos 17.2 a) 3º y 11.2 LIRPF], señala que, en la medida que la cantidad que se satisfaga tenga la consideración de pensión compensatoria, el mismo podría tener derecho a practicar en su base imponible general la reducción que establece el artículo 55 LIRPF²¹¹.

²¹⁰ En este sentido, Res. DGT de 27 de marzo de 2007 (JUR 2007/111987).

²¹¹ Vid. las RR Vinculantes de la DGT núms. 0806/2008, de fecha 17 de abril (vlex 38575293), 1262/2008, de 18 de junio, 1818/2008, de 10 de octubre, 456/2008, de 28 de febrero y 635/2007, de 27 de marzo.

Sería posible, incluso, el pago de la compensación *ex* artículo 97 Cc por un tercero, conforme a lo dispuestos por el artículo 1.158 Cc, puesto que el interés del acreedor reside, fundamentalmente, en que se satisfaga efectivamente la misma y no en la persona que, *a priori*, deba pagarla.

Si bien el lado activo del derecho de crédito presenta un marcado carácter personalísimo (el cónyuge que sufre el desequilibrio económico), no así el polo pasivo de la relación. Por tanto, podría concertarse un seguro distinto de la renta vitalicia mediante el cual el asegurador satisfaga el importe debido a cambio del cobro de las primas acordadas con el deudor. En este caso, será el importe de las primas satisfechas por el contribuyente al asegurador las que reduzcan su base imponible.

Se ha admitido igualmente la constitución de un derecho de usufructo vitalicio sobre una vivienda y garaje privativo de uno de los cónyuges²¹², la cesión del 50 por 100 de un inmueble de carácter ganancial²¹³, así como la asunción de la obligación de pago de un crédito hipotecario.

A nuestro juicio, bien podrían los cónyuges sustituir la pensión por el pago de las cuotas de un crédito hipotecario que grave la vivienda habitual, como, en cierto modo, apunta el Tribunal Constitucional en su Sentencia 1/2001, de 15 de enero, que concede el amparo a un contribuyente por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, consecuencia de no haberse pronunciado el TSJ de La Rioja (SS de 23 de octubre de 1996 y 29 de enero de 1997) sobre una de las cuestiones que el actor planteaba, la reducción en la base imponible de las cuotas de un crédito hipotecario que se satisfacían en sustitución de la pensión compensatoria. En los fundamentos jurídicos 1º y 5º se reconoce expresamente que si el pago de las cuotas del crédito hipotecario “formaba

²¹² Vid. la STSJ de Madrid de 7 de noviembre de 2000 (JUR 2001, 130405).

²¹³ Así lo manifiesta la STSJ de Madrid de 21 de noviembre de 2001 (JT 2002/1126).

parte de la pensión compensatoria [...] podrían haberse reducido de la base imponible, sin limitación cuantitativa”²¹⁴.

La doctrina administrativa también se ha pronunciado en diversos sentidos en cuanto a la posibilidad de sustituir la compensación económica del artículo 97 Cc por el pago de las cuotas de un crédito hipotecario

Mientras que en las Consultas de la AEAT de 2 de marzo y 10 de febrero, ambas de 1995, admite la reducción de la base imponible del cónyuge pagador en el total importe de intereses y amortización del capital, calificando este mismo importe como rendimientos del trabajo en el perceptor, en la de 23 de junio de 1997, niega tal posibilidad, al considerar que no se trata de una auténtica medida sustitutoria, sino de una obligación adicional a la pensión compensatoria (entendemos ‘cargas familiares’), contemplada, junto a ésta y al pago de alimentos, en la sentencia judicial de separación y divorcio²¹⁵.

Lo único que se requiere, como hemos apuntado, es que en la sentencia judicial, o el convenio regulador aprobado, se refleje expresamente que la pensión compensatoria queda sustituida por las cuotas del crédito hipotecario²¹⁶. En tales circunstancias, el contribuyente deudor deducirá de su

²¹⁴ En sentido contrario se manifiesta **SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.**: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta...*, cit, (pág. 287).

²¹⁵ La negativa a admitir la reducción en base de las cantidades satisfechas del crédito hipotecario que gravaba la vivienda habitual se debe a que la obligación de pago no se recogía en la sentencia canónica, sino que es consecuencia del expediente de jurisdicción voluntaria de disolución de la sociedad legal de gananciales, consecuencia de la separación. Por su parte, la pensión compensatoria había sido fijada previamente en un 35 por 100 de los haberes del cónyuge deudor (fdº 2 y 3). Vid. también la Res. del TEAC de 14 de enero de 2000 (CISS JR051796). En el mismo sentido, la STSJ de Andalucía de 8 de marzo de 2000 (*Revista CEF*, núm. 215, febrero 2001, [págs. 183 y 183]) considera que el artículo 71.2 Ley 18/1991 [46.2 Ley 40/1998 y actual 55 Ley 35/2006] no admite la analogía en casos discutiblemente similares, pues la finalidad del precepto no es generalizar un tratamiento fiscal material para todas las contraprestaciones a las que se obliguen los cónyuges con motivo de su separación.

²¹⁶ Así lo ha reconocido la Res. del TEAC de de 4 de abril de 2003 (JT 2003/1259). Con anterioridad, también la Res. del TEAC de 14 de enero de 2000 (JT 2000/739).

base imponible la totalidad de las cantidades satisfechas. Correlativamente, el acreedor deberá imputar el mismo importe como rendimientos del trabajo.

Algunos pronunciamientos jurisprudenciales, sin embargo, han sido más proclives a considerar que, aunque el abono de las anualidades del préstamo hipotecario no se le otorgue expresamente el carácter de pensión compensatoria, si las cantidades abonadas tenían como finalidad, según los términos del convenio, compensar económicamente al otro cónyuge, nos encontramos con cantidades abonadas por tal concepto²¹⁷.

En esta línea, se admite irrefutablemente la reducción de la base imponible del IRPF por las cantidades satisfechas en concepto de préstamo hipotecario, motivada en la preferencia de la verdadera naturaleza de las cosas sobre los términos estrictos utilizados en el convenio regulador²¹⁸.

²¹⁷ Así se extrae de las SSTs de Madrid de 3 de mayo de 2002 (JT 2003/688), y de las de La Rioja de 27 de junio (JT 2001/1331) y de 13 de julio (JT 2001/1492), ambas de 2001.

²¹⁸ Vid. la STSJ de Cataluña de 24 de abril de 2008 (vlex 40235743). En particular, dice la sentencia, que “si el pacto sexto del convenio se hubiera quedado en esta obligación de hacerse cargo de la amortización de la hipoteca y crédito, surgiría el interrogante, habida cuenta de que la pensión compensatoria se establece separadamente y de forma explícita en el pacto octavo, sobre si aquella obligación formaba o no parte de tal pensión compensatoria” (fdº 5). Sin embargo, tal duda queda solucionada, definitivamente, desentrañando su verdadero significado, puesto que el pacto sexto del convenio se remite expresamente a lo dispuesto por el artículo 101 Cc, que prevé la extinción de la pensión compensatoria por el cese de la causa que la motivó, por contraer el acreedor nuevo matrimonio o por vivir maritalmente con otra persona. Si concurriese cualquiera de las circunstancias a las que se refiere el artículo 101 Cc, se procederá a la venta inmediata del piso, distribuyéndose el importe obtenido por mitad, salvo que la esposa optara por la adquisición de la mitad indivisa correspondiente al esposo, y añadiéndose que éste no reclamará a la esposa las cantidades que en cuanto a la hipoteca y crédito haya podido abonar hasta aquel momento por cuenta de la misma. De esta forma, la calificación no puede ser otra que la de pensión compensatoria a favor del cónyuge, pues no solo se hace referencia a los casos de extinción de la misma, sino que queda del todo claro que en tales casos el esposo pierde cualquier derecho a reclamar lo abonado por cuenta de la esposa respecto de la hipoteca y crédito.

4. Particularidades tributarias de las medidas sustitutorias

Habiéndose constatado que el derecho a la reducción de la base imponible no se altera porque la pensión compensatoria se sustituya por cualquier otra medida solutoria, la sola circunstancia de que la prestación no consista en una serie determinada de pagos regulares y periódicos, sí puede ocasionar alguna particularidad en relación con las consecuencias tributarias que genera.

En otras palabras, aunque la naturaleza jurídica de la compensación *ex* artículo 97 Cc, ni se modifique ni se altere según cuál sea la fórmula conmutativa elegida, sí presentan cuestiones delicadas en orden a la valoración e imputación temporal, tanto desde la perspectiva del sujeto pagador como de la que corresponde al perceptor.

Desde la perspectiva del sujeto obligado a satisfacerla, la sustitución supone, automáticamente, que la reducción de la base se distribuya temporalmente en un número menor de períodos impositivos, o bien se aplique exclusivamente en uno solo, según las circunstancias y la medida concreta que se adopte. Tal situación influye directamente en cuál será el tipo marginal que se aplicará en los períodos impositivos posteriores.

En efecto, la reducción por pensiones compensatorias prevista en el artículo 55 LIRPF no permite que la base liquidable resulte negativa (límite que, en cualquier caso, se aplica a todas las reducciones sobre la base imponible), admitiéndose, no obstante, en tal situación, trasladarla a la base del ahorro, aunque con la misma limitación, lo que puede provocar la pérdida efectiva de la reducción por insuficiencia de bases.

Sin embargo, no cabe duda de que es el perceptor el que puede verse más afectado por el hecho de que la prestación se satisfaga en un número menor de períodos impositivos, o en uno solo, si la alternativa sustitutoria consiste en un pago único.

La razón estriba en que la totalidad del importe que reciba, o el valor de los bienes o derechos que se le entreguen, deberán integrarse como rentas del trabajo personal, anticipando así su tributación y elevando, en consecuencia, su tipo marginal. De ahí que sea de gran importancia determinar, en tales casos, si la percepción cumple con los requisitos necesarios para poder considerarla irregular, de modo que pueda el acreedor beneficiarse de la reducción general del 40 por 100 prevista en la LIRPF para este tipo de rentas.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 17.2 f) LIRPF, las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, salvo las satisfechas a los hijos, constituyen rendimientos del trabajo para el perceptor, de forma que su importe podrá reducirse en un 40 por 100, cuando concorra alguna de las circunstancias y condiciones previstas en el artículo 18.2 LIRPF, conforme al cual, la reducción será aplicable cuando la prestación se perciba “[...] de forma notoriamente irregular en el tiempo”.

Si nos atenemos a lo dispuesto por el artículo 11.1. e) RIRPF, tal circunstancia relevante acontecerá, si su importe se satisface a través de un pago único, ya sea en dinero o en especie, o por cualquier otra razón, resulta imputable en un solo período impositivo, como puede suceder, por ejemplo, “porque las partes hayan estipulado varios pagos en el mismo año natural”²¹⁹.

Por el contrario, si el acuerdo por el que modifica la pensión compensatoria exige que la misma se satisfaga en varios pagos, repartidos en más de un período impositivo, para aplicar la reducción del 40 por 100 sólo cabe una posibilidad, cual es la prevista por el artículo 11.2 RIRPF. En su virtud, la reducción solo podrá aplicarse cuando el cociente que resulte de dividir el número de años de generación del rendimiento, entre el número de años de fraccionamiento, resulte superior a dos.

²¹⁹ Vid. **GARCÍA BERRO, F.**: “El derecho tributario ante el fenómeno de la crisis familiar”, cit, (pág. 890).

Por último, si la prestación sustitutoria se satisface *in natura* o en especie, lo más correcto será acudir a los criterios de valoración previstos en el artículo 43 LIRPF para tales rentas, y cuya regla general es el valor de mercado de los correspondientes bienes o derechos, de forma que si la prestación consiste en la constitución de una renta periódica, el rendimiento del trabajo imputable al perceptor debiera ser el valor de mercado del elemento patrimonial entregado para su constitución, al igual que si el derecho a percibirla se articulase a través de un seguro de vida de prima única a su favor, el importe computable debiera ser el de la prima satisfecha²²⁰.

En aras de una mayor claridad expositiva, no obstante, analizamos separadamente cada uno de los supuestos de conmutación previstos expresamente en el artículo 99 Cc, tanto en relación con la concreta valoración que les pueda corresponder, como en cuanto al criterio de imputación temporal se le deba aplicar.

5. Las medidas sustitutorias contempladas en el artículo 99 Cc

5.1. La constitución de una renta vitalicia

5.1.1. Cuestiones previas

Esta medida sustitutoria es la que presenta una mayor similitud con la compensación del artículo 97 Cc, pues con la renta se le asegura al perjudicado por la separación o el divorcio una determinada y concreta cantidad de dinero a percibir de forma periódica.

Ambos supuestos gozan del mismo fundamento, compensar económicamente al cónyuge que sufre el desequilibrio económico necesario e imprescindible para ser acreedor del derecho de pensión, y consiste en la entrega de una determinada cantidad de dinero, cuyo montante se determina teniendo en

²²⁰ En este sentido, por todos, **MARTÍNEZ HORNERO, F.J.:** *La fiscalidad del matrimonio y sus crisis: nulidad, separación y divorcio*, Praxis, Barcelona, 1998, (págs. 342 y 343). **GUERRA REGUERA, M.:** “Pensiones compensatorias y alimenticias en el Impuesto sobre la Renta”, *Diario La Ley*, núm. 5635, 2002, (pág. 1811).

cuenta, entre otras posibles circunstancias susceptibles de ser valoradas, las reguladas en el apartado 2º del artículo 97 Cc.

Sin embargo, aunque la compensación económica y la renta vitalicia presenten una importante similitud, consideramos adecuado delimitar jurídicamente el supuesto de hecho de referencia, sobre todo, porque las repercusiones fiscales que la sustitución de la pensión compensatoria por la constitución de una renta vitalicia y, en general, por cualquier otra medida conmutativa son mucho más amplias que las derivadas del pago directo, periódico y dinerario por el deudor de una pensión compensatoria al acreedor.

El supuesto de hecho de referencia, se produce cuando el obligado a pagar la compensación, mediante la aportación de un capital en bienes (o la transmisión de elementos patrimoniales en la terminología legal) a una determinada entidad, con la que formaliza el contrato de renta vitalicia, constituye a ésta en la obligación de pagar la renta al acreedor de la pensión compensatoria. Nos encontramos, esencialmente, ante un contrato entre cónyuge deudor y entidad financiera o aseguradora, en el que se designa beneficiario al acreedor de la pensión compensatoria.

Lo que se produce no es más que una sustitución en el lado pasivo de la obligación económica, una novación de la obligación anterior. Deja de serlo el cónyuge deudor, y en su lugar, en virtud del contrato aleatorio de renta vitalicia concertado, la entidad que recibe el capital, o adquiere el elemento patrimonial, se obliga al pago de la correspondiente renta al acreedor.

Las condiciones del contrato de renta vitalicia se contemplan en los artículos 1.802 y 1.803 Cc. A tenor de primero, “el contrato aleatorio” de renta vitalicia obliga “al deudor a pagar una pensión o rédito anual durante la vida de una o más personas determinadas a cambio de un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere, desde luego, con la carga de la pensión”. Por su parte, el segundo dispone que la renta “puede constituirse

sobre la vida de quien da el capital, sobre la de un tercero o sobre la de varias personas”²²¹.

La regulación legal trascrita, permite condicionar la percepción, no solo a la vida del deudor, sino también a la del acreedor o de otro u otros, ya que el artículo 99 Cc nada dice al respecto, aunque normalmente, su constitución se haga sobre la vida del beneficiario, el cónyuge acreedor de la pensión compensatoria. Pero no es posible pactar el contrato directamente con el acreedor, que se limita a percibir la renta vitalicia, y no los bienes con los que el deudor la constituye.

Se hace necesario, por tanto, la existencia de dos acuerdos. Por un lado, el del acreedor y deudor de la pensión compensatoria. Por otro, el acuerdo entre el deudor y el tercero que, como consecuencia del contrato suscrito, se convierte en obligado, en la medida que recibe unos bienes con el objeto de abonar una renta al cónyuge acreedor²²².

La relación jurídica que resulta del contrato de renta vitalicia, presenta, en definitiva, dos clases de obligaciones con sus respectivos derechos. De una parte, el constituyente de la relación tiene la obligación de entregar el capital en

²²¹ La respuesta legal se ajusta a la consideración que sobre este tipo de contratos realiza la STS de 18 de enero de 1996 (vlex 15069123), que los define como “[...] un contrato consensual, oneroso, sinalagmático y aleatorio, siendo incierto lo que durará la obligación de pagar la renta en cuanto dependen de un elemento incierto, tiempo exacto que durará la vida, que se toma como módulo para medir la situación jurídica de la renta vitalicia. Siendo esencial para este contrato este elemento de aleatoriedad, aunque la doctrina dice que debe darse lo que se denomina equivalencia de riesgo entre las partes, en el momento de la estipulación del negocio, es decir, que ambas deben tener igual posibilidad de pérdida o ganancia a la conclusión del mismo”.

²²² En esta línea, los elementos personales que intervienen en el contrato aleatorio de renta vitalicia, son los tres siguientes: 1) El cónyuge deudor de la pensión, que será el que entregue el capital mueble o inmueble, aunque también puede ser dinero, con el que se constituye el contrato de renta vitalicia. 2) La entidad receptora del capital que se obliga a pagar la pensión o rédito anual. 3) El cónyuge acreedor de la pensión compensatoria sobre cuya vida se ha constituido el contrato y a cuyo favor se ha determinado el montante del rédito.

bienes muebles o inmuebles a que se obligó. Del mismo modo, se genera el derecho a favor del deudor de la renta a recibir la propiedad del objeto que se le transfiere. De otra parte, el deudor de la renta tiene a su cargo una obligación duradera, con forma de ejecución periódica según los plazos pactados, frente al derecho del acreedor de la renta a exigir la obligación en su unidad total.

Por último, aunque el artículo 99 Cc solo contempla que la renta sea vitalicia, no se debe entender, sin embargo, que los cónyuges no puedan pactar otras formas de sustitución diferentes, como es la constitución de una renta temporal. Ya hemos constatado que la legislación civil no presenta un carácter taxativo, de forma que no se puede negar la validez y eficacia a otras sustituciones diferentes.

Se puede pensar que el legislador civil tuvo en mente la vida del beneficiario y un concepto vitalicio de la pensión compensatoria, pero la realidad actual demuestra la relevancia de la autonomía de la voluntad de los ex-cónyuges, que se traslada sin duda al ámbito fiscal, siempre que cuente con el imprescindible refrendo judicial, lo que les permite considerar la posibilidad de cualquier pacto, ya sea vitalicio o temporal.

Delimitado objetiva y subjetivamente el supuesto de hecho de la norma, conviene analizar ahora, separadamente, los efectos tributarios que tal medida sustitutoria genera en cada una de las partes de la relación, sobre todo, teniendo en cuenta que, desde un punto de vista tributario, cuando se constituye una renta vitalicia, o temporal, a cambio de la cesión de un inmueble, se distinguen dos negocios jurídicos, la constitución de la pensión o renta y la transmisión del inmueble.

Cada uno de estos negocios, contemplan diferentes obligaciones tributarias para las partes contratantes, por un lado, el deudor que transmite el elemento patrimonial y constituye la renta, por otro, el acreedor de la pensión compensatoria, que percibe la renta periódica.

5.1.2. Efectos tributarios para el cedente

La aportación de capital para la constitución del contrato de renta vitalicia, es satisfacción de la pensión compensatoria reconocida judicialmente a favor del cónyuge acreedor. En atención a lo dispuesto por el artículo 55 LIRPF, supone, que la valoración económica que a esa aportación de capital corresponda, será la que deberá reducir la base imponible del cónyuge que aporta²²³.

La constitución de una renta vitalicia exige del deudor una aportación de capital, ya sea en bienes muebles, inmuebles o en dinero, materializada, generalmente, con una entidad financiera, que a cambio de la citada aportación asume la obligación de pagar la renta al acreedor de la pensión compensatoria. El deudor transmite el dominio pleno de un elemento patrimonial de su titularidad, para que sea la adquirente la que abone una renta al acreedor²²⁴.

En el supuesto de hecho que analizamos, esencialmente, deben distinguirse tres momentos temporales diferentes. El primero coincide con la compra o adquisición del inmueble, en el que se genera un valor de adquisición, al que se le debe adicionar, en su caso, el coste de las inversiones y mejoras realizadas, así como deducir las amortizaciones que sean pertinentes (artículo 35.1 LIRPF).

²²³ Es preciso tener en cuenta que las reducciones de la base imponible en el IRPF se aplican en el orden preferente que se establece, y la reducción por pensiones compensatorias se aplica en último lugar (dejando de lado la que corresponde a las aportaciones y contribuciones a partidos políticos [artículo 61 bis LIRPF]), además de que la base liquidable no puede resultar negativa como consecuencia de la práctica de las reducciones, permitiéndose, no obstante, en caso de insuficiencia de base general, trasladar el importe no aplicado o remanente, a la base del ahorro, aunque con la misma limitación indicada (artículos 50.1 y 2 LIRPF). Adicionalmente, en la medida que no se autoriza su trasladado a períodos posteriores, es posible que la sustitución de la pensión por la constitución de una renta periódica vitalicia carezca de virtualidad práctica real.

²²⁴ Aunque estas operaciones se instrumenten a través de la transmisión plena del dominio del elemento patrimonial, consideramos que nada obsta para que pueda transmitirse solo la nuda propiedad, reservándose el constituyente algún derecho de uso.

El segundo momento relevante, es cuando se celebra el contrato de renta vitalicia, momento en el que no se computará ganancia ni pérdida patrimonial alguna para el transmitente. Dicha renta vitalicia se constituye cuando comienza efectivamente el pago de la renta, no pudiéndose considerar que se ha constituido en el momento de la celebración formal del contrato, puesto que si es anterior al inicio de cobro de la anualidad, como ocurre en los casos de rentas diferidas, en ciertos casos, cuando no se produzca el evento cubierto, ni tan siquiera se llegará a constituir la renta.

Por último, el tercer momento, se produce cuando el obligado comienza efectivamente a pagar la renta al rentista, que es el instante al que hace referencia el artículo 14.2 d) *in fine*, momento en el que se determina el porcentaje que ha de aplicarse para determinar la cuantía que tiene la consideración de rendimientos de capital mobiliario, conforme a lo previsto por el artículo 25.3 LIRPF.

Si del patrimonio del constituyente de la renta vitalicia salen determinados bienes, tendrá lugar una alteración patrimonial que, como todas, sacará a la luz una ganancia o pérdida patrimonial, en concreto, la acumulada en el bien desde que fue adquirido y hasta el momento de la transmisión plena al tercero con quien se contrata la renta vitalicia.

El contribuyente deudor deberá integrar en la base del ahorro, la alteración patrimonial que se devenga, determinada, en el caso concreto que nos ocupa, mediante la diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta que se recibirá a cambio (en nuestro caso, el perceptor-beneficiario es el cónyuge acreedor de la pensión compensatoria), que equivale al valor de transmisión, y el valor de adquisición originario actualizado [artículo 37.1 j) LIRPF]²²⁵.

²²⁵ La regla de valoración indicada se introdujo en el sistema fiscal por la Ley 40/1998, del IRPF, habiéndose mantenido en estos términos tras las diferentes reformas que el impuesto ha sufrido desde entonces. Era además el criterio que venía aplicando la doctrina

Adicionalmente, si el elemento patrimonial se adquirió con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, sobre la diferencia nominal se podrá aplicar el coeficiente reductor que corresponda conforme a la disposición transitoria 9ª LIRPF²²⁶. Por este motivo, la ganancia patrimonial previa podrá reducirse parcialmente, con la consiguiente minoración de la cuota resultante²²⁷.

Determinada en los términos indicados la ganancia o pérdida patrimonial, que resulta de la transmisión del pleno dominio de un inmueble al tercero, que asume la obligación de pagar la renta vitalicia al acreedor del derecho de pensión, debemos plantearnos ahora, cuál debe ser la valoración o el importe relevante a tomar en consideración, para que el contribuyente deudor reduzca la base de su impuesto personal, una cuestión que ha suscitado ciertas dudas interpretativas.

Para ello, se ha de partir de la consideración general de que el importe que debe reducir la base imponible, debe ser el equivalente a la compensación económica periódica *ex* artículo 97 Cc. La cuestión pasa por determinar cuál es el valor que debe estimarse sustitutorio de aquella. La Ley del Impuesto, sin embargo, no explicita nada al respecto.

El valor relevante a los efectos que tratamos, a nuestro juicio, podría ser tanto el valor actual del elemento aportado, como el valor actual financiero actuarial

administrativa bajo la vigencia de la Ley de 1991 (vid. la Res. de la DGT de 28 de junio de 1994 en la obra *Doctrina de la Dirección General de Tributos*, 1995, [págs. 342 344]).

²²⁶ El coeficiente aplicable a la transmisión de inmuebles, así como a derechos reales o valores admitidos a negociación, es el 11'11 por 100 por cada año de permanencia de elemento inmueble en el patrimonio del contribuyente.

²²⁷ Si el cónyuge deudor, constituyente de la renta vitalicia, cuenta con 65 años, o se encuentra en situación de dependencia severa, así como que el elemento transmitido sea su vivienda habitual, la ganancia patrimonial obtenida quedará exenta, conforme a lo dispuesto por el artículo 33.4 b) LIRPF. Sobre el particular, **RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M.P.**: “La tributación por actos de disposición de patrimonios personales inmobiliarios a cambio de rentas temporales y vitalicias”, *Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 33, 2007, (págs. 36 y ss).

de la renta vitalicia en el momento de su constitución, referencia objetiva más fiable que adopta el legislador por consistir la contraprestación en una pensión o renta. Aunque es importante, en este sentido, tener en cuenta que la pensión o renta no la percibe el contribuyente que aporta o transmite el elemento patrimonial, sino el ex-cónyuge acreedor de la pensión compensatoria, que como veremos, solo tributará parcialmente, al considerarse el resto de la anualidad recibida como amortización o restitución del capital aportado.

La medida que recoge la normativa civil como conmutativa de la pensión compensatoria es la constitución de una renta vitalicia, para lo que la aportación del elemento patrimonial con el que se constituye es imprescindible.

Si para constituir la renta vitalicia, el deudor aporta un inmueble, o unas acciones, la sustitución de la pensión compensatoria debe entenderse materializada, precisamente, en la transmisión del inmueble o de las acciones, no en el montante total de la renta vitalicia que perciba el acreedor durante su vigencia. Esta es la consecuencia de la sustitución. Como señala ARIAS VELASCO, el obligado al pago es un tercero, a quien el cónyuge deudor ha entregado un capital. Para quien entrega el capital, éste tendrá la consideración de reducción de la base imponible para hallar la liquidable²²⁸.

²²⁸ ARIAS VELASCO, J.: “Tratamiento fiscal de las adjudicaciones, indemnizaciones o pensiones pactadas o fijadas con ocasión de la nulidad, separación o divorcio matrimonial (Informe 53/1995), *Asociación Española de Asesores Fiscales*, octubre de 1995, (pág. 3). En la misma línea se expresan MARTÍNEZ HORNERO, F.J.: *La fiscalidad del matrimonio y sus crisis...*, cit, (pág. 343). También, más actualmente, AA.VV.: *IRPF 2008*, Memento Práctico Francis Lefevre, Madrid, 2008, (pág. 668). Lógicamente, no faltan opiniones en otro sentido. Tal es el caso de CANO ARTESANOS, S.: “La fiscalidad de las separaciones patrimoniales...”, cit, para quien la reducción debe quedar circunscrita al importe anual de la renta pagada, (pág. 29).

La doctrina administrativa, por su parte, se presenta poco clarificadora²²⁹, como se pone de relieve en la Resolución de la DGT núm. 1507, de 21 de abril de 2004, que tras analizar la sustitución de una pensión compensatoria por un pago único y por un seguro de renta vitalicia inmediata del que será beneficiario el cónyuge acreedor, que se constituye mediante el pago de una prima única, determina, como no puede ser de otra forma, que dicha sustitución permite reducir la base imponible del IRPF del período impositivo en el que se satisface, aunque no precisa qué cantidad es la que puede ser objeto de reducción.

Sin embargo, cuando analiza la tributación del ex-cónyuge como rendimientos del trabajo, explícitamente, señala que deberá integrarse en la base imponible de su IRPF el importe de la prima satisfecha, calificándola, además, como renta de carácter irregular, lo que permite gravar en la base imponible general del impuesto solo el 60 por 100 de aquélla.

El tratamiento descrito por la resolución administrativa, que, a nuestro juicio, se expresa con buen criterio, básicamente, sobre la tributación del perceptor, parece seguirse por GUERRA REGUERA, que partiendo igualmente de la dificultad de determinar cómo debe producirse la tributación que analizamos, parece mostrarse favorable a que tribute como rendimientos del trabajo irregular la prima o el valor actual de la renta que se constituye²³⁰.

²²⁹ Hasta el punto de que analizando la tributación que corresponde a la transmisión de unos inmuebles a cambio de una renta vitalicia, señala expresamente el devengo de una alteración patrimonial gravable en el IRPF para el sujeto que constituye la renta, aunque indica que “al tratarse de la sustitución de unos bienes (los inmuebles) por el derecho a percibir una renta vitalicia, se considera aplicable la regla específica que el artículo 35.1 h) de la Ley del impuesto [Ley 40/1998] establece para la permuta...”, cuando el apartado j) del artículo 35.1 de la Ley de 1998 ya contemplaba la norma en virtud de la cual la constitución de rentas vitalicias y temporales, a través de la transmisión de elementos patrimoniales, se determinaba por la diferencia entre el valor actual financiero actuarial y el valor de adquisición (Consulta SGIRPF núm. 0516-04, de 4 de marzo de 2004 [vlex 16779589]).

²³⁰ **GUERRA REGUERA, M.**: “Pensiones compensatorias y alimenticias en el Impuesto sobre la Renta”, cit, (págs. 1810 y 1811). Por el contrario, basándose en esta misma

De una u otra manera, las diferentes conclusiones que se aportan resultan cuanto menos controvertidas. La Administración no califica como rentas del trabajo para el perceptor el importe de la renta vitalicia que se percibirá a partir de la constitución, o valor actuarial de la renta, sino el capital que el constituyente-cedente aporta para su constitución.

Incluso, como veremos más adelante, cuando tratemos la repercusión fiscal de la extinción de la renta vitalicia en el IRPF, comprobaremos que la ganancia o pérdida que se devenga se obtiene por diferencia de valores, siendo el valor de adquisición para el obligado al pago el que corresponda al capital recibido.

A nuestro juicio, debiera ser, por tanto, el valor de mercado del elemento patrimonial o el capital dinerario satisfecho el que deba considerarse como reductor de la base imponible del que aporta²³¹.

Resulta significativa la solución que aporta la Administración, que analizando la fiscalidad de un contrato de cesión de bienes, a cambio de prestar alimentos durante toda la vida del cedente, señala, expresamente, que el contrato que se indica presenta “un contenido equivalente al de una renta vitalicia, caracterizado por el establecimiento de una relación jurídica en virtud de la cual la deudora de los alimentos se obliga a pagar a sus padres, rentistas-alimentistas, una prestación vitalicia en especie que consiste en proveerles de vivienda, vestido y asistencia médica y farmacéutica”²³².

resolución, algún sector doctrinal, se muestra partidario de proyectar este razonamiento sobre el supuesto en el que se sustituye la pensión compensatoria por una renta vitalicia, considerando que debe ser objeto de reducción el valor actual financiero actuarial de la renta en el momento de constituirse. En este sentido, vid. **GALLEGO LÓPEZ, J.B.**: “Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en los supuestos de nulidad matrimonial, separación y divorcio”, *Revista Fiscal*, núm. 112, noviembre de 2005, (pág. 9). En parecidos términos, aunque refiriéndose solo sobre la tributación del perceptor, **GARCÍA BERRO, F.**: “El Derecho Tributario ante el fenómeno de la crisis familiar”, cit, (pág. 890).

²³¹ En esta línea se expresa **AA.VV.**: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...*, (Dir. / Coord.: **DÍAZ ARIAS, J.M.**), cit, (pág. 255).

²³² Vid. la Res. Vinculante de la SGIRPF núm. 2386-07, de 8 de noviembre de 2007.

En el momento de la extinción, que coincidirá con el fallecimiento de los rentistas, se producirá una ganancia o pérdida patrimonial en la consultante por la diferencia entre el capital recibido y el valor de la renta efectivamente satisfecha hasta ese momento. Algún sector doctrinal, por el contrario, se muestra partidario de considerar que el valor de adquisición en este caso debe ser el computado como transmisión para el cedente, cual es el valor actual financiero actuarial²³³.

A nuestro juicio, hay una identidad causal directa entre el elemento patrimonial que se aporta para la constitución de la renta vitalicia (en el caso estudiado por la resolución de la DGT señalada, la prima única) y la imputación que se realiza como rendimientos del trabajo al perceptor de la renta (la misma prima).

La renta vitalicia no se constituye aportando un capital en dinero, sino un bien inmueble, o acciones, por ejemplo. Si en aquél caso es el capital dinerario entregado el que se toma en consideración para gravarlo en el perceptor de la renta como rendimientos del trabajo, consideramos que, en este caso, la conclusión debe decantarse hacia el capital no dinerario satisfecho, cual es el valor actual del elemento patrimonial inmueble, y no hacia el valor de la renta actualizado al momento de su constitución.

Además, el valor actual del elemento que se aporta es el que se debe observar para reducir la base imponible, cuando la medida sustitutoria de la pensión compensatoria sea la entrega de un capital en bienes, pues en este caso lo que sustituye la obligación de pagar aquella, es también la transmisión de un elemento patrimonial en pleno dominio o no al cónyuge acreedor. Admitir que

²³³ En este sentido, para **PÉREZ ROYO, I.**: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999, el valor de adquisición de los bienes recibidos a cambio de la pensión habrá que concretarlo igualmente en el valor actual financiero actuarial de la renta que se constituyó a cambio de los mismos. En cuanto al importe de las rentas satisfechas efectivamente, habrá que tomarlas íntegramente, no solo en el porcentaje que haya tributado como rendimiento del capital mobiliario en la cabeza del rentista (pág. 330).

el valor actual del elemento que se aporta para constituir la renta vitalicia es el relevante para reducir la base imponible, supone equiparar una y otra medida en cuanto a los efectos fiscales que cada una de ellas genera en el cónyuge deudor de la pensión compensatoria.

Aunque son fórmulas solutorias diferentes, tanto una como otra reducirán la base imponible por la misma magnitud. Incluso la determinación de la base imponible del ITPAJD en los casos de constitución de rentas vitalicias a través de la transmisión de elementos patrimoniales se materializa atendiendo al valor real de los bienes transmitidos, que, como es sabido, se equipara al valor de mercado de ese elemento patrimonial²³⁴.

En definitiva, la transmisión del inmueble al tercero para la constitución de la renta vitalicia, genera para el cónyuge deudor de la pensión efectos liberatorios de la obligación económica, sin perjuicio de la que nace, en el mismo instante de la constitución, para el tercero que adquiere el elemento patrimonial²³⁵.

²³⁴ En este sentido, vid. la Res. de la DGT de 10 de abril de 2003, consulta núm. 0523-03. Efectivamente, la valoración de los inmuebles en el ITPAJD tiene efectos extensivos en relación con el resto del sistema tributario estatal. Esto acontece a pesar de que no haya una norma expresa en tal sentido. Así debe ser por pura lógica. Si las partes de un negocio jurídico declaran ante la Administración un determinado valor de un inmueble, lo que están diciendo es precisamente que esa es la contraprestación de la operación, y además, el valor de adquisición o de transmisión, que es, precisamente, el elemento de cuantificación que ha de tenerse presente para calcular la base imponible del IRPF o del IS. Sobre este tema, vid. las apreciaciones de **MONCHÓN LÓPEZ, L.**: “El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2008, (págs. 41 y 42).

²³⁵ Como hemos indicado en el apartado precedente, la relación jurídica que resulta del contrato de renta vitalicia, como fórmula conmutativa de la pensión compensatoria, presenta dos clases de obligaciones con sus respectivos derechos. Por un lado, la que surge entre el deudor de la pensión, constituyente de la renta vitalicia, que tiene la obligación de entregar el capital en bienes muebles o inmuebles, y el derecho que surge a favor del tercero a recibir la propiedad del objeto que se le transfiere, y por otro, desvinculada de la operación anterior ya materializada, la obligación del deudor de la renta, que tiene a su cargo una obligación duradera, con forma de ejecución periódica según los plazos pactados, junto al derecho del acreedor de la renta a exigir la obligación en su unidad total.

En relación con el criterio de imputación temporal, la alteración patrimonial que resulte de la operación descrita, por supuesto, también la reducción de la base imponible que corresponda, deberá imputarse al período impositivo en el que se haya constituido la renta vitalicia o temporal. Así lo dispone expresamente el artículo 14.2 d) párrafo 3º LIRPF, negando la aplicabilidad del criterio de imputación temporal de operaciones a plazos o con precio aplazado²³⁶.

La inaplicabilidad de este criterio de imputación temporal en los casos de rentas vitalicias, determina, por consiguiente, que la alteración patrimonial no pueda imputarse en proporción a los cobros efectuados²³⁷, sino de una sola vez y por su total importe en el período impositivo de constitución de la renta, período que, en nuestro caso, debe entenderse como aquel en el que se ha hecho efectivo el pago de la pensión compensatoria.

El criterio de imputación temporal de las rentas vitalicias y temporales en las diversas Leyes del IRPF, desde 1978 hasta la Ley de 1998, no se ha modificado tras las reformas posteriores, hasta la vigente de 2007.

²³⁶ Vid. **MUÑOZ MERINO, A.**: “Comentarios al artículo 17 LIRPF”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, que refiriéndose al contrato de renta vitalicia, considera que estamos “ante un negocio de ejecución periódica, en contraprestación con los de ejecución instantánea, pero diferida en el tiempo. Por ello, no puede asimilarse a la compraventa con precio aplazado, ni tampoco aplicarle, en consecuencia, el régimen de las operaciones a plazo” (pág. 1769). En el mismo sentido, **ARIAS VELASCO, J.**: “Más sobre la constitución de rentas vitalicias y su tratamiento fiscal”, *Boletín de la AEAFA*, Delegació de Catalunya i Balears, núm. 13/91, estima que “cuando se contrata una renta vitalicia se hace algo más que transmitir un bien con precio aplazado: el adquirente asume el riesgo inherente a la mayor o menor longevidad del pensionista...” (pág. 12). Vid. también, por todos, el “Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, relativo a la cesión de bienes inmuebles a cambio de prestación alimenticia”, *Impuestos*, Tomo I, 1989, (pág. 462).

²³⁷ En efecto, el caso concreto que analizamos, el transmitente del inmueble -cónyuge deudor- no percibirá nada tras la transmisión, pues esta se produce para compensar el desequilibrio económico que tras la separación o divorcio sufre el cónyuge separado o ex-cónyuge. El tercero adquirente (cesionario) del mismo será quien deba, a partir de ese momento, abonar periódicamente la renta.

En este sentido, para la Administración, “cabe apreciar una evolución en la forma en que el legislador ha tratado la tributación de los contratos de renta vitalicia, que se manifiesta en una progresiva clarificación, pero no en una modificación sustancial de la misma. Cabe decir que bajo los tres regímenes examinados la constitución de una renta vitalicia ocasiona una alteración patrimonial en el ejercicio en el que la misma tiene lugar”²³⁸.

En este momento constitutivo, sólo se devenga la ganancia o pérdida de patrimonio que corresponde al transmitente de elemento patrimonial, constituyente de la renta vitalicia. La que resulta, en su caso, de aplicación al obligado al pago de la renta al acreedor, tendrá lugar en el momento de su extinción.

5.1.3. Efectos tributarios en el beneficiario

La constitución del contrato de renta vitalicia como medida sustitutoria de la pensión compensatoria, genera, en el cónyuge acreedor, una primera consecuencia tributaria en el ITPAJD. Se devenga, en particular, el concepto “transmisiones patrimoniales onerosas”, calificándose como sujeto pasivo al rentista²³⁹, es decir, al cónyuge acreedor que, como consecuencia de la separación o divorcio, haya sufrido el imprescindible desequilibrio económico.

La base imponible se obtiene capitalizándola al interés legal del dinero²⁴⁰, tomando del capital resultante, aquella parte que, según las reglas establecidas para los usufructos, corresponda a la edad del beneficiario del contrato, si la pensión es vitalicia, o la duración de la pensión, si la misma es temporal²⁴¹.

²³⁸ En este sentido, la Res. del TEAC núm. 1137/1997, de 8 de septiembre de 2000.

²³⁹ Vid. los artículos 7.1 b) y 8 g) del RD 1/1993, de 24 de septiembre.

²⁴⁰ Para el ejercicio fiscal 2010, se ha fijado en el 4 por 100 (DA 18ª. uno Ley 26/2009, de 23 de diciembre).

²⁴¹ Vid. los artículos 10.2 f) LITP y 49 RITP. El tipo de gravamen aplicable será del 1 por 100 [artículo 11.1 c) LITP].

Asimismo, también debe hacerse frente a las repercusiones que esta medida presenta en el IRPF. Aunque los efectos tributarios de esta fórmula conmutativa, al igual que el resto de las contempladas por el artículo 99 Cc, no están explicitadas en la regulación normativa, pueden extraerse de la conjunción de dos preceptos diferentes.

De una parte, el artículo 17.2 f), que tipifica como rendimientos del trabajo la percepción de pensiones compensatorias. De otra, el artículo 25.3 a) 2º a 4º, que califica como rendimientos de capital mobiliario, la percepción de rentas vitalicias o temporales que tengan por causa la imposición de capitales, y no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, que, por naturaleza y coherencia, gravarían en su caso en el ISD²⁴².

En tales situaciones, la renta de capital gravada se obtiene aplicando al importe de cada anualidad, los porcentajes que al efecto se establecen para las rentas vitalicias y temporales²⁴³.

²⁴² Vid. el artículo 3.1.c) LISD, en cuya virtud se dispone que constituye hecho imponible del impuesto “la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario” y artículo 39 RISD que fija como base imponible del impuesto las cantidades percibidas por el beneficiario, para lo cual es preciso valorar las pensiones de acuerdo con las reglas previstas en el ITPAJD para los usufructos.

²⁴³ Vid. los apartados 2 y 3, de la letra a) de artículo 25.3 LIRPF, respectivamente. Estos porcentajes se determinan en función de cuál sea la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta, y permanecen constantes durante toda su vida [artículo 25.3 a) 2º LIRPF). Los porcentajes que se fijan son los siguientes. Si el perceptor tiene menos de 40 años, se aplicará el 40 por 100. Si la edad está entre 40 y 49 años, el porcentaje es del 35 por 100. Si el perceptor tiene una edad entre 50 y 59 años, aplicaremos el 28 por 100. Si el rentista tiene una edad entre 60 y 65 años, el porcentaje asignado es del 24 por 100. Si el rentista cuenta más de 66 años y menos de 69, el porcentaje aplicable alcanza el 20 por 100. Por último, si el rentista cuenta más de 69, aplicamos el 8 por 100. Los porcentajes que se establecen al efecto han experimentado una considerable reducción, respecto a la normativa precedente, debido al entorno de bajos tipos de interés de mercado, y a la creciente esperanza de vida de la población española, reflejada en las últimas tablas de mortalidad. Sobre el particular, vid. **PITA GRANDAL, A.M.**: “Rendimientos derivados de la participación en fondos propios y cesión a terceros de capitales propias. Otros rendimientos de capital mobiliario”, en la obra colectiva *El*

La razón de este régimen fiscal se debe a dos circunstancias. En primer lugar, del importe total de la renta periódica que se percibe, sólo tributa una parte de la misma, pues la otra debe considerarse como amortización o restitución del capital transferido²⁴⁴, cantidad por la que ya tributó en el momento de la constitución, como rendimientos del trabajo personal. En segundo lugar, debe someterse a gravamen la rentabilidad que ese capital está produciendo.

Para determinar el importe de la renta periódica que se percibirá por el cónyuge acreedor del derecho de pensión, se tiene en cuenta, además, de la valoración del capital impuesto y de la previsión de pagos que se haya de efectuar en función de la esperanza de vida, la rentabilidad obtenida a ese capital²⁴⁵. En este sentido, sustituida la pensión compensatoria por una renta vitalicia, en orden a la tributación por el IRPF, debe procederse a conciliar lo previsto en ambos preceptos.

El cónyuge deudor procederá a reducir de su base imponible el valor actual del elemento patrimonial que se aporta para constituir la renta vitalicia, en la medida que es satisfacción de una pensión compensatoria. De forma correlativa, el principio de capacidad económica requiere que sea el perceptor

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Dir. **CORDON EZQUERRO, T. y RODRIGUEZ ORDANZA, J.A.**), Civitas-Aranzadi, Navarra, 2009, (págs. 468 a 470).

²⁴⁴ Vid. **ROSEMBUJ, T.**: “La tributación de los rendimientos del capital mobiliario en España: una reconstrucción crítica”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, enero 2000, (pág. 16). Algunos autores estiman que lo percibido por el rentista no es una verdadera amortización del capital cedido, sino simplemente la contraprestación que recibe una persona por transferir un bien, con la única peculiaridad de que dicha contraprestación se percibe fraccionadamente durante un determinado período de tiempo, y que, a consecuencia de ello, el legislador presume que de lo percibido anualmente como renta vitalicia una parte es “amortización del capital” y otra un interés por la cesión del bien. En este sentido, por todos, **BÁRBARA y LLAUREDÓ, R.**: “Las rentas vitalicias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 56, 1986, [pág. 32]. También **ARIAS VELASCO, J.**: “Tratamiento fiscal de las adjudicaciones, indemnizaciones o pensiones pactadas o fijadas con ocasión de la nulidad, separación o divorcio matrimonial”, cit, (pág. 3).

²⁴⁵ En relación con el régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales, vid. lo dispuesto por la DTª. 5ª LIRPF.

de la pensión, en el presente caso, de la renta vitalicia, quien tribute por esa cantidad.

De esta forma, lo procedente será que en el momento de la constitución de la renta vitalicia, se integre como rentas del trabajo personal el mismo importe que el deudor ha reducido de su base imponible. Se produce así una correlación cuantitativa y temporal, con lo que es el efecto que se genera en el cónyuge constituyente. Adicionalmente, se debe tomar en consideración la calificación de la renta imputable como obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo, lo que le permite gravar solo en el 60 por 100 de su importe, al tener una reducción previa del 40 por 100 (artículos 18.2 LIRPF en relación con el 11.1 e) RIRPF).

Por otra parte, al percibir el acreedor la renta vitalicia, el artículo 25.3 a) 4º LIRPF califica como rendimientos de capital la parte de rentabilidad financiera que a la misma se incorpora²⁴⁶. Desde luego, que una vez constituida la misma en los términos indicados, el perceptor de la renta -cónyuge acreedor- realiza el supuesto de hecho de la norma²⁴⁷.

Con independencia de la integración que efectuó como rendimientos del trabajo personal, con posterioridad, al percibir las rentas periódicas, deberá integrar en su base imponible del ahorro la parte de la anualidad determinada,

²⁴⁶ El artículo 18 RIRPF determina la rentabilidad financiera por la diferencia entre el valor actual financiero-actuarial de la renta que se constituye y el importe de las primas pagadas, repartida linealmente durante los primeros diez años de cobro de la renta vitalicia, o bien repartido entre los años de duración de la renta si la misma es temporal, y siempre con el máximo de 10 años.

²⁴⁷ La adición de la rentabilidad financiera obtenida hasta el momento de la constitución de la renta, se prevé solo para las rentas temporales y vitalicias diferidas. Aunque quizá lo más normal sea que la sustitución de la compensación periódica del artículo 97 Cc, se materialice a través de rentas inmediatas, puesto que el fundamento del derecho de crédito requiere, en cierto modo, de una dosis de inmediatez o de simultaneidad entre la constitución de la renta y su percepción.

conforme al porcentaje que se establece en función de la edad del rentista en el momento de la constitución.

El resto del importe percibido, que no se somete a gravamen, no es más que restitución del capital aportado, en nuestro caso, del capital imputado. Sin embargo, al haber gravado previamente como rendimientos del trabajo, así como con posterioridad, también, como rentas de capital mobiliario, debemos plantearnos si existe o no duplicidad de gravamen.

En la sujeción inicial como rentas del trabajo, se está gravando el valor actual del elemento patrimonial que se aporta para constituir la renta vitalicia que percibirá el cónyuge acreedor, y que sustituye a la pensión compensatoria.

En el gravamen de la renta periódica, consecuencia de la sustitución, la parte que no se somete a gravamen (la diferencia entre el total de la renta anual a percibir y el porcentaje que corresponde según su edad en el momento de la constitución) es, precisamente, la que se considera amortización o devolución de capital, pues ya se gravó como rendimientos del trabajo.

La tributación que corresponde como rendimiento de capital mobiliario, es la rentabilidad que ahora se obtiene²⁴⁸.

²⁴⁸ Piénsese, por ejemplo, en un matrimonio separado o divorciado, en el que uno de los cónyuges (Sr. A) transmite a un tercero un inmueble valorado en ese momento en 60.000 €, para constituir una renta vitalicia a favor del otro (Sra. B, de 43 años), que percibirá a partir de la constitución, anualmente, 2.800 €. En este caso, la Sra. B deberá, a nuestro juicio, integrar el año de la constitución como rendimientos del trabajo el importe en el que se ha valorado el elemento patrimonial transmitido para constituir la renta vitalicia (60.000 €), sin perjuicio de la aplicación de la reducción del 40 por 100 de su importe, lo que supone una integración efectiva en base imponible de 36.000 €. De forma correlativa el Sr. A reducirá, en ese mismo año, la misma cantidad. Sin embargo, además, la Sra. B deberá tributar por la renta vitalicia como capital mobiliario, pero no en el total que se percibe anualmente (2.800 €), sino en la cuantía que resulte de aplicar a la anualidad percibida el porcentaje que corresponde según su edad el año de la constitución. Este es del 35 por 100; por ello, la renta de capital mobiliario computable es sólo de 980 €. La diferencia (1.820 €) es la amortización o restitución del capital aportado inicialmente por el cónyuge deudor para constituir la renta vitalicia que sustituye a la pensión compensatoria.

No obstante, al ser el contrato de renta vitalicia de naturaleza aleatoria²⁴⁹, la rentabilidad que se obtenga, se encuentra vinculada directamente al dato incierto de la esperanza de vida del cónyuge acreedor.

De este modo, si la duración de la vida del beneficiario -cónyuge acreedor- fuese más corta de lo previamente previsto en el momento de la constitución, no se habría recuperado el total importe del capital imputado, y por el que se ha gravado como rendimientos del trabajo personal.

Por el contrario, si la duración efectiva de la vida fuera superior al dato incierto de esperanza previamente observado, el cónyuge acreedor habría recuperado o amortizado un importe superior al capital inicialmente aportado e imputado, y por el que se tributó como rendimientos del trabajo²⁵⁰.

²⁴⁹ La doctrina civil no ha puesto en duda su naturaleza jurídica aleatoria, sino más bien la ha resaltado, por cuanto manifiesta que la relación subyacente de estos contratos se apoya, sin ninguna duda, en la incertidumbre de la duración de la obligación de pagar la renta, por cuanto depende de un elemento objetivamente incierto, basado en la suerte o azar, como lo es el fallecimiento del rentista o, lo que es lo mismo, el tiempo exacto que durará la vida. Hasta que se produzca el evento, esa suerte o azar común para ambas partes contratantes, genera incertidumbre, pero no afecta de ningún modo a la eficacia del contrato. Vid. en el sentido apuntado la STS de 9 de febrero de 1990, que señala que el contrato de renta vitalicia entre sus caracteres jurídicos cuenta el de ser contrato aleatorio, lo que significa que depende del azar tanto en el tiempo de su eficacia (durante la vida del pensionista) como en el número de rentas a pagar, y por tanto, si la pensionista fallece pronto no puede decirse que haya en esa circunstancia enriquecimiento injusto para el deudor de la renta.

²⁵⁰ Siguiendo con el ejemplo señalado *supra*, suponiendo una esperanza de vida de la Sra. B de 35 años, el total importe imputado como rendimientos del trabajo el año de la constitución de la renta vitalicia (60.000 €, si bien a la base imponible solo alcanza el 60 por 100 de su importe, dado la calificación como obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo), sólo se recuperará si se sobrevive esa esperanza estimada (35 años x 1.820 € que no grava anualmente = 63.700 €). En otro caso, si la Sra. B fallece antes de esa esperanza de vida estimada no habrá podido recuperar el total importe previamente imputado como rendimientos del trabajo personal (por ejemplo, si fallece a los 20 años de estar percibiendo la renta vitalicia, sólo habrá recuperado 20 años x 1.820 € = 36.400 €) Vid. **CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.:** *Todo sobre el nuevo IRPF*, cit, (pág. 183). **ARIAS VELASCO, J.:** “Tratamiento fiscal de las adjudicaciones, indemnizaciones o pensiones pactadas o fijadas con ocasión de la nulidad, separación o divorcio”, cit, (pág. 3). **BENGOCHEA SALA, J.M.:** *Tributación de las plusvalías*, Francis Lefebvre, Madrid, 1997, (pág. 69).

5.1.4. Efectos tributarios para el cesionario

La entidad que se obliga a pagar la renta vitalicia al acreedor del derecho a la percepción de una compensación económica, deberá asumir la carga tributaria que se deriva del ITPAJD, como consecuencia de haber adquirido en pleno dominio el elemento patrimonial que el deudor aporta para constituir a favor de aquél la renta vitalicia.

La base del impuesto estará constituida, en este caso, por el valor real de los bienes transmitidos, valor que no tiene que coincidir necesariamente con el precio fijado, o con el valor declarado en una transmisión, ni siquiera con valores administrativos como es el catastral, sino que, con carácter general, se equipara al valor de mercado²⁵¹.

En esta línea, el valor real “es una magnitud indeterminada, en tanto que no especifica qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables sino incluso frecuentes”²⁵².

La doctrina administrativa ha defendido el valor de mercado “como aquel precio que estaría dispuesto a pagar un comprador independiente en condiciones normales de mercado”²⁵³.

Por su parte, el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre sociedades, consideran por valor normal de mercado “la contraprestación que se acordaría

²⁵¹ El tipo de gravamen dependerá de cuál sea la naturaleza del elemento, según se trate de bienes inmuebles o muebles [letras a) y b) del artículo 11 RD del 1/1993]. Por el contrario, si el elemento que se aporta es dinero, no se devengará el impuesto [artículo 45.I. B) 4, del RD 1/1993].

²⁵² Vid. la STC 194/2000, de 19 de julio.

²⁵³ Así se expresa la Res. de la DGT núm. 0525/2003, de 10 de abril.

entre sujetos independientes”, aunque admite la prueba en contrario (artículos 40.1 LIRPF y 16.1.1º LIS, respectivamente).

Entre los efectos tributarios que originan las rentas vitalicias o temporales, aparece su extinción, situación que genera una ganancia o pérdida de patrimonio en el obligado al pago, conforme a lo dispuesto por el artículo 37.2 i) LIRPF. No obstante, el sujeto que queda obligado al pago, generalmente, será una entidad mercantil, lo que supone la inaplicabilidad directa del precepto del IRPF citado, y por supuesto, su integración plena en la base imponible del IS²⁵⁴.

El artículo 37.1 i) LIRPF solo se refiere a la obtención de una ganancia o pérdida patrimonial para el obligado al pago de la renta que, en el caso de conmutación que estudiamos, es un tercero. Sin embargo, no se plantea nada sobre la posibilidad de obtener una pérdida patrimonial por el perceptor de la renta, cónyuge acreedor, si falleciese antes de que la cuantía de la renta satisfecha hasta entonces fuese superior al valor fiscal de la transmisión del capital cedido.

A nuestro juicio, habrá que entender que sí, porque se produce una alteración patrimonial, la extinción del contrato, determinante de una pérdida para el rentista, sin perjuicio de la correlativa ganancia para el pagador. En la medida que la Ley del impuesto no recoge criterio específico de valoración sobre esta cuestión, deberemos acudir a la regla general consagrada en el artículo 35 LIRPF, relativo a la determinación del valor de adquisición en las transmisiones patrimoniales onerosas.

²⁵⁴ En relación con la cesión de inmuebles a cambio de una renta vitalicia, materializado el contrato con una persona jurídica, resulta significativa la Resolución del ICAC de 30 de junio de 1991 (BOICAC, núm. 30. 5/1997), que señala que la operación de adquisición de un inmueble a cambio de una renta vitalicia a favor del vendedor, se origina una operación económico-racional, un intercambio de valores económicos, de lo que se deduce que debe coincidir el importe de los mismos.

5.2. La constitución de un derecho de usufructo

En la sustitución de la pensión compensatoria por el derecho de usufructo sobre determinados bienes, generalmente inmuebles, concurren parámetros de tributación totalmente coincidentes con el supuesto conmutativo anterior, relativo a la constitución de una renta vitalicia.

En el momento de la constitución del derecho real de usufructo se devenga, sin duda, el hecho imponible del ITP [artículo 7.1. b) LITP]²⁵⁵, siendo el sujeto pasivo la persona en cuyo favor se constituye [artículo 8 c) LITP], que será el cónyuge acreedor de la pensión compensatoria, que, precisamente, es quien presenta una menor capacidad económica, constatada tras la separación o el divorcio por la concurrencia del desequilibrio económico al que se refiere el artículo 97 Cc.

La base imponible estará constituida por el resultado de aplicar al valor real del bien usufructuado, los porcentajes que al efecto se establecen, según se trate de la constitución de un usufructo vitalicio o temporal²⁵⁶.

Asimismo, en relación con el IIVTNU se exige la sujeción de la operación en el caso de que se transmita un bien inmueble urbano como consecuencia del

²⁵⁵ Por el contrario, si la constitución del derecho de usufructo recae sobre valores mobiliarios, la operación de constitución estará exenta, a tenor de lo dispuesto por el artículo 45.I. B). 9 del RD 1/1993. El fundamento de esta exención, como ha señalado **ARIAS VELASCO, J.**: “Tratamiento fiscal de las adjudicaciones, indemnizaciones o pensiones pactadas o fijadas con ocasión de la nulidad, separación o divorcio”, cit, es que si la transmisión del pleno dominio de valores mobiliarios está exenta conforme al artículo citado, también ha de estarlo la constitución de un derecho integrante del dominio, como es el usufructo (pág. 3).

²⁵⁶ En el primer caso, la valoración se hace depender de la edad del usufructuario en el momento de la constitución. Se aplica el 70 por 100 cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, porcentaje que se reducirá a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año, y con un porcentaje mínimo del 10 por 100. En el segundo, la valoración alcanza el 2 por 100 por cada año de duración del usufructo, con un límite máximo del 70 por 100 [artículo 10.2 a) LITP]. Sobre la base imponible, el contribuyente aplicará el 1 por 100, como establece el artículo 11.1 b) de la LITP.

cumplimiento de una sentencia judicial, en los casos de nulidad matrimonial, separación y divorcio, con independencia del régimen económico del matrimonio (párrafo segundo del artículo 104.3 LRHL).

En este sentido, a nuestro juicio, no resulta aplicable la disposición indicada en los casos de constitución de un derecho de usufructo sobre determinados bienes (urbanos), pues la norma hace referencia a la transmisión del pleno dominio y no a la transmisión/constitución de un derecho real sobre los mismos.

Sin embargo, es en el IRPF donde se plantean mayores dificultades para configurar correctamente el régimen fiscal que a este supuesto corresponde. La fiscalidad que se plantea para esta fórmula alternativa, puede plantearse desde un triple enfoque posible de reflexión²⁵⁷.

Una primera línea de reflexión, partiría de la consideración de que la sustitución de la pensión compensatoria por la constitución de un derecho real de usufructo, no cambia la naturaleza de la prestación que el acreedor percibe, lo que supondría, que el cónyuge a cuyo favor se constituye el derecho de usufructo no percibiría un rendimiento de capital inmobiliario, si el elemento usufructuado se destinase al arrendamiento, ni unos rendimientos de capital mobiliario, si se trata, por ejemplo, de dividendos provenientes de acciones usufructuadas, o un rendimiento de actividad económica, si el elemento usufructuado pertenece al activo de una empresa. Tampoco una imputación de renta inmobiliaria, si el elemento usufructuado es un inmueble a disposición del cónyuge acreedor.

Según esta línea interpretativa, por el contrario, se debe tributar exactamente igual que la pensión compensatoria, pues la sustitución no modifica la

²⁵⁷ En dos de los planteamientos se requiere un cierto grado de abstracción de lo que es la regulación normativa que a tal supuesto pueda aplicársele, y otra, a nuestro juicio, más respetuosa y apegada a la letra de la Ley, puede implicar una doble imposición. En este sentido, por todos, **MARTÍNEZ HORNERO, F.J.:** *La fiscalidad del matrimonio y sus crisis...*, cit, [págs. 347 a 350]).

naturaleza de la prestación. En consecuencia, la tributación que le corresponde es la de rentas del trabajo personal, como establece el artículo 17.2 f) LIRPF para la compensación económica dineraria satisfecha tras la separación y divorcio.

El valor o importe que debe integrarse en la base imponible general, será el que corresponda al usufructo, conforme a las reglas de valoración establecidas por el ITP en los términos arriba indicados. Sin perjuicio, por supuesto, de la calificación como rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, lo que supone integrar el valor señalado en un 60 por 100, ya que dispone de la reducción general del 40 por 100 que se establece para este tipo de rendimientos.

Por su parte, en aras del cumplimiento de la necesaria correlación cuantitativa ingresos-gastos que en tales situaciones debe concurrir, el cónyuge deudor debería integrar en su base imponible esos rendimientos conforme a la naturaleza que le es propia, y simultáneamente, reducirla en el mismo importe que le ha sido imputado al acreedor como rendimientos del trabajo. En tal situación, el resultado sería siempre nulo, con lo que no habría gravamen efectivo para el pagador de la pensión.

Esta línea de interpretación, sin embargo, no puede admitirse, pues obvia cuestiones que difícilmente pueden sopesarse. Se desconoce el hecho real del que se parte, cual es la constitución de un derecho de usufructo. La naturaleza jurídica verdadera y real de lo que se está percibiendo, cuando se obtienen los frutos del bien usufructuado, es la que a los mismos corresponde, bien sea el alquiler de un local, el dividendo de unas acciones o la disponibilidad para utilizar un inmueble.

Será también conforme a esta naturaleza, como deba determinarse el rendimiento neto computable e integrable en la base general del acreedor de la pensión compensatoria. De la misma forma, el deudor no debe tributar por los

frutos o rentas que se deriven de los bienes usufructuados, pues los mismos deben imputarse al titular de la fuente u origen de la renta conforme al artículo 11 LIRPF, y este será, en todo caso, el perceptor titular del derecho de usufructo, no el cónyuge deudor y constituyente del derecho que deja de ostentar el dominio pleno del elemento patrimonial.

Una segunda línea interpretativa, consideraría que la constitución del derecho de usufructo sí cambia la naturaleza de la prestación originaria, que se transformaría, lógicamente, en rendimientos de capital inmobiliario, mobiliario, de actividades económicas o imputación de rentas, según cuál fuera la naturaleza y el destino del elemento usufructuado.

Los rendimientos que el cónyuge acreedor a cuyo favor se ha constituido el usufructo, tributaría, por tanto, conforme a la naturaleza de los rendimientos obtenidos, y no como rendimientos del trabajo, pues la constitución del derecho real a su favor ha cambiado y transformado la naturaleza de la prestación, que es, en última instancia la que adquiere la calificación de rentas del trabajo personal y dependiente.

El cónyuge deudor que ha constituido el derecho real de usufructo, ya no satisface pensión alguna, pues ésta ha sido sustituida por el derecho real. Por tanto, al no realizar expresamente el supuesto de hecho regulado por el artículo 55 LIRPF no podría practicar reducción alguna de su base imponible.

Esta línea de reflexión se presenta igualmente incorrecta e inaceptable, pues no traduce la realidad económica de los hechos que se producen. Efectivamente, no se refleja en sus respectivos impuestos el hecho mismo de la transmisión patrimonial que supone constituir un derecho real de usufructo sobre determinados bienes de su propiedad a favor del cónyuge acreedor de la pensión compensatoria.

Por último, una tercera concepción, que sería la técnicamente correcta en nuestra opinión, distinguiría, por una parte, el hecho mismo de la constitución del derecho real, por otra, los hechos posteriores en los que se realiza y materializa la titularidad de ese derecho de usufructo en el IRPF²⁵⁸.

En la constitución del derecho real, el cónyuge deudor minoraría su base imponible en el valor que resulte de aplicar las normas que el ITP dispensa a la regulación del derecho de usufructo al ser una medida que sustituye la prestación originaria. La reducción se produce conforme a lo establecido en el artículo 55 LIRPF, aunque, como hemos señalado, no podrá arrojar, en ningún caso, una base liquidable negativa, ni en la parte general ni en la parte del ahorro de la base imponible.

El cónyuge acreedor de la pensión, por su parte, integraría como rendimientos del trabajo personal en especie el valor que a este corresponde, según las reglas señaladas por el ITP. La sustitución de una pensión compensatoria por la constitución de un derecho de usufructo, y en general por cualquier otra medida que acuerden los cónyuges no desvirtúa su calificación como rentas del trabajo.

No obstante, al percibirse un único derecho en sustitución de la pensión tendría la consideración de rendimientos del trabajo en especie, conforme a lo establecido al efecto por el artículo 42 LIRPF. Obtenido, además, de forma notoriamente irregular en el tiempo, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 11.1. e) RIRPF, lo que supone la aplicación del 40 por 100 de reducción previsto en el artículo 18.2 LIRPF²⁵⁹.

²⁵⁸ En el mismo sentido, **ARIAS VELASCO, J.**: “Tratamiento fiscal de las adjudicaciones, indemnizaciones o pensiones pactadas o fijadas con ocasión de la nulidad, separación o divorcio”, cit, (págs. 3 y 4).

²⁵⁹ Así se expresa la Res. Vinculante de la SGIRPF núm. 0366-07, de 23 de febrero (vlex 26707688). En la misma línea, la Res. de la DGT núm. 364-2000, de 16 de agosto de 2000. Incluso, la sustitución de la pensión compensatoria por la entrega de dos apartamentos

Constituido el derecho de usufructo vitalicio sobre determinados bienes como medida sustitutoria de la pensión compensatoria a favor del acreedor de la misma, éste es el titular del derecho real, por lo que conforme a lo dispuesto por el artículo 467 Cc “el usufructo da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la ley autoricen otra cosa”. Por su parte el artículo 471 Cc establece que “el usufructuario tendrá derecho a percibir todos los frutos naturales, industriales y civiles, de los bienes usufructuados [...]”.

En esta línea, el marcado carácter individual del IRPF exige del contribuyente tributar por los rendimientos obtenidos sea cuál sea su naturaleza, en atención al criterio general de la titularidad del elemento patrimonial, de donde se hayan derivado tales rendimientos.

Por tanto, si el elemento usufructuado es objeto de un arrendamiento, conforme a lo dispuesto por el artículo 22 LIRPF, se devengan rendimientos de capital inmobiliario, que se atribuirán al titular del elemento patrimonial, en el presente caso el derecho de usufructo (artículo 11.3 LIRPF). Lo mismo cabe decir, si se constituye sobre acciones o participaciones de una entidad, que permiten, lógicamente, participar en beneficios, devengándose rentas de capital mobiliario [artículo 25 1 c) LIRPF], imputables y atribuibles al titular del elemento patrimonial.

En la misma línea, si el derecho de usufructo se constituye sobre un inmueble que queda a disposición del titular, cónyuge acreedor, debemos acudir al artículo 85 LIRPF relativo a la imputación de rentas inmobiliarias, salvo que

tendrá la consideración de rendimientos del trabajo personal de carácter irregular; y califica como rentas del trabajo de carácter irregular la sustitución de la pensión por la entrega, de una sola vez, de dinero en efectivo y la entrega de un piso. Vid. en el sentido que apuntamos la STSJ de Madrid, de 7 de noviembre de 2000 (JUR 2001/130405), que considera reducible de la base imponible del cónyuge el valor de un derecho de usufructo vitalicio sobre la vivienda y un garaje privativo, satisfecho en concepto de pensión compensatoria si así está prevista en el convenio regulador aprobado mediante sentencia judicial.

ese inmueble constituya la vivienda habitual del cónyuge a cuyo favor se ha constituido el usufructo.

En definitiva, esta medida conmutativa, al igual que las anteriores, no desvirtúa la calificación como rentas del trabajo personal en especie. Ni, correlativamente, impide al cónyuge deudor, constituyente del derecho, reducir la base imponible de su IRPF. Por supuesto, tampoco transforma la naturaleza de los rendimientos que se obtienen por el titular del derecho de usufructo.

5.3. La entrega o cesión de un capital en bienes o en dinero

5.3.1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

La sustitución de la pensión compensatoria por la entrega de una capital en bienes, ya sea mueble, inmueble o dinero, desde una perspectiva meramente conceptual, no presenta *a priori*, dificultad alguna en cuanto al régimen fiscal aplicable. Su tributación se ajusta, esencialmente, a lo descrito en los apartados precedentes.

Si lo que se transmite es un bien de naturaleza mobiliaria (acciones, activos financieros o joyas, por ejemplo) o inmueble, por la transmisión, se devengará para el acreedor de la pensión compensatoria, el hecho imponible del ITP [artículo 7.1 A) LITP], evaluable para la determinación de la base imponible y tipo de gravamen en función de cuál sea la naturaleza del bien transmitido. Más concretamente, nos encontramos ante una adjudicación en pago de deuda, en virtud de lo prescrito por el artículo 7.2. A) LITP, conforme al cual se consideran transmisiones patrimoniales asimiladas “las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas [...]”, siendo sujeto pasivo el adquirente del bien [artículo 8. a) LITP].

El reconocimiento judicial de la obligación económica de pagar una pensión compensatoria, se conmuta, en este caso, por la entrega de bienes muebles,

inmuebles o dinero. En el negocio jurídico de adjudicación en pago de deudas que se articula, intervienen, por tanto, dos sujetos: el deudor y el acreedor. El primero entrega al segundo un bien o derecho, igual o distinto al que se debe, para solventar la deuda, quedando la relación obligacional extinguida con dicha entrega²⁶⁰.

Se ha suscitado, no obstante, la posibilidad de aplicar la exención prevista en los artículos 45 I. B) 3 LITP y 88 B) 3 RITP a este tipo de transmisiones, cesiones o adjudicaciones de bienes, en virtud de los cuales se declaran exentas “las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”.

Conforme a la norma de exención transcrita, quedarían no gravadas las transmisiones de bienes que se materialicen entre sí los cónyuges separados judicialmente o ex-cónyuges, como consecuencia de la liquidación del régimen económico del matrimonio, salvo que, con arreglo a criterios interpretativos literales, se considere de aplicación al régimen de sociedad legal de gananciales y no a los otros.

Sin embargo, el precepto no distingue si las aportaciones, adjudicaciones o transmisiones de bienes deben de realizarse en bienes privativos de uno de los cónyuges o no. Tampoco aclara si los bienes que se adjudican han debido constituir previamente un patrimonio común que se haya aportado a la sociedad conyugal. Ni siquiera excluye, en su literalidad, su aplicación al régimen económico de separación de bienes.

²⁶⁰ La adjudicación en pago de deuda implica una transferencia dominial. El adjudicatario pasa a ser dueño de los bienes adjudicados, extinguiendo el derecho que ostentaba, puesto que el bien lo recibe en pago de la deuda. Se trata de una novación en el cumplimiento, pues se realiza una prestación distinta de la debida, pero con los mismos efectos de extinción. En este sentido, por todos, **AA.VV.**: *Guía del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, CISS, 3ª. ed, Valencia, 2007, [pág. 197].

La diferencia entre las diversas posturas doctrinales y jurisprudenciales, radica en la consideración de si sólo en el régimen de gananciales se genera una masa común patrimonial. En particular, haciendo especial referencia al régimen de separación de bienes, hay quien no considera que la contribución a las cargas de la familia pueda generar la referida comunidad, aunque pueda aportarse trabajo doméstico y dedicación personal a la familia.

Por el contrario, a nuestro juicio, en el momento de inicio de la convivencia los cónyuges están impelidos a contribuir a las cargas de la familia en proporción a sus recursos, y el trabajo para la casa, el cuidado de los hijos, e incluso, el prestado para el otro cónyuge, constituyen, sin duda, aportaciones *in natura* que deben ser valoradas económicamente como cualquier otra²⁶¹.

De esta forma, si la entrega o transmisión del capital en bienes, que sustituye a la obligación de satisfacer periódicamente la compensación económica que contempla el artículo 97 Cc, se materializa en un bien de naturaleza inmobiliaria, cuya titularidad exclusiva corresponde al cónyuge deudor, tal operación podrá quedar exenta de tributar en el ITP para el acreedor.

Atendiendo a la finalidad compensatoria de la adjudicación, debe considerarse que la cesión a uno de los cónyuges de bienes inmuebles de titularidad

²⁶¹ Así lo ha reconocido la STSJ de Cataluña, de 28 de junio de 1996 (*Tribuna Fiscal*, núm. 121, noviembre 2000, [págs. 52 a 55]). En esta línea, la STS de 28 de junio de 1999 (RJ 1999, 6133), ha afirmado que la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a sus intereses en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales-, sino una mera especificación de derechos o concreción de un derecho abstracto preexistente. También es significativa la postura defendida por el Alto Tribunal, en Sentencia de 23 de mayo de 1998 (RJ 1998, 4149), que considera que la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad en los que no hay transmisión, de modo que, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero. En favor de la exención, también, la STSJ de Cataluña de 17 de mayo de 2007 (JT 2007/1220). Este criterio ha sido confirmado por la DGT en Consulta 2106-01, de 29 de noviembre que, aunque referida al ISD, entiende que no existe donación al liquidar el régimen de separación de bienes, por la entrega de bienes a uno de los cónyuges en pago del tiempo y trabajo dedicados al cuidado de la familia.

exclusiva del otro, queda amparada por la exención, incluso, si el régimen es el de separación de bienes²⁶². La norma de exención no exige que los bienes que se adjudican puedan o no ser privativos, o que los cónyuges hayan o no constituido un patrimonio común²⁶³.

Por el contrario, a juicio de la Administración, la exención no alcanza a todos los matrimonios, sino solo a aquellos que se rigen por la sociedad de gananciales, así como cualquier otro régimen económico similar. Conforme a la doctrina administrativa, la existencia de una comunidad de bienes cuyos

²⁶² En este sentido se expresan las SSTSJ de Cataluña, de fecha 4 de enero de 2000 (JT 2000/1196), 3 de abril de 2001 (JT 2001/1273), de 4 de abril de 2002 (RJLL 6677/2002), de 11 de noviembre de 2003 (RJLL 236843/2004), de 3 de diciembre de 2003 (JT 2003/182910), de 28 de mayo de 2004 (JUR 2004, 213708) y de 26 de abril de 2007 (PROV 2007/280770). No obstante, ésta última fue objeto de recurso de casación en interés de ley, estimatorio, fijando la STS de 30 de abril de 2010 (JUR 2010/182492) la siguiente doctrina legal: "En el supuesto de las adjudicaciones y transmisiones originadas por la disolución del matrimonio, y previsto en el artículo 45.I.B) 3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el cual se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la exención de tributos únicamente es aplicable a las disoluciones en que haya efectiva comunidad de bienes (sociedad conyugal); por tanto esta exención no es aplicable a los supuestos en que rija un régimen económico matrimonial de separación de bienes".

Con anterioridad, existían pronunciamientos jurisprudenciales en el mismo sentido indicado. Tal es el caso, por ejemplo, de las SSTS de 28 de abril de 1997 y 12 de julio de 2001 (respectivamente, JT 1997/656 y JT 2001/1664), que estiman que no cabe aplicar la exención del ITP, ya que si se adjudica un determinado bien en concepto de pago de pensión compensatoria a la que se refieren los artículos 97 y 99 Cc, dicha adjudicación no tiene como fundamento la aportación que uno de los cónyuges hubiere realizado a la sociedad conyugal, sin que quepa, por tanto, una interpretación analógica o extensiva del precepto. En los mismos términos se expresa la Oficina Registradora del Colegio de Registradores, bajo el título "Adjudicaciones a favor de los cónyuges por disolución del matrimonio en régimen de separación de bienes", en *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 21, 2009, que niegan la aplicación de la exención, por entender que en el régimen de separación de bienes no existen bienes comunes (pág. 62).

²⁶³ Los cónyuges no son en ningún caso extraños. Por el contrario, desde el inicio de la convivencia, los cónyuges han podido adquirir bienes de diversa naturaleza, cuya titularidad pueda ser de difícil justificación. En tales circunstancias, el artículo 1.441 del Cc, resuelve la situación, considerando que los bienes de titularidad dudosa, pertenecen a ambos cónyuges por partes iguales.

comuneros sean cónyuges en separación de bienes es ajena al régimen matrimonial, y tanto su constitución como su disolución deben tratarse como cualquier otra comunidad²⁶⁴.

En el ámbito de la exención transcrita confluyen tres tipos de operaciones diferentes. En primer lugar, las aportaciones de los cónyuges a la sociedad conyugal, expresión que se suele utilizar como sinónimo de sociedad de gananciales, aunque resulta ser, a nuestro juicio, mucho más amplia que ésta, toda vez que los bienes que sean de carácter privativo, aunque se aporten a la sociedad conyugal, no forman parte de la sociedad de gananciales²⁶⁵.

La Ley del impuesto, sin embargo, utiliza la expresión ‘adjudicación’ sin concretar de una forma clara y precisa, qué se debe entender por tal. Se habla de adjudicación para referirse a una dación en pago o para pago de deudas, o como sinónimo de cesión de bienes o derechos.

²⁶⁴ La DGT se ha pronunciado recientemente sobre este tema. En particular, en su Res. V0129-2010, de 27 de enero, considera que no es aplicable la exención del ITP “[...] a las comunidades de bienes de cónyuges en separación de bienes [...]”. La norma se refiere “a la sociedad de gananciales [...]”.

²⁶⁵ Por el contrario, la STS de 30 de abril de 2010, citada, razona que de “[...] la mera lectura del precepto controvertido se deduce que la regla contenida en la exención se refiere a la sociedad conyugal, que es una figura propia del régimen económico matrimonial de gananciales, y que está relacionada con el patrimonio ganancial, independiente de los patrimonios privativos de cada uno de los cónyuges y las compensaciones económicas entre los mismos, por lo que hay que entender que solo afecta a las aportaciones de bienes de los cónyuges a la sociedad de gananciales y a las adjudicaciones y transmisiones de bienes que se efectúen a consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales a favor de los cónyuges, sin que pueda aplicarse al régimen de separación de bienes porque en dicho régimen no existen bienes comunes”. A nuestro juicio, sin embargo, no debe asimilarse el matrimonio como institución, con el conjunto coherente de normas que regulan los efectos, personales y económicos, del matrimonio, ya sean en las relaciones de los cónyuges entre sí, ya sea en las relaciones con terceras personas -régimenes económicos matrimoniales-. En este sentido, vid. **MARTÍNEZ IBÁÑEZ, M.J.**: “Consecuencias fiscales de la extinción o modificación del régimen económico del matrimonio”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, junio I, 2010, (pág. 71).

En segundo lugar, la norma de exención hace referencia a las adjudicaciones efectuadas a los cónyuges en pago de dichas aportaciones previas, en el momento de la disolución de la sociedad conyugal. Estas aportaciones no se debe restringir a los bienes materiales, pues también se debe considerar relevante, el trabajo personal y la dedicación a la familia, que, normativamente, se configuran como modos de contribución a las cargas de la familia²⁶⁶. Por último, en tercer lugar, se mencionan las transmisiones a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.

El precepto despliega sus efectos en dos momentos diferentes de la vida conyugal. El primero, cuando se celebra el matrimonio y durante su vigencia. El segundo, desde el instante en el que, o bien el matrimonio desaparece como consecuencia de la nulidad, la separación, el divorcio o el fallecimiento de uno de los cónyuges, o bien porque deciden capitular cambiando de régimen matrimonial.

No se discute la plena aplicación de la exención cuando nos encontramos ante aportaciones, adjudicaciones y transmisiones materializadas entre cónyuges que rigen su matrimonio por la sociedad legal de gananciales. Pero se han planteado serías dudas sobre su aplicabilidad, si el régimen matrimonial es el de separación de bienes, en el que los cónyuges guardan una titularidad individual y separada sobre los mimos.

Sin embargo, a efectos de la tributación o de la exención en el ITP, el dato determinante, a nuestro juicio, no es la titularidad individual del elemento patrimonial, sino la imposibilidad de disposición y de disfrute independiente.

²⁶⁶ En este sentido, **VAILLO ALEGRE, A.**: “Liquidación de la sociedad de gananciales: perspectiva fiscal” *Temas económicos y patrimoniales importantes en las rupturas matrimoniales*, Dykinson, Madrid, 1997, para quien el concepto “aportación” a la tiene dos sentidos: aportar para someter a una administración única, junto a los bienes comunes, pero sin cambiar de titular; o bien aportar el bien y la titularidad demanial a la sociedad. Ambos sentidos tienen cabida en el ITP (págs. 146 y 147).

Sobre todo, el dato de que, al liquidarse, se adjudique a uno en compensación de sus aportaciones anteriores, constante la convivencia²⁶⁷.

La extinción del régimen económico, exige, necesariamente, separar o dividir los bienes que les pertenecen en proindivisión, debiéndose especificar lo compartido durante la etapa de estabilidad convivencial, de modo que se consiga una distribución equitativa de los elementos patrimoniales, que posibilite una disposición independiente²⁶⁸. Tal distribución, además, no impide ni excluye, por otra parte, que puedan exigirse compensaciones dinerarias finales a favor de uno u otro, a fin de equilibrar totalmente el reparto, debiéndose considerar amparado por la exención tanto la adjudicación patrimonial como la compensación monetaria²⁶⁹.

Aunque no puedan discutirse las diferencias materiales que existen entre el régimen de separación de bienes y el de gananciales, por presentar aquél una mayor libertad de disposición que éste, la comunidad conyugal que se deriva del régimen de separación también requiere la práctica de una liquidación del patrimonio común, en la que puede ser necesaria e inevitable la adjudicación plena de un elemento patrimonial a uno de los cónyuges, pero en compensación económica al otro por sus aportaciones previas, no materializadas en bienes materiales pero sí en dedicación.

En las situaciones en las que la cosa común sea por naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, la única forma de división, en el sentido de extinción de toda comunidad, es paradójicamente no dividirla, sino

²⁶⁷ Vid. la STSJ de Cataluña de 4 de enero de 2000, citada, (fdº 2).

²⁶⁸ Vid. la STSJ de Cataluña de 27 de noviembre de 2000 (JT 2000/1957).

²⁶⁹ Así, la STSJ de Cataluña de fecha 7 de julio de 2000 (JT 2000/1810) para la que el artículo 45. I B) 3 LIT abarca también la disolución del patrimonio de la comunidad de bienes que se forma en la sociedad conyugal con sus consiguientes adjudicaciones y operaciones tendentes a equilibrar la distribución del mismo.

adjudicarla a uno de los comuneros en calidad de abonar al otro el exceso en dinero²⁷⁰.

Si al liquidar los bienes en proindivisión, no existiese ningún tipo de compensación, la porción adjudicada podría calificarse como una transmisión de la parte del bien que, hasta ese momento, pertenecía a uno solo de los miembros, ya que su adquisición se materializa tras la extinción, sin derecho económico previo que la sustente.

Pero si el bien se recibe como una compensación de las previas aportaciones a la sociedad conyugal, que han generado, además, un desequilibrio económico a su favor y el derecho a su compensación, declarado el mismo en sentencia judicial firme, no debe caber duda sobre la aplicabilidad de la exención²⁷¹.

²⁷⁰ Vid. la STS de 28 de junio de 1999 (RJ 1999, 6133) y la STSJ de Cataluña de 17 de mayo de 2007 (JT 2007/1220).

²⁷¹ Algún sector doctrinal considera aplicable la exención del ITPAJD a los excesos de adjudicación que en este sentido puedan devengarse. Tal es el caso de **FALCÓN TELLA, R.:** *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, IUSTELI, Madrid, 2005, para quien, aunque sea jurídica y económicamente posible la división, si se decide adjudicar en exceso a uno de los cónyuges, tal exceso quedará siempre exento del impuesto (pág. 42). En parecidos términos se expresaba **RUIZ GONZÁLEZ, R.:** “Efectos fiscales de la separación, divorcio y nulidad matrimonial”, *Impuestos*, Tomo I, 1995, (pág. 1497). En el ámbito de la jurisprudencia, STSJ de Navarra, de 7 de noviembre de 1997 (*Quincena Fiscal*, núm. 6, marzo, 1997, [págs. 26 y 27]), modifica el criterio mantenido con anterioridad, (Sentencia dictada en recurso núm. 146/92, de fecha 12 de febrero de 1996), y se manifiesta a favor de la exención a los excesos de adjudicación cuando sean debidos a la existencia de bienes indivisibles o cuya división la haría desmerecer. También las SSTSJ de Galicia de 29 de octubre de 1993 (JT 1993/1283), de Navarra de 7 de noviembre de 1996 (JT 1996/1532), de La Rioja de 14 de febrero de 2001 (JT 2001/614) y de 11 de enero de 2001 (JT 2001/250), de Asturias de 21 de octubre de 2004 (JT 2004/167/617), y de Madrid de 21 de octubre de 2004 (JT 2004//101025).

Por su parte, el artículo 32.3 RITP establece que no se produce excesos de adjudicación, no liquidándose el impuesto por la modalidad de TPO cuando los mismos “resulten de adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio”. En este sentido, la Res. Vinculante de la DGT de fecha 4 de abril de 2005 (V0556-05), estima que siempre que el inmueble sea indivisible, la adjudicación estaría no sujeta, no solo en los casos de disolución de la sociedad

Con el fin de no agravar las consecuencias económicas en las rupturas del vínculo matrimonial, así como no generar diferencias sustanciales e injustificadas en cuanto al régimen fiscal aplicable, a nuestro juicio, debiera admitirse la aplicación plena de la exención a las adjudicaciones amparadas en el artículo 1.438 Cc, cuando los cónyuges se rigen por el régimen de separación de bienes, las que correspondan al artículo 97 Cc, relativo a la pensión compensatoria, y la del artículo 98 Cc, en cuanto a la indemnización al cónyuge de buena fe.

Conforme a la reiterada doctrina de TSJ de Cataluña, del mismo modo que, por imperativo constitucional, el Derecho civil protege a la familia (entiéndase, matrimonial), el Derecho fiscal prolonga esa protección a las complejas relaciones económicas que generan las situaciones de crisis familiar (en particular, las que se derivan de las situaciones de crisis del matrimonio), al aplicar una exención, tanto a las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales, como a las originadas en otros regímenes distintos, incluso regulados en el Derecho foral, sin que exista prohibición normativa alguna para aplicarlo a todas las transmisiones operadas como consecuencia crisis familiar, con independencia de cuál haya sido su régimen económico.

La aplicación de uno u otro régimen matrimonial corresponde a la autonomía de la voluntad. No cabe la menor duda del arraigo que tiene en cada comunidad un régimen económico-matrimonial concreto, lo que lleva a los contrayentes a aceptarlo, siendo comúnmente de aplicación el régimen legal supletorio. Si en el momento de la disolución del matrimonio, se produjeran desigualdades en el

de gananciales, sino también en la disolución de un condominio, ampliado sus efectos a la pareja de hecho o conviviente (V0128/2007). En la misma línea, puede verse a **EXÓSITO CORRAL, A.A.**: “Los excesos de adjudicación: consecuencias fiscales. Especial referencia a los producidos como resultado de la disolución de la sociedad de gananciales”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2009, (págs. 24 y 25). **DÍAZ SÚNICO, G.**: “Excesos de adjudicación entre cónyuges con motivo de la liquidación del régimen económico matrimonial de separación de bienes. La dispar doctrina de la DGT”, *Quincena fiscal*, núm. 9, 2010, (pág.74).

tratamiento fiscal, estaríamos ante una discriminación por razón de vecindad civil carente de justificación razonable.

La postura que defiende y propugna la Administración tributaria, además de no ser acorde con el sentido y alcance de la norma, no contribuye a la pacificación de la nueva situación personal, económica y patrimonial que surgen tras la crisis familiar, ofreciendo, a falta de una justificación objetiva, dudas de constitucionalidad por infracción de los artículos 14 y 31.1 CE²⁷².

5.3.2. En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) grava el incremento de valor, ya sea oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, que experimentan los terrenos urbanos y que se pongan de manifiesto como consecuencia de su transmisión, así como la constitución o transmisión de cualquier derecho real.

En este sentido, sin embargo, se califica como supuesto de no sujeción, “las aportaciones de bienes y derechos realizados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes”, así como las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos como consecuencia del cumplimiento de sentencias de nulidad, separación o

²⁷² Vid. la STSJ de Cataluña de 11 de noviembre de 2004 (JT 2004/198757). En contra del razonamiento expuesto en el texto, es preciso destacar nuevamente la reciente STS de 30 de abril de 2010, citada, que, en otro sentido, señala que “tampoco cabe invocar la posible infracción del principio de igualdad que consagra el artículo 14 de nuestra Constitución, de no aplicarse la exención por tener las consecuencias de disolución del régimen económico familiar, la misma finalidad en el régimen de gananciales que en el de separación de bienes, pues en éste la mayor fiscalidad que soportan dichos bienes proviene de la existencia de transmisión en la adjudicación de los mismos, transmisión inexistente en aquel, por lo que el trato diferenciado no radica en el régimen que regula el matrimonio, sino en la existencia o inexistencia de transmisión.

divorcio matrimonial”, añadiendo expresamente “sea cual sea el régimen económico matrimonial” (artículo 104.3 LRHL)²⁷³.

En este apartado, al igual que en el precedente, nos centramos en la aplicación del supuesto de hecho de la norma transcrita, exclusivamente, a la sociedad de gananciales y al régimen de participación de bienes, así como a cualquier otro régimen matrimonial foral similar a aquella, o bien extenderla, como es nuestro parecer, al régimen matrimonial de separación de bienes.

Se prevé la no sujeción de las adjudicaciones que, en pago de las aportaciones, se verifiquen entre los cónyuges, así como la transmisión de bienes de los cónyuges, en pago de sus ‘haber comunes’²⁷⁴.

Como puede comprobarse, a diferencia del artículo 45.I B) 3 de la LITP que habla de ‘haber de gananciales’, la LRHL, se refiere al mismo supuesto de hecho utilizando la expresión ‘haber comunes’ que, desde un punto de vista puramente terminológico, resulta ser más amplia que aquella.

²⁷³ La presente redacción, que califica diferentes transmisiones realizadas en el ámbito familiar como supuestos de no sujeción, se introdujo en la Ley del Impuesto por el artículo 36.2 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (vigente hasta el 31 de diciembre de 2004), y se mantiene en sus mismo términos tras la entrada en vigor del RD 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la LRHL, vigente hasta el día de la fecha, de ahí que, como consecuencia de la modificación señalada, la polémica doctrinal y jurisprudencial que existía con anterioridad en orden a la calificación de la norma como exención o no sujeción, a nuestro juicio, haya quedado superada.

²⁷⁴ La expresión haberes comunes se introdujo en el Proyecto de Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local de 1975, a propuesta del Sr. VIOLA SAURET, en los siguientes términos: "Me refiero a las últimas palabras del párrafo a) cuando se habla de "haber de gananciales". Este es un objeto restrictivo que no esta de acuerdo con la legislación civil que rige en toda España. Porque puede haber otros casos de tipo de comunidad de bienes, sea por vía de pacto o por vía legal, como es el caso en Aragón, en Navarra o en Vizcaya. [...]. Yo rogaría se hablara de bienes comunes, que es más genérico y comprende toda esta gama de posibilidades de comunidad de bienes que nos da la variedad de nuestro Derecho positivo Civil" (Vid. Cortes Españolas, *Diario de Sesiones de las Comisiones de Gobernación*, Sesión núm. 45, celebrada el 29 de julio de 1975, Xª Legislatura, núm. 585, [pág. 8]).

La expresión ‘haber comunes’ incluye cualquier elemento patrimonial que no siendo privativo de ninguno de los cónyuges, pertenezca a ambos, utilizándose siempre en interés de la familia. Por su parte, la expresión ‘haber de gananciales’ hace referencia a los frutos y ganancias que se derivan de los bienes calificados como tales, así como de los privativos de cada cónyuge.

Por su parte, en los regímenes de separación y de participación, sin duda, pueden existir bienes comunes, en particular, aquellos que hayan sido adquiridos en *proindiviso*, y, en su caso, hayan sido afectados al matrimonio, en cumplimiento del mandato general que se deriva del artículo 1.318 Cc, relativo a la contribución a las cargas familiares. Así, por ejemplo, es relativamente frecuente que los cónyuges, independientemente del régimen matrimonial, posean la vivienda habitual en régimen de copropiedad. Este es un haber común, que una vez se liquide deberá especificarse o concretarse (tanto la posesión como la propiedad), en uno de ellos. No es más que un supuesto de especificación de derechos, de división de cosa común o de disolución de comunidades de bienes.

Si una adjudicación de bienes derivada de la disolución del mismo no implica transmisión, sino división de la cosa común, debemos entender plenamente aplicable el supuesto de hecho de la norma, con independencia de cuál sea el régimen matrimonial.

También se contempla la no sujeción, en aquellos casos en los que, como consecuencia de la nulidad, la separación o el divorcio, se adjudiquen bienes adquiridos en régimen de comunidad con un valor económico igual, aunque los bienes se atribuyan en su totalidad a uno de ellos. En tales casos, no podemos hablar de transmisión o alteración patrimonial, pues lo único que se opera es una atribución igualitaria de bienes o derecho comunes, aunque unos se atribuyan exclusivamente a uno y otros al otro.

Supongamos un matrimonio casado en régimen de separación de bienes, que poseen en común dos apartamentos valorados en el mercado en 60.000 € cada

uno. Ambos cónyuges poseen el cincuenta por ciento de cada uno de los apartamentos. Devenida la nulidad del matrimonio, la separación o el divorcio, cada cónyuge se atribuye judicialmente el cien por cien de la titularidad de un apartamento. En este supuesto, ¿debemos entender que se ha producido entre los cónyuges una transmisión por el 50 por 100 que cada uno de ellos tenían en cada apartamento? Creemos que no. De hecho, el párrafo 2º del artículo 104.3 LRHL, regula la no sujeción de las transmisiones entre cónyuges en cumplimiento de las sentencias de nulidad, separación o divorcio, añadiendo, expresamente, la irrelevancia del régimen económico del matrimonio²⁷⁵.

El planteamiento coincide con el regulado por el IRPF, en el que la misma situación no se considera ganancia ni pérdida de patrimonio [letra b) del artículo 33. 2 LIRPF], pues se estima que estamos ante una especificación de derechos. Situación que se extiende también en los casos de extinción del régimen de separación de bienes cuando, por imposición legal o resolución judicial, se materialicen adjudicaciones entre los cónyuges por causa distinta de la pensión compensatoria²⁷⁶. Con esta regulación, se equipara el tratamiento fiscal de los regímenes económicos del matrimonio siquiera sea, por lo menos, en cuanto a su extinción.

²⁷⁵ Por tanto, si no hay sentencia de nulidad, separación o divorcio, las transmisiones de terrenos o la constitución o transmisión de un derecho real de goce sobre los mismos que tenga lugar en el ámbito familiar se encuentran sujetas y no exentas del IIVTNU. A este respecto, recordemos que el propio TRLHL prevé el establecimiento de una bonificación potestativa de hasta el 95 por 100 de la cuota íntegra del impuesto en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, que tengan lugar a título lucrativo por causa de muerte, a favor de los descendientes, adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes (artículo 108.4 TRLHL). En esta línea, el TC ha negado que se lesione el principio de igualdad con la distinción, a efectos del IIVTNU, entre transmisiones *mortis causa* entre cónyuges o de padres a hijos, y las transmisiones *inter vivos* entre cónyuges o de padres a hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias de separación, nulidad y divorcio. Esta distinción “podrá ser cuestionable desde un punto de vista de oportunidad política o legislativa, pero en modo alguno supone un caso de inconstitucionalidad” (ATC 15 de julio de 2003).

²⁷⁶ Vid. el artículo 33.2 d) de la LIRPF, introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

De otra parte, la dicción del precepto que estudiamos es muy similar a la recogida por el ITP. Aunque no se mencione expresamente la "disolución matrimonial" es perfectamente aplicable a dichos actos jurídicos. Las adjudicaciones y las transmisiones entre cónyuges en pago de sus haberes comunes, se produce en el mismo instante en que se liquida el régimen matrimonial. Esta liquidación puede llevarse a cabo, tanto porque los cónyuges decidan voluntariamente cambiar de régimen, como cuando sea necesario e imprescindible, por estar ante un supuesto de ruptura matrimonial, o porque devenga el fallecimiento de uno de ellos.

En consonancia con la nueva normativa civil en materia matrimonial, la LRHL ha introducido, como supuesto de no sujeción las transmisiones que se deriven del cumplimiento de sentencias de nulidad, separación o divorcio entre cónyuges e hijos, mayores o menores de edad (segundo párrafo del artículo 104.3). Por el motivo que se indica, cuando la sentencia determine el derecho de uno de los cónyuges a percibir una pensión compensatoria, y a su vez con el necesario refrendo judicial, su sustitución por la entrega de un capital en bienes inmuebles, no se devengará el impuesto²⁷⁷.

El ámbito subjetivo de la norma no se limita, sin embargo, a los cónyuges. Comprende también las transmisiones que se realicen con los hijos. Aunque no distingue si deben ser mayores o menores de edad, con lo cual, al menos *a priori*, cualquier transmisión que entre ambas partes se lleve a cabo quedará no sujeta.

La finalidad de la norma es evitar situaciones fraudulentas en las que se pueda declarar no gravado un importante incremento de valor o plusvalía, e inmediatamente transmitir el bien a una tercera persona. Lo que se pretende es que no se graven determinados incrementos de valor, concretamente, los que han

²⁷⁷ En el mismo sentido **GALLEGO LÓPEZ, J.B.**: "Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en los supuestos de nulidad, separación o divorcio", cit, (pág. 20). Más recientemente, también **DÍAZ SÚNICO, G.**: "Excesos de adjudicación entre cónyuges con motivo de la liquidación del régimen económico del matrimonio...", cit, (pág. 75).

pertenecido a personas que extinguen sus matrimonios por fallecimiento, separación, nulidad o divorcio²⁷⁸.

5.3.3. En el Impuesto sobre la Renta

La sustitución de la pensión compensatoria del artículo 97 Cc por la entrega de un capital en dinero o en bienes, incide directamente en el IRPF, tanto para el cónyuge deudor como para el acreedor, en términos similares a los descritos con anterioridad, cuando se materializa la sustitución en la constitución de una renta vitalicia.

La sustitución de la previsión económica del artículo 97 Cc por la transmisión o cesión de la titularidad de un bien, puede generar para el obligado al pago, una ganancia o pérdida de patrimonio motivada, como hemos visto, por la adjudicación en pago de deuda (cual es la pensión compensatoria reconocida judicialmente).

La alteración patrimonial se determina aplicando las normas que para este tipo de transmisiones, contempla la LIRPF en los artículos 34 y ss. De esta forma, si la conmutación se produce por la entrega de un capital en bienes inmuebles, el valor de transmisión relevante, será el valor de mercado del bien transmitido, conforme a lo previsto por el artículo 35.3 párrafo 2º de la LIRPF.

Aunque el valor de transmisión se identifique directamente con el importe real de la transmisión, debemos tener en cuenta que, en el caso de sustitución de la pensión compensatoria, no existe contraprestación del cónyuge acreedor, pues la titularidad del bien se transmite en sustitución de un derecho de contenido

²⁷⁸ Compartimos en este sentido la opinión de **HERNÁNDEZ LAVADO, A.**: "El Impuesto Municipal sobre el Incremento de valor...", en la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, que consideramos, todavía, plenamente válida, para quien "aquellas personas que más veces se casen y se divorcien, menos incrementos de valor de sus terrenos pagarán. Parece una penalización a los solteros o casados con matrimonios que ni se separan ni se divorcian, ni efectúan capitulaciones matrimoniales. Los solteros y tales matrimonios se ven peor tratados por el gravamen" (págs. 101 y 102).

económico. Por ello, a efectos del cálculo de la alteración patrimonial, el valor de transmisión deberá ser el de mercado del elemento transmitido en el momento en la que se materialice²⁷⁹.

Resulta de interés traer a colación en este punto la disposición del artículo 33.3 d) LIRPF, introducido por la ya citada Ley 24/2001, que establece la inexistencia de ganancia o pérdida de patrimonio “en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan adjudicaciones por causas distintas de la pensión compensatoria entre cónyuges”.

De la regulación transcrita, se infiere con meridiana claridad, que tanto el pago de la pensión compensatoria dineraria, como su sustitución por la entrega de un capital, así como cualquiera de las medidas sustitutorias estudiadas, acordado, en todo caso, por sentencia judicial, no queda amparado por el supuesto de no sujeción, devengándose, por el contrario, una ganancia o pérdida de patrimonio.

En parecidos términos, se expresa el artículo 33.2 a) LIRPF, considerando que tampoco existe ganancia ni pérdida de patrimonio, cuando se extingue el régimen económico de sociedad legal de gananciales y el régimen de participación. Se incluyen, también, la disolución de las comunidades de bienes, la división de la cosa común y la separación de comuneros.

En el sentido indicado, los regímenes matrimoniales se encuentran equiparados fiscalmente en su extinción, siempre que venga motivada por una resolución judicial, o por imposición legal, como ocurre con la compensación del trabajo

²⁷⁹ El párrafo 2º del artículo 35.3 LIRPF objetiviza el valor de transmisión en el de mercado del elemento patrimonial, si el importe real de la transmisión es menor. No obstante, si lo que se transmite es, por ejemplo, la propiedad de la vivienda habitual del deudor, que cuenta con más de 65 años, cabría aplicar la exención prevista en el artículo 33.4 b) LIRPF.

doméstico al que se refiere el artículo 1.438 Cc, supuesto que analizamos en el siguiente apartado.

Sin embargo, existe una diferencia sustancial. Mientras que la disolución de la sociedad legal de gananciales y la extinción del régimen de participación de bienes, quedan amparadas por la no sujeción, incluso en los casos en los que no exista resolución judicial, sino un simple acuerdo de voluntades, como pueden ser las capitulaciones matrimoniales, la extinción del régimen de separación, requiere necesariamente que las adjudicaciones que entre los cónyuges se materialicen tengan el necesario refrendo judicial²⁸⁰.

No obstante, cuando la disolución del régimen económico matrimonial de separación de bienes existieran bienes comunes, será de aplicación lo previsto en el artículo 33.2 a) LIRPF para los supuestos de división de la cosa común²⁸¹.

Todos los supuestos indicados, en los que se considera que no existe ganancia ni pérdida de patrimonio, presentan un punto en común, cual es la imposibilidad de actualizar los valores de los bienes o derechos que se adjudican, lo que pone de manifiesto que estamos ante un diferimiento en la tributación, más que ante un supuesto de no sujeción. Esta circunstancia dará lugar al traslado temporal de la tributación de la renta derivada de la adjudicación al momento en el que los mismos salgan del patrimonio del cónyuge adjudicatario. Aunque no se mencione expresamente, se debe entender que tampoco se verá alterada la antigüedad del elemento en el patrimonio del titular-adjudicatario²⁸².

²⁸⁰ Vid. **PARRA BAUTISTA, J.R.**: Las pensiones compensatorias y alimenticias. Su tratamiento en el IRPF, cit, (pág. 46).

²⁸¹ Así se expresa **AA.VV.**: *Manual del Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas*, (Dir.: **CORDÓN EZQUEURRO, T.**), cit, (pág. 688).

²⁸² En este sentido, la Res. de la AEAT núm. 126667 en *Informa*. A nuestro juicio, el mantenimiento de la fecha originaria puede ser significativo de cara a la aplicación de los coeficientes de abatimiento del régimen transitorio aplicable a la transmisión de inmuebles

Por su parte, el valor de adquisición será el efectivamente satisfecho por el cedente o transmitente, en el momento en el que se adquirió, más los costes de las inversiones y mejoras efectuadas sobre el mismo, así como los gastos y tributos inherentes a la adquisición (artículo 35.1 a) y b) LIRPF).

En la medida que se trate de un bien de naturaleza inmobiliaria, sobre el valor de adquisición, determinado en los términos indicados, se deberá proceder a su actualización, aplicando los coeficientes que se establecen anualmente por la LPGE. Por supuesto que, si el elemento patrimonial se adquirió con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, adicionalmente, sobre la diferencia nominal se podrá aplicar el coeficiente reductor que corresponda, a tenor de lo establecido por la disposición transitoria 9ª LIRPF. Por este motivo, la ganancia patrimonial previa podrá ser objeto de reducción parcial, con la consiguiente minoración de la cuota íntegra resultante.

Volviendo al tema de nuestro estudio, junto al gravamen de la plusvalía devengada de la transmisión onerosa indicada, el cónyuge deudor que transmite el bien inmueble, procederá a reducir de su base imponible el valor de mercado o actual del bien que se transmite. La cesión de bienes contemplada en el artículo 99 Cc, como medida sustitutoria de la pensión compensatoria, no puede caber duda, equivale a esta, aunque no tenga carácter anual o periódico y se consuma en un solo acto. La consecuencia no puede ser hacerle perder su virtualidad minoradora, sino la de que solo sea imputable, lógicamente, en el ejercicio en que se produzca²⁸³.

(DTª. 9ª LIRPF). Vid. también, por todos, **AA.VV.**: *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...*, (Dir. **NUÑEZ ZIBILAGA, I.**), cit, (pág. 395). **CAZORLA PRIETO, L.M** y **PEÑA ALONSO, J.L.**: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Navarra, 1999, (pág. 157).

²⁸³ Vid. la STS de 24 de octubre de 1998, citada *supra* (fdº. 4). En estos mismos términos la CV de la SGIRPF núm. 1546-05, de 22 de julio de 2005, que analiza la sustitución de la pensión compensatoria por la entrega de un capital dinerario.

Por ende, esa misma valoración a precio de mercado será, a nuestro juicio, la que deba observar el cónyuge acreedor del derecho de pensión para imputarla, en el mismo período impositivo, como rendimientos del trabajo dependiente [artículo 17.2 f) LIRPF]. Se atiende, de esta forma, correctamente a la correlación ingresos-gastos a la que ya nos hemos referido con anterioridad.

No obstante, la imputación del valor de mercado como rendimientos del trabajo en la base imponible del cónyuge cesionario del bien, acreedor de la pensión compensatoria, en la medida que se perciban en un único período impositivo, se producirá tras la aplicación de la reducción del 40 por 100, al calificarse como rendimientos percibidos de forma notoriamente irregular en el tiempo en los términos a los que se refieren los artículos 18.2 LIRPF y 11.1 e) RIRPF²⁸⁴.

Incluso, si la compensación se materializase en la entrega de un capital dinerario, que se satisface al acreedor en varios períodos impositivos, percibiéndose, en consecuencia, de forma fraccionada, en atención a lo dispuesto por el artículo 11.2 RIRPF, no se perderá el derecho a la reducción por irregularidad si el cociente que resulte de dividir el número de años de generación del rendimientos (entendemos que será el número de años de duración del matrimonio) entre el número de años de fraccionamiento sea superior a dos.

En relación con la imputación temporal, el gravamen como rendimientos del trabajo y la reducción de la base imponible del IRPF, se aplicará en función de principio general del devengo o criterio de la exigibilidad, siempre que coincida con la entrega efectiva. Aunque si el capital que sustituye la pensión compensatoria no se satisface de una sola vez, sino en más de una y en períodos impositivos distintos, a nuestro juicio, no debe haber inconveniente en aplicar el criterio especial de imputación previsto para las operaciones a plazos

²⁸⁴ En este sentido se expresa la Res. de la SGIRPF núm. 2131-03, de 10 de diciembre de 2003. También la STSJ de Cataluña de 15 de noviembre de 2001, núm. 1169/2001 (JT 2002/1090).

(criterio de caja). El cónyuge deudor que ha sustituido el pago de la pensión por la entrega de un capital en dos veces, reducirá su base imponible en cada uno de los períodos impositivos en los que materialice efectivamente el pago.

Por su parte, el perceptor integrará como rendimientos del trabajo dependiente el importe de capital efectivamente percibido en cada uno de los períodos impositivos en los que se haya dividido la entrega total del capital, sin perjuicio de aplicar la reducción por irregularidad a la que nos hemos referido, si concurren las circunstancias descritas.

III. La compensación del trabajo doméstico

Los cónyuges deben contribuir al sostenimiento material y personal de las cargas del matrimonio sea cuál sea su régimen económico. El artículo 1.438 Cc, regula expresamente esta contribución en el régimen de separación de bienes. En particular, un supuesto de obtención de renta, dineraria o *in natura*, que tiene su causa en el trabajo doméstico que ha desarrollado uno de los cónyuges, acreedor, que debe ser objeto de compensación en el momento de la extinción del régimen matrimonial.

En el capítulo precedente, hemos analizado los aspectos materiales de la compensación económica del trabajo doméstico, así como delimitado su naturaleza con la figura prototípica de la compensación económica del artículo 97 Cc. Mientras que ésta, se configura como un derecho independiente de las aportaciones y cargas familiares, y se concibe como un derecho personal de quien se encuentra en una situación de desequilibrio económico, la compensación del artículo 1.438 Cc, presenta una función objetiva del exceso de dedicación pasada a la familia, vigente el régimen de separación hasta la extinción del mismo. Por ello, ambas prestaciones son compatibles entre sí.

Sin embargo, la compensación por razón de trabajo doméstico no tiene la misma naturaleza que la pensión compensatoria, lo que supone que no puede producir las mismas consecuencias tributarias que aquélla. En particular,

cuando se satisfaga la compensación del artículo 1.438 Cc, no resultará de aplicación la reducción prevista por el artículo 55 LIRPF en la base imponible del sujeto pagador²⁸⁵, lo que exige, necesariamente, plantearse cuál debe ser la consecuencia tributaria que lleva consigo el pago y percepción de esta prestación económica compensatoria.

Para el perceptor es una renta sometida a tributación por el IRPF de acuerdo con la definición de su hecho imponible. En particular, entre las diferentes categorías de rentas gravables, no se puede calificar como rentas del trabajo, o como rentas profesionales por los servicios prestados a favor del otro cónyuge, sino que se ajusta, estrictamente, al concepto de ganancia patrimonial, en cuanto que, como establece el artículo 33.1 de la LIRPF, “son ganancias o pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel [...]”.

Junto a los casos más habituales de ganancias o pérdidas patrimoniales, procedentes de transmisiones onerosas y lucrativas, cabe añadir todos aquellos en los que no existen tales operaciones traslativas del dominio. Se trata de los “demás supuestos”, aludidos en el artículo 34.1 b) de la LIRPF, en el que podemos incluir esta prestación económica, ya se satisfaga en dinero o en especie, en cuanto que constituyen alteraciones de patrimonio, en general, todas las indemnizaciones que no estén exentas o que no se encuentren sujetas a otros conceptos del impuesto. En este caso, la incorporación de un bien en el patrimonio del contribuyente, no deriva de una transmisión, lo que exige que deba valorarse por el precio de mercado, cual es el montante de la compensación económica por razón del trabajo²⁸⁶.

²⁸⁵ Vid. la Res. de la DGT 391/2004, de 24 de febrero [JUR 2004, 113418]).

²⁸⁶ En relación con la cuantificación de la compensación, creemos que no se debe tener en cuenta únicamente el valor de mercado de ese trabajo. También hay que dar entrada a la depreciación de la capacidad profesional de ese cónyuge, que se mantiene encasillado en

No obstante, es preciso tomar en consideración lo dispuesto por el artículo 33.3 d) de la LIRPF, vigente en el ordenamiento jurídico desde el año 2003²⁸⁷.

En su virtud, no existe ganancia ni pérdida de patrimonio como consecuencia de las adjudicaciones que, por causa distinta a la pensión compensatoria, se deriven de la extinción del régimen de separación de bienes, aunque la adjudicación deba traer causa de una resolución judicial u obedecer a imposición legal²⁸⁸.

tales funciones y pierde, en consecuencia, competitividad profesional. Será conveniente, por tanto, tomar en consideración el valor de la retribución no percibida, la cuantía de la desigualdad y la clase y duración de la actividad, aunque tales circunstancias pueden generar el derecho a la compensación económica del artículo 97 Cc por la concurrencia de un desequilibrio económico.

²⁸⁷ Con anterioridad a la reforma operada por la Ley 24/2001, ya citada, las adjudicaciones, transmisiones y satisfacción de créditos o débitos que se produjeran entre los cónyuges, como consecuencia de la liquidación del régimen de separación de bienes, se regían, en todos sus efectos fiscales, exactamente igual que si se produjeran entre personas no unidas por vínculo matrimonial. Para el pagador, la adjudicación no suponía gasto deducible, ni reducía en momento alguno su base imponible. Por su parte, el perceptor obtenía una renta calificada como ganancia patrimonial, y no una renta del trabajo, puesto que la compensación del artículo 1.438 Cc no se consideraba retribución directa de los trabajos efectuados para el hogar. Algunos autores, sin embargo, calificaban la compensación del artículo 1.438 Cc como rentas del trabajo para el perceptor y una ganancia de patrimonio para el pagador, si la cantidad a abonar se satisfacía por la entrega de bienes o derechos y existía diferencias de valor entre lo satisfecho en el momento de su adquisición y el valor del mismo en el momento de la entrega. Pero a su vez se consideraba que las consecuencias económicas derivadas de la liquidación del régimen de separación de bienes era desigual y carecía de justificación respecto a la que se otorgaba al régimen de gananciales y al de participación, lo que la hacía discriminatoria, vulnerando el principio de igualdad ante la ley (**SABATA MIR, J.**: "Crisis del matrimonio y fiscalidad", en **AA.VV.**: *Cuestiones derivadas de los pleitos de familia*, AEF- Dykinson, Madrid, 1996, [pág. 83]).

²⁸⁸ La no sujeción exige que las adjudicaciones sean consecuencia de una resolución judicial. En este sentido, resulta de interés las RR. de la DGT núm. 1720/2004, de 17 de septiembre (JT 2004/1443) y de 25 de septiembre de 2003 (JT 2003/1581). En esta última, los cónyuges pactan la separación de bienes, aunque con una cláusula en la que se indica que si uno de los cónyuges se dedica al cuidado de la familia y el otro a actividades laborales remuneradas, el primero hará suyo el 50 por 100 de las rentas netas obtenidas por el segundo. En este caso, el cónyuge que hace suyo ese 50 por 100 obtendrá una ganancia patrimonial a integrar en la base imponible, mientras que, para el otro cónyuge, la entrega de dichas rentas no se computa como pérdida patrimonial.

De ahí que el importe dinerario de la compensación, no sea pérdida patrimonial para quien la satisface, ni ganancia para quien la percibe, lo que pone de relieve en este punto la sensibilidad del legislador para evitar posibles discriminaciones entre los diversos regímenes económicos del matrimonio²⁸⁹.

Si el pago de la compensación se efectúa en especie, a través de la adjudicación de bienes diferentes del dinero, tampoco será ganancia ni pérdida patrimonial para el pagador la variación del valor experimentada por tales bienes desde su adquisición²⁹⁰.

Se incorporan a efectos tributarios en el patrimonio del adjudicatario con el valor correspondiente a su adquisición original por el adjudicante, pues el artículo 33.3 d) LIRPF, al igual que en los supuestos de especificación de derechos del artículo 33.2), no dan lugar a la actualización de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

En definitiva, para que la compensación satisfecha por un cónyuge a otro no genere ni ganancia ni pérdida patrimonial, deben concurrir, en primer lugar, la extinción del régimen matrimonial de separación de bienes debe producir adjudicaciones de bienes o derechos entre cónyuges por causa distinta de la pensión compensatoria del artículo 97 Cc.

El precepto excluye expresamente las adjudicaciones de bienes que traigan causa de la pensión compensatoria satisfecha por sustitución a través de la entrega de un capital, que, como hemos señalado, sí devengan ganancia o

²⁸⁹ Por todos, **AA.VV.:** *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cuatrecasas, Ed. Aranzadi, Navarra, 2003, (pág. 913).

²⁹⁰ La Res. de la DGT núm. 341-2004, de 24 de febrero (vlex 13685775), analiza el supuesto de una transmisión a un tercero de un bien propiedad del consultante para satisfacer, con parte del importe percibido, la compensación establecida por el artículo 41 del CFC a la que está obligado. En este caso, se genera una ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición del bien. Dado que la transmisión se realiza a un tercero, y no a favor del cónyuge, la DGT no entiende aplicable la exención.

pérdida patrimonial, por tratarse de supuestos en los que se produce una transmisión, y con ésta una variación en el valor del patrimonio que se pone de manifiesto como consecuencia de una alteración en la compensación del mismo.

En segundo lugar, tales adjudicaciones deben ordenarse por imposición legal o por resolución judicial. De ello se deriva la carencia de problemática en su aplicación, pues, o bien viene avalada por el acuerdo entre cónyuges fundado en el artículo 1.438 y la extinción del régimen matrimonial, o bien, por una decisión judicial. A diferencia de lo previsto para el régimen de gananciales o de participación, que su extinción y adjudicación no necesitan de esa mediación, lo que permite que los cónyuges se adjudiquen bienes por convenio particular o mutuo acuerdo, sin refrendo judicial alguno.

Por último, no se pueden actualizar los valores de los bienes adjudicados, lo que supone un auténtico supuesto de diferimiento de la tributación, que se pospone al instante en el que el adjudicatario transmita el bien al tercero. Es decir, a efectos de la cuantificación del valor de adquisición, debe tomarse como período de permanencia del elemento en el patrimonio del contribuyente y valor de adquisición el originario o histórico.

En relación con la exención contemplada en el artículo 45. I B) 3 LITP, no resulta discutible la calificación de exención que corresponde a la adjudicación de un piso, bien privativo del marido, a la esposa, como compensación por su contribución a las cargas del matrimonio, mediante su trabajo para la casa, pues la exención no distingue entre adjudicaciones de bienes privativos y no privativos, ni exige que se haya constituido un patrimonio común²⁹¹.

²⁹¹ Este es el criterio que mantiene la STSJ de Extremadura de 13 de diciembre de 2006 (JUR 2007/13799) y las SSTSJ de Cataluña de 24 de marzo de 2005 (JUR 2005, 125018), de 4 de enero de 2000 (JT 2000/1196) y 17 de julio de 2000 (JT 2000/1811). La doctrina administrativa ha considerado exenta en virtud del artículo 45 I B) 3 LITP, tanto en la modalidad de transmisiones onerosas como la de actos jurídicos documentados, todas las

En esta línea, se debe partir de la consideración de la plena aplicabilidad de la norma de exención a la liquidación del régimen de separación de bienes, para las transmisiones de un cónyuge a otro, en compensación de la aportación de su trabajo en el hogar y en el cuidado de los hijos comunes²⁹².

Para finalizar, consideramos plenamente aplicable la norma de no sujeción que contempla el artículo 104.3 LRHL, relativa a las transmisiones de bienes inmuebles que se efectúen entre sí los cónyuges e hijos si es la consecuencia del cumplimiento de sentencias de nulidad, separación o divorcio. Precepto que resulta de aplicación con independencia de cuál sea el régimen económico del matrimonio.

aportaciones de bienes y derechos privativos realizadas a título oneroso por los cónyuges a la sociedad conyugal (Res. de la DGT de 24 de enero de 2003 [vlex 3480031]). Este criterio se basa en la STS de 2 de octubre de 2001 (RJ 2001, 8930), y supone un cambio del sustentado con anterioridad por la propia DGT, conforme al cual dichas aportaciones debían tributar por el ISD, como donación, o en el ITP como transmisión onerosa, según la naturaleza gratuita u onerosa que para el cónyuge que no realiza la aportación tiene la adquisición a que da lugar la conversión de un bien privativo en ganancial (vid. RR. de la DGT núm. 1025/1999, de 16 de junio [JT 2001/231883], núm. 1527/1999, de 2 de septiembre [JUR 2001/203011] y núm. 1856/2001, de 15 de octubre, [JUR 2002/105684]).

En el ámbito de la doctrina científica, consideran aplicable la exención, entre otros, **CARBALLO CASADO, C.**: “Tributación del matrimonio y de las parejas de hecho: Constitución, aportaciones y crisis o extinción”, *La Notaría*, núms. 49-50, 2008, (págs. 58 a 60). **TORRES, C.A.**: “Fiscalidad en el ITP de algunas transmisiones entre cónyuges a la disolución del matrimonio”, en *La Notaria*, núm. 4., abril de 2000, (pág. 3). Por el contrario, **GARCÍA BERRO, F.**: “El Derecho Tributario ante el fenómeno de las crisis familiares”, cit. para quien la argumentación del tribunal es excesivamente forzada (pág. 864). En parecidos términos, **DÍAZ-SÚNICO ABOITIZ, G.**: *Fiscalidad de las crisis matrimoniales* [...], cit. (pág. 125).

²⁹² Este criterio se ha confirmado recientemente por la Res. de la DGT núm. 2106/2001, de 29 de noviembre (JUR 2002/76420), que aunque referida al ISD, considera que no cabe calificar como donación la entrega de bienes a uno de los cónyuges en pago del tiempo y trabajo dedicados al cuidado de la familia y del hogar, al tiempo de liquidar el régimen de separación de bienes.

IV. La indemnización por nulidad matrimonial

La legislación civil reconoce el derecho a percibir una pensión compensatoria, exclusivamente, en las situaciones de separación y divorcio, cuando la ruptura del vínculo matrimonial provoque en uno de los cónyuges el requerido desequilibrio económico, aunque no sucede lo mismo en los casos de nulidad matrimonial. En tales situaciones, el cónyuge de buena fe tendrá derecho a percibir una indemnización, siempre que haya existido convivencia conyugal, aunque no se requiere, expresamente, la concurrencia de desequilibrio económico alguno, pues el supuesto de hecho y la *ratio* normativa son distintos en una y otra situación.

La reflexión doctrinal y jurisprudencial en torno a la institución de la nulidad matrimonial, se ha centrado, fundamentalmente, en determinar cuál es la auténtica naturaleza de la indemnización que el artículo 98 Cc reconoce.Cuál sea esta podría afectar a su tratamiento fiscal. Bien puede afirmarse que si su naturaleza, o función, es la misma que la compensación del artículo 97 Cc, con la única diferencia de que ésta se prevé para los casos de separación y divorcio, y aquélla para los de nulidad matrimonial, los efectos fiscales debieran ser los mismos.

Por el contrario, si su naturaleza difiriese de la pensión compensatoria, los efectos fiscales también debieran ser diferentes, estos es, ni permitirían reducir la base imponible del impuesto del sujeto pagador, ni se podría calificar como rentas del trabajo personal en el perceptor.

La cuestión estriba en precisar si el término “indemnización” está usado en un sentido técnico, queriendo significar que la naturaleza de la prestación a satisfacer es de carácter indemnizatorio, o si, por el contrario, la expresión utilizada no predetermina su auténtica naturaleza, que sería más exactamente compensatoria, cumpliendo además una función análoga a la prestación del artículo 97 Cc.

En este orden de ideas, pensión e indemnización son conceptos técnica y jurídicamente diferentes, aunque poseen características comunes. La pensión se presenta como una obligación de tracto sucesivo y de carácter periódico, tendente a subvenir las necesidades de uno de los cónyuges, como consecuencia de su disminución del nivel de vida precedente ocasionado por la separación o el divorcio. La indemnización, por el contrario, se hace efectiva mediante la entrega de un capital, aunque nada obsta para que su pago pueda ser fraccionado en varios plazos.

No obstante, la indemnización que se prevé para la situación de nulidad del matrimonio no tiene naturaleza alimenticia, puesto que al igual que en los casos de divorcio, el vínculo matrimonial no existe.

Incluso, el texto inicial del artículo 98 en la Ley de 1981 disponía que “el cónyuge cuyo matrimonio haya sido declarado nulo tendrá también el derecho a la pensión a que se refiere el artículo anterior, si por la convivencia marital la sentencia produce una situación análoga”, de forma que si el legislador hubiese querido otorgar los mismos efectos económicos de la separación y el divorcio a la nulidad matrimonial, hubiera bastado con mantener esta redacción.

Aun así, la indemnización consiste en “una equitativa reparación económica equilibradora de los amplios y variados desajustes que pueda ocasionar la nulidad de un matrimonio por la extinción de un proyecto común de vida de los esposos afectados, que ha ido consolidándose en los años de convivencia hasta producir su desaparición. La indemnización por nulidad matrimonial se proyecta a reducir distancias económico-sociales entre los que en su día estuvieron unidos por vínculo matrimonial”²⁹³.

²⁹³ Esta es la postura que mantiene la STS de 10 de marzo de 1992 (RJ 1992/2014), que manifiesta, además, su compatibilidad con la responsabilidad por daños del artículo 1.902 Cc. La compatibilidad estriba en el hecho de que mientras el presupuesto fáctico de la indemnización del artículo 98 Cc es el mero hecho de la convivencia, el del artículo 1.902 es el daño o perjuicio que uno de los cónyuges ocasiona al otro de forma culpable o negligente.

La diferente naturaleza jurídica de ambas prestaciones económicas, ha sido el criterio principal que esgrime la doctrina administrativa para estimar que a la indemnización del artículo 98 Cc, no le sea de aplicación el régimen tributario que el IRPF dispensa y reconoce a la compensación del artículo 97 Cc. Prueba de ello la encontramos en la Resolución de la DGT de 11 de mayo de 2006 (V0922-06), que, en sentido estricto, estima que ambas prestaciones son de naturaleza diversa, no puede aplicarse a una de ellas el tratamiento previsto para la otra. Esto implica que la prestación indemnizatoria por nulidad matrimonial no merezca la calificación de rendimiento del trabajo establecida para las pensiones compensatorias y alimenticias en el artículo 17.2 f) LIRPF²⁹⁴.

Sin embargo, a nuestro juicio, la interpretación administrativa peca de un extremado formalismo, pues hace uso sesgado de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular de la Sentencia de 10 de marzo de 1992, precitada, que asocia a la prestación por nulidad una función equilibradora, esto es tendente a la reparación de un desequilibrio económico, y vincula su razón de ser a la existencia de un desajuste derivado de la extinción del proyecto de vida en común.

Tales argumentos remiten, sin duda, a los presupuestos determinantes de la compensación regulada en el artículo 97 Cc, lo que supone entender que la definitiva redacción dada al artículo 98 Cc guarda una correspondencia en su espíritu y finalidad con su primitiva redacción en el Proyecto de la Ley de 1981²⁹⁵. Por este motivo, el tratamiento tributario aplicable a la prestación

²⁹⁴ En este sentido se manifiestan **SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.**: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, quien considera que la indemnización por nulidad matrimonial a la que se refiere el artículo 98 Cc no tiene naturaleza alimenticia ni compensatoria, a pesar de que existan opiniones doctrinales contrarias, quedando sometida al IRPF en concepto de ganancia patrimonial (pág. 273). **RUÍZ GONZÁLEZ, R.**: “Efectos fiscales de la separación, divorcio y nulidad matrimonial, cit, (pág. 1492). También **FERNÁNDEZ LÓPEZ, J.A.**: *Tributación de los incrementos de patrimonio en el IRPF*, CEF, Madrid, 1994, (pág. 10).

²⁹⁵ Así se expresa la SAP de Pontevedra de 4 de abril de 2002 (AC 2002, 896).

satisfecha en los supuestos de nulidad matrimonial debiera ser el previsto para las pensiones compensatorias en los artículos 17.2 f) y 55 LIRPF, en contra del criterio de la DGT²⁹⁶.

La realidad normativa y administrativa, concluyen, en sentido contrario al expuesto, que los preceptos legales que el IRPF dedica a las pensiones compensatorias no permiten extender sus efectos a la indemnización por nulidad matrimonial, pues mientras que aquélla implica una vinculación futura entre los cónyuges separados y divorciados, presentándose como una obligación de tracto sucesivo, ésta pretende evitar todo tipo de vinculaciones futuras entre cónyuges, presentándose como una obligación de pago meramente excepcional. Anulado el matrimonio éste nunca existió, y, por tanto, no es posible compensar a quien no resultó estar casado.

Llama la atención, sin embargo, los efectos que las legislaciones autonómicas han establecido en las regulaciones normativas sobre las parejas no casadas, a las que se les reconoce abiertamente el derecho a percibir pensiones periódicas y alimenticias, con los beneficios fiscales que de ello puedan derivarse²⁹⁷.

Al no tener cabida en ninguno de los componentes o fuentes de rentas gravadas por el IRPF (rentas del trabajo, de capital o de actividades económicas), debemos

²⁹⁶ En esta línea se expresa también **GARCÍA BERRO, F.**: “El Derecho Tributario ante el fenómeno de la crisis familiar”, cit, para quien “ni siquiera cabe objetar que con ello se esté efectuando una ampliación forzada del significado técnico-jurídico de la expresión pensión compensatoria (empleado por la norma tributaria), puesto que el Código Civil no emplea en ningún momento dicha denominación para referirse a la compensación regulada en el artículo 97 (págs. 862 y 863).

²⁹⁷ Vid. el artículo 14 de la Ley Catalana 10/1998, de 15 de julio de uniones estables de pareja, que regula el derecho de los convivientes a reclamar una pensión periódica, si la necesitare para su sustento, siempre que la convivencia haya disminuido la capacidad del solicitante a obtener ingresos, o si tiene hijos a su cargo, que disminuyan, igualmente, su capacidad a obtener ingresos. En parecidos términos, el artículo 31 de la citada ley en cuanto a la pareja de hecho homosexual. Esta misma línea es seguida por el artículo 7 de la Ley Aragonesa 6/1999, de 26 de marzo relativa a las parejas estables no casadas, y por el artículo 6 de la Ley Foral de Navarra 6/2000, de 3 de julio, para la igualdad jurídica de las parejas estables.

considerar que el encaje sistemático correcto sea el de ganancia y pérdida patrimonial, respectivamente, para el perceptor y pagador.

Al decretarse la obligación legal de que uno de los cónyuges tiene que indemnizar al otro, se devenga una alteración en la composición de su patrimonio, como consecuencia de la incorporación de un derecho de contenido económico, en concreto, el derecho a percibir una indemnización por haberse declarado la nulidad del matrimonio. En la medida que la alteración patrimonial no procede de una transmisión, supone que su importe se deberá identificar con el valor de mercado de los elementos patrimoniales, o el importe del capital dinerario satisfecho²⁹⁸.

Si se parte de la consideración de que una de las pretensiones y objetivos de la indemnización del artículo 98 Cc, es resarcir al cónyuge de buena fe de un daño moral causado por la declaración de nulidad del matrimonio, que confiadamente contrajo, ignorando la existencia de una causa invalidante que ocultó su consorte, pese a que quede abierta la vía del artículo 1.902 Cc para reparar tal daño, cierto sector doctrinal se ha planteado calificarla de exenta de gravamen del IRPF conforme a lo dispuesto por el artículo 7 d) LIRPF, en cuya virtud se dispone que quedan exentas “las indemnizaciones como consecuencia de la responsabilidad civil por daños personales en la cuantía legal o judicialmente reconocida”²⁹⁹.

La calificación como ganancia y pérdida de patrimonio no se ha alterado con la última reforma del IRPF, aunque la articulación técnica de la liquidación

²⁹⁸ A este respecto, vid. la Res. Vinculante de la SGIRPF 0922-06, de 11 de mayo.

²⁹⁹ **GALLEGO LÓPEZ, J.B.:** “Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en los supuestos de nulidad matrimonial, separación y divorcio”, cit, pág. 13. En contra, **DÍAZ-SUNICO ABOITIZ, G.:** *Fiscalidad de las crisis matrimoniales en el régimen de separación de bienes*, cit, para quien solo sería aplicable el artículo 7 d) LIRPF en los casos de responsabilidad aquiliana del artículo 1902 Cc (págs. 127 y 128).

impositiva, en cuanto al gravamen de las rentas del ahorro, sí incide directamente sobre la indemnización por nulidad matrimonial.

Con anterioridad a la última reforma del IRPF, desde 1998, el gravamen de la indemnización por nulidad matrimonial exigía la inclusión de las ganancias y pérdidas patrimoniales en la parte general o especial de la base imponible, según cuál fuese el período de generación de la alteración patrimonial. Si no superaba el año, su integración se hacía en la parte general de la base imponible. Si se había generado en un período superior, la integración correspondía hacerla en la parte especial.

La diferencia de integrar la ganancia o la pérdida en una u otra parte de la base del impuesto, radicaba en que la primera se gravaba a tarifa progresiva, mientras que la segunda se gravaba al tipo fijo y proporcional.

Fuese cuál fuese el caso de la indemnización por nulidad matrimonial, el período de generación de la misma se vinculaba directamente con el tiempo de duración de la convivencia conyugal, al ser ésta uno de los requisitos esenciales para obtener el derecho económico a ser indemnizado.

En este sentido, el periodo de generación de la alteración patrimonial era el transcurrido desde la fecha de celebración del matrimonio, debe entenderse desde la fecha en que se creó la apariencia de matrimonio, hasta el ejercicio en el que en virtud de sentencia judicial se producía el pago efectivo de la indemnización. Si el matrimonio declarado nulo había permanecido vigente durante más de un año, fiscalmente debía incluirse el importe de la indemnización en la parte especial de la base imponible con los efectos ya señalados.

Desde 2007, con la entrada en vigor de la Ley 35/2006, la situación descrita cambia radicalmente, pues las ganancias y pérdidas de patrimonio se incluyen, exclusivamente, en la base imponible del ahorro, aunque se exige que se hayan

generado por una operación de transmisión, situación que no acontece en los casos de indemnizaciones por nulidad del matrimonio. Al contrario, la misma debe integrarse, necesariamente, en la base imponible general, conforme se dispone en los artículos 45 y 46 LIRPF, encontrándose sometida a tarifa progresiva.

En relación con lo señalado, como contrapartida, no cabe duda de que el contribuyente obligado judicialmente a pagar la indemnización la incluya también en la base imponible general, computada, no obstante, como disminución patrimonial, que permite ser compensada, exclusivamente, con las ganancias patrimoniales del mismo grupo. Aunque si no cuenta con este componente positivo, se podrá compensar con el saldo positivo obtenido del grupo de los rendimientos e imputaciones de rentas, hasta un máximo del 25 por 100 de su importe. Sólo si no es posible obtener la total compensación, resultando todavía un saldo negativo, el mismo se deberá trasladar a los cuatro ejercicios siguientes en los términos del artículo 48.b) 2º párrafo LIRPF.

Resta indicar, por último, que si el pago de la indemnización por nulidad matrimonial, satisfecha generalmente por la entrega de un capital dinerario, se sustituye, con base en el artículo 99 Cc, por la entrega de un capital en bienes inmuebles, el cónyuge pagador devengará una ganancia de patrimonio, cuantificable por diferencia entre el valor del elemento patrimonio entregado y su valor de adquisición, que tributará al tipo fijo agregado del 18 por 100³⁰⁰, aunque le sería de aplicación los coeficientes reductores establecidos en la disposición transitoria 9ª LIRPF.

Cabe cuestionarse, en este sentido, la aplicación del artículo 33.3 d) LIRPF a la alteración patrimonial que se devenga para el perceptor como consecuencia del

³⁰⁰ Con efectos 1 de enero de 2010 y vigencia indefinida, el artículo 69 de la Ley 26/2009, de PGE para el año 2010, ha introducido la modificación del tipo fijo que se aplica en el IRPF a la base del ahorro, que alcanza el 19 % hasta 6.000 €, gravándose al 21 por 100 todo lo que exceda de este importe.

pago de la indemnización por nulidad matrimonial. En tanto que la nulidad matrimonial tiene por efecto la extinción del régimen de separación de bienes, y la indemnización al cónyuge de buena fe sería fijada por resolución judicial, a juicio de DÍAZ-SÚNICO ABOITIZ, sin necesidad de forzar el literal de la norma, vetado por otra parte por el artículo 14 LGT, sería de aplicación la norma de no sujeción, lo que supone que el perceptor heredaría la antigüedad y el coste de adquisición fiscal de su consorte a efectos de futuras transmisiones³⁰¹.

Sin embargo, no somos partidarios de la aplicación de la norma de no sujeción a la indemnización por nulidad matrimonial, sobre todo porque no es una consecuencia de la extinción del régimen de separación de bienes, sino del ejercicio de la acción de nulidad, aunque haya sido impuesto por resolución judicial³⁰².

Ni siquiera en los casos en los que se optase por la extinción del régimen de participación de bienes en virtud de lo preceptuado al efecto por el artículo 95 Cc, podría aplicarse la norma del artículo 33.2 LIRPF, puesto que como se ha dicho, la indemnización y, en su caso, su sustitución por la entrega de un capital inmueble, no es consecuencia de la extinción del régimen matrimonial.

V. Las pensiones y compensaciones en las uniones de hecho

1. La equiparación fiscal de las uniones de hecho al matrimonio

La realidad tributaria actual demuestra que las uniones de hecho se encuentran todavía, en muchos aspectos, en la más absoluta ilegalidad³⁰³. Prueba de ello

³⁰¹ DÍAZ-SÚNICO ABOITIZ, G.: Fiscalidad de las crisis matrimoniales en el régimen de separación de bienes, cit, (pág. 129).

³⁰² Vid. la Consulta DGT de 11 de mayo de 2006 [vlex. 20774392].

³⁰³ Este anacronismo jurídico en cuanto a las realidades sociales familiares del que adolece el sistema tributario no es sino un problema heredado de otra rama del ordenamiento jurídico -el Derecho de Familia-, de donde el legislador fiscal, pese a su autonomía

es, por un lado, el silencio del legislador fiscal del IRPF sobre la convivencia de hecho, a excepción de lo previsto en el artículo 84.2 4º de la Ley 35/2006, respecto a la inaplicación de la reducción prevista para el caso de opción por la tributación conjunta de los convivientes *more uxorio* con descendencia común, entiéndase la tributación conjunta del padre o de la madre con todos los hijos³⁰⁴.

Por otro, el hecho de que aquellos preceptos fiscales cuyos únicos destinatarios son los cónyuges, no pueden aplicarse analógicamente a los contribuyentes que conformen una familia no matrimonial, por expresa prohibición del artículo 14 LGT, que preceptúa que “no se admitirá la analogía para extender más allá de su términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios fiscales”,³⁰⁵.

calificadora, ha importado no solo la morfología familiar a proteger y las cargas familiares a tener en cuenta, para personalizar y subjetivizar el gravamen del IRPF, sino también las relaciones familiares contra las que el ordenamiento tributario debe reaccionar, estableciendo cautelas legales ante los eventuales supuestos de transferencias de titularidad de rentas que, en atención a la especial relación que les une, puede darse entre los miembros de una misma familia con claros fines elusivos. Suscribimos las palabras de **SALA GALVÁN, G.:** *Las uniones de hecho en el IRPF*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, (pág. 97), que, aunque referidas a la legislación del IRPF de 1998, resultan plenamente aplicables también bajo la vigencia de la Ley 35/2006.

³⁰⁴ Vid. **ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.:** “La tributación de la familia en la reciente doctrina del tribunal constitucional”, en *Revista de Derecho Privado y Constitución*, núm. 16, enero-diciembre 2002, que refiriéndose a la redacción ofrecida por la Ley de 1998, creemos que sigue siendo plenamente válida bajo la vigencia de la actual Ley de 2007. A juicio del autor, la circunstancia que planteamos genera el problema de demostrar que las familias de hecho no conviven juntas, esto es, y para simplificar, que los padres no casados con hijos no mantienen una convivencia en común; algo que, además de constituir una difícil prueba o prueba diabólica, puede toparse con serios problemas de constitucionalidad ante la posible vulneración de los derechos fundamentales, como es el de la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE). De manera que no es extraño imaginar que en la práctica un gran número de familias monoparentales en las que conviven los padres se practiquen la mayor reducción ante las serias dificultades de demostrar la “no convivencia” (pág. 89).

³⁰⁵ Sobre este aspecto, se pronuncia **SIOTA ÁLVAREZ, M.:** “¿Cabe aplicar la analogía para equiparar las uniones de hecho a los matrimonio en materia tributaria?”, *Quincena fiscal*, núm. 14, 2008, (BIB 2008/1583), para quien no cabe recurrir a la integración

El Derecho tributario no puede contemplar ni dotar de un tratamiento específico a aquellas figuras que jurídicamente no existen³⁰⁶. No creemos sin embargo que tal consideración sea razón suficiente, puesto que tampoco existe reconocimiento jurídico de las unidades familiares formadas por el cónyuge separado legalmente y los hijos menores de edad, y a pesar de ello gozan de un tratamiento específico y beneficioso en el impuesto³⁰⁷.

En otras disciplinas jurídicas ya se ha producido la pretendida equiparación, lo que ya advirtió en su momento la SAN de 2 de julio de 1996, citada *supra*. Los ordenamientos autonómicos, por su parte, también se han anticipado al Estado en la equiparación fiscal que planteamos, siquiera solo sea a efectos de sus propios tributos y de las deducciones aprobadas en el marco de sus

analógica para equiparar el matrimonio a la unión de hecho, sobre todo porque entre ellas no se aprecia la identidad de razón necesaria para que se pueda aplicar este método de integración jurídica (pág. 51). En el mismo sentido, la STSJ de Cataluña de 10 de febrero de 2000 (JT 2000/1198) y la STS de 8 de febrero de 2002 (Ciss JS206834), ambas en relación con las reducciones sobre la base imponible en las transmisiones *mortis causa* en el ISD. Por el contrario, la SAN de 2 de julio de 1996 (JT 1996/914) sí estimó aplicable la reducción correspondiente a los cónyuges en vez de la aplicable en caso de extraños para el caso de una liquidación del ISD del conviviente supérstite que había heredado de su pareja de hecho (causante) todos sus bienes. Pero no por aplicación analógica, sino por una interpretación del precepto a la luz del principio de igualdad del artículo 14 CE en relación con el artículo 39.1 de protección a la familia. Un comentario de esta sentencia puede verse en **BAYONA JIMENEZ, J.J.**: “Las uniones de hecho en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Comentario a la Sentencia de la Audiencia nacional de 2 de julio de 1996)”, *Civitas REDF*, núm. 93, (págs. 129 a 140).

³⁰⁶ Son significativas las palabras de **MOLINOS RUBIO, L.M.**: *Régimen fiscal de la extinción de la pareja de hecho*, La Ley, Madrid, 2008, que estudia la aplicación del régimen fiscal de la pensión compensatoria desde una doble perspectiva. Por un lado, analiza la cuestión partiendo de criterios interpretativos admitidos en Derecho para extender aquél régimen a las uniones de hecho, y por otro, en caso contrario, otorgar un régimen tributario propio producto de la actividad integradora llevada a cabo por la aplicación de la analogía y de los principios de justicia tributaria (págs. 241 y 242).

³⁰⁷ Vid. **RUIZ GARIJO, M.**: “Efectos tributarios de la equiparación de las uniones de hecho al matrimonio”, cit, (págs. 2 y ss). **SALA GALVÁN, G.**: *Las uniones de hecho en el IRPF*, cit, (págs. 165 a 167).

competencias normativas³⁰⁸, aunque las legislaciones de Navarra y del País Vasco equiparan, a efectos del IRPF, las parejas de hecho constituidas conforme a sus respectivas leyes al matrimonio³⁰⁹.

Por el contrario, en el ámbito estatal y resto de CC.AA de régimen común, que carecen de competencias normativas plenas en el Impuesto, la constitución de una pareja de hecho, y por tanto las relaciones jurídico-económicas que entre sus miembros exista, no presentan repercusión alguna. Se les sigue considerando como contribuyentes extraños, lo que supone que la opción por la tributación conjunta se concreta, en su caso, por la vía de la familia monoparental.

³⁰⁸ Aunque conviene no menospreciar el importante avance que han supuesto estas disposiciones autonómicas, no podemos obviar que la igualación que en ellas se propicia no resulta absolutamente satisfactoria, por la sencilla razón de que la misma no es plena, ni podrá serlo nunca, de no mediar un cambio sustancial en la actual distribución de las competencias normativas entre el Estado y las CC.AA para regular el impuesto (**RAMOS PRIETO, J.**: “La equiparación de las uniones de hecho a los matrimonios a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD: ¿tiene sentido que algunas Comunidades Autónomas hayan adoptado esta decisión?”), *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21, 2005, [pág. 2]. La misma opinión manifiesta **SIOTA ÁLVAREZ, M.**: ¿Cabe aplicar la analogía para equiparar las uniones de hecho a los matrimonio en materia tributaria? cit, para quien la situación será radicalmente opuesta en el caso de los tributos propios, en los que el legislador autonómico gozará de plena libertad para materializar la equiparación (pág. 47). Por otra parte, hay quien estima que las CC.AA carecen absolutamente de poder normativo, no ya respecto de los impuestos del Estado (generando efectos por vía indirecta [artículo 19.2 Ley 21/2001, de 27 de diciembre]), sino incluso en cuanto a los tributos cedidos. Tal es el caso de **CALVO VERGEZ, J.**: *Financiación autonómica: problemas constitucionales*, Thomson-Civitas, Cizur, 2005, (pág. 77).

³⁰⁹ Respectivamente, Ley foral 6/2000, de 3 de julio (artículo 12) y Ley 2/2003, de 7 de mayo (artículo 10). En ambos casos se admite la opción por el régimen de la tributación conjunta a las parejas de hecho que se hayan constituido conforme a la regulación que sobre las mismas poseen. En el País Vasco, posteriormente, mediante las normas forales de Álava 22/2003 y de Guipúzcoa 20/2003, se adapta la normativa tributaria de estos territorios históricos a las modificaciones operadas en el Cc, con el fin de equiparar las parejas de hecho constituidas conforme a la Ley del País Vasco 2/2003 a las uniones realizadas en virtud de matrimonio en las distintas figuras impositivas. Así, tendrán la misma calificación fiscal a todos los efectos que el matrimonio: opción por el régimen de tributación conjunta, responsabilidad de las deudas tributarias según el régimen económico, exenciones o mínimos personales en el ISD, aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas, etc.

Tampoco tiene sentido ya la omisión tributaria sobre las parejas de hecho desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria. En relación con el principio de igualdad, ha considerado el TC que “la mera procuración de una mayor certeza jurídica no puede llevar a contrariar los imperativos de la igualdad (artículo 14 CE), cuando de conseguir un objetivo constitucional se trata (artículo 39.1 CE)”³¹⁰. El propio principio rector de la política social y económica de protección a la familia.

Si de lo que trata el ordenamiento tributario es proteger a la familia, parece desproporcionado que la existencia o no de vínculo matrimonial se tome como un elemento diferenciador, de modo que, aunque matrimonio y unión de hecho no son situaciones equivalentes ni equiparables, ésta merece protección constitucional en virtud del artículo 39.1 CE³¹¹.

En cuanto al principio de capacidad económica, pocas son las diferencias que pueden existir entre una familia constituida por una pareja de hecho y la creada a través del matrimonio. En ambas realidades, la convivencia es la misma, la comunidad de rentas y las cargas familiares también son las mismas.

Ni siquiera el especial reforzamiento que el ámbito fiscal presenta el principio de legalidad y de seguridad jurídica, puede alegarse como argumento del no reconocimiento de la unión de hecho, pues las normas autonómicas reguladoras de estas uniones representan su formalización jurídica, y la intervención judicial dota a las previsiones económicas reconocidas entre sus miembros de la certeza jurídica que el Derecho tributario exige³¹².

³¹⁰ STC 222/1992, de 11 de diciembre [fdº. 6]. Como es sabido, el principio de igualdad se concreta en el ámbito tributario, fundamentalmente, a través del principio de capacidad económica, y ésta se predica, exclusivamente, respecto a las personas físicas individualmente consideradas, no respecto a las parejas, familias o grupos de personas, por lo que la igualdad tributaria se debe analizar sólo respecto de individuos y no de grupos.

³¹¹ Vid. la STC 184/1990, de 15 de noviembre (fdº. 3).

³¹² Vid. **YEBRA MARTULL-ORTEGA, P.**: *Constitución Financiera Española. Veinticinco años*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, para quien la necesidad de

La decisión judicial se convierte en instrumento de certeza, tendente a la evitación de actuaciones elusivas de los contribuyentes, puesto que “la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos”³¹³.

La Administración tributaria y algunos tribunales de justicia coinciden en no aceptar, ni el recurso a la analogía como vía de integración de una pretendida laguna legal y de vacío normativo, ni tampoco el criterio hermenéutico de que las normas deben interpretarse conforme a la realidad social del momento en el que vayan a ser aplicadas.

En la misma línea de restricción, el Tribunal Supremo, en contra del criterio defendido por Audiencia Nacional, reconoce que “aún partiendo de esa sensibilidad social, que le llevaría a asimilar los efectos jurídico-tributarios del matrimonio a las uniones de hecho estables, no puede obviar, ni tergiversar, el estricto sometimiento a la Ley a que está obligada, en tanto que la presión social no sea lo suficientemente intensa como para inducir al poder legislativo al cambio [...] necesario en la norma fiscal”³¹⁴.

De ahí que la convivencia *more uxorio* no se tenga en cuenta como circunstancia relevante para determinar la capacidad económica gravable en un impuesto subjetivo como el IRPF, a pesar de que el TC ya ha declarado reiteradamente que la familia amparada en el artículo 39.1 no se reduce a la matrimonial.

evitar situaciones elusivas supondrá por parte del legislador la de mejorar la técnica tributaria, pero no puede llevar tampoco a un impuesto injusto. El constituyente no piensa en negativo y, por lo tanto, objetivos suyos son que los impuestos se establezcan de acuerdo con la capacidad de pago. Así se supone que actúa en la mayoría de los casos. Ahora bien, para una minoría en que se produce fraude, poner este objetivo por encima de un principio establecido en la Constitución, no se sostiene (pág. 184 y ss).

³¹³ SSTC 33/2006, de 13 de febrero [fdº. 3] y 255/2004, de 23 de diciembre [fdº. 5].

³¹⁴ Vid. las SSTS de 8 de febrero de 1992 y AN de 2 de julio de 1996.

Tanto la reforma operada en el Impuesto en el año 1998, proyectada expresamente para mejorar el tratamiento fiscal de la familia³¹⁵, como las reformas posteriores de 2002 y 2004, hasta la última de 2006, han nacido desfasadas en este sentido por no adaptarse a la diferente morfología familiar de la sociedad española³¹⁶. Haciendo uso de su autonomía calificadora, el legislador tributario podría haber tenido en cuenta todas las familias “constitucionales” y no únicamente las familias “legales” a nivel estatal, más aún cuando en la actualidad se está asistiendo a la progresiva legalización de las uniones de hecho.

El sometimiento de la LIRPF a las relaciones familiares reguladas por el Cc es una crítica clásica en el ámbito de la doctrina tributaria, desde la entrada en vigor de la Ley de 1978.

Son significativas la palabras de RAMALLO MASSANET, cuando afirma que “la ley fiscal, en relación con la ley civil, tendrá que hacer dos cosas, en contra de lo que hasta ahora está haciendo: a) crear más supuestos de hecho que los contemplados en la legislación civil, apartándose, por tanto, de la tendencia a seguir necesaria y mecánicamente los esquemas civiles; b) vincularse más a los

³¹⁵ La Comisión formada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 28 de enero de 2002, debía desarrollar las medidas contenidas en el Informe de la Comisión anterior (1997) y presentar propuestas para mejorar el tratamiento fiscal de la familia. Vid. *Informe de la Comisión para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, de 3 de abril de 2002 [conocido también como Libro Blanco o Segundo Informe Lagares], (págs. 1, 47 a 51 y 82 a 95).

³¹⁶ El legislador podría haber aprovechado las sucesivas reformas del IRPF para dotar de efectos tributarios propios a la familia no matrimonial, siguiendo la estela del proceso progresivo de “matrimonialización” que ha experimentado este modelo familiar en otras ramas del Derecho, equiparando los convivientes *more uxorio* a los cónyuges (SALA GALVÁN, S.: *Las uniones de hecho en el IRPF*, cit, [pág. 135]). En el mismo sentido, MOLINOS RUBIO, L.M.: *Régimen fiscal de la extinción de la pareja de hecho*, cit, para quien el legislador ha dejado pasar en las diferentes reformas una buena oportunidad para regular los aspectos patrimoniales tributarios de las parejas de hecho a nivel estatal, si bien, dice la autora “[...] puede ser que haya sido plenamente consciente de ello y no lo haya considerado, esperando una mejor oportunidad” (págs. 257 a 260).

esquemas civiles que regulan las relaciones económicas familiares, ya que ellas son las que nos indican cuál es la realidad económica del grupo familiar³¹⁷.

También debe destacarse la opinión de GONZÁLEZ GARCÍA, para quien la armonía entre el ordenamiento tributario y el resto del ordenamiento jurídico presenta una mayor complejidad “porque si bien es cierto que en este punto es necesario partir de la autonomía calificadora del Derecho Tributario y, consiguientemente, negar al Derecho Civil cualquier pretendido carácter de Derecho natural, tampoco parece correcto admitir, que el Derecho Tributario pueda sistemáticamente desconocer la armonía que debe existir entre todas las partes del Derecho, al contravenir, ignorar o alterar el contenido de deberes y obligaciones prescritos en otras ramas del ordenamiento”³¹⁸.

A nuestro juicio, la cuestión no pasa por conceder a las parejas de hecho un tratamiento específico, *ad hoc*, diferente al que corresponde al matrimonio, sino la de concederle el mismo régimen que se aplica a los miembros del matrimonio.

A pesar de lo expuesto, la expresa referencia que los artículos 17.2 f) y 55 LIRPF hacen al “cónyuge”, impide aplicar, hoy por hoy, el tratamiento tributario de las pensiones compensatorias y alimenticias (salvo las satisfechas a los hijos cuyo régimen tributario es exactamente el mismo en todo caso) a los convivientes de una pareja de hecho, lo que supone que el impuesto otorga un

³¹⁷ RAMALLO MASSANET, J.: “La unidad familiar como sujeto pasivo en el ordenamiento tributario español”, cit, (págs. 45 y 47).

³¹⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Familia e Impuestos*, Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU), Barcelona, 1987, (págs. 17 y 18). En los mismos términos se expresa SOLER ROCH, M.T.: “Subjetividad tributaria y capacidad económica...”, cit, para quien “la ley tributaria debería diseñar supuestos de hecho más amplios y distintos de los regulados en el Derecho de Familia. El ordenamiento jurídico debe adaptarse a la verdadera situación de las personas físicas, que obviamente no siempre se adecua a un determinado marco o estructura legal, por lo que una cuestión previa que debe tomarse en consideración, es si conceptos tales como “matrimonio” o “familia” deben ser identificados con el Derecho Civil, o también, de modo autónomo, por otros sectores del ordenamiento tributario (pág. 206).

régimen fiscal diferente en función de cuál sea la clase de convivencia marital o afectiva que se encuentre en crisis³¹⁹.

La percepción de una pensión compensatoria por parte del contribuyente separado o divorciado se considerará como rentas del trabajo personal de carácter dinerario o en especie, mientras que su percepción por uno de los miembros de la pareja de hecho que sufre, en los mismos términos que aquél, el desequilibrio económico que se exige, no podrá calificarse como tal, aunque haya sido reconocido por una sentencia judicial.

Por ende, el obligado podrá aplicar la reducción del importe satisfecho sobre la base imponible del impuesto, en los términos que ya hemos expuesto. La reducción, sin embargo, no corresponde al conviviente de hecho, aunque su obligación económica se haya impuesto, igualmente, por una decisión judicial.

La figura jurídica de la pensión compensatoria cumple, en esencia, una función reparadora de desajustes y desequilibrios económicos, provocados por el cese de la convivencia, siendo aquella función la misma en el caso de la ruptura de un matrimonio, como si lo es de la convivencia de la pareja de hecho.

En estos términos, la pensión compensatoria obtenida por un conviviente de hecho, debiera ser calificada como rentas del trabajo personal, y en su virtud obtener el tratamiento reservado a esta fuente de renta, ya que la capacidad económica puesta de manifiesto es idéntica a la que muestra un receptor que estuvo unido matrimonialmente con el pagador. El tratamiento tributario de la pensión como rendimientos del trabajo no tiene su origen en una protección a la familia, que pudiera justificar una desigualdad de régimen cubierta

³¹⁹ Los mismos argumentos se esgrimen en relación con el artículo 33.4.d) LIRPF, por cuanto únicamente no se considerarán ganancia patrimonial las indemnizaciones que, por contribución a las cargas familiares de un cónyuge en forma de trabajo doméstico o de ayuda en la actividad económica del otro cónyuge sin remuneración o con remuneración insuficiente, otorga el artículo 1.438 Cc en los supuestos de extinción del régimen de separación de bienes ante la separación o el divorcio.

constitucionalmente, sino en el desequilibrio originado por el cese de la convivencia³²⁰.

Sin embargo, de una interpretación literal de los preceptos fiscales reguladores del IRPF, se desprende que afectan sólo a los cónyuges, de forma que el autor está aplicando tales normas, sin tener en cuenta que tal extensión está prohibida por el artículo 14 LGT. Prohibición que alcanza, en el ámbito tributario, también a la *analogía iuris*, constatada, como hemos visto en el Capítulo I, por la STS de 12 de septiembre de 2005 como recurso útil y justo para la aplicación de la normativa matrimonial de separación, divorcio y nulidad matrimonial, a las pensiones compensatorias satisfechas entre los miembros de una pareja de hecho, cuando señala que la “*analogía iuris* parte de un conjunto de preceptos de los que se extrae, por inducción, su principio inspirador y lo aplica al caso concreto”³²¹.

Para SALA GALVÁN estas disposiciones tributarias debieran someterse a un juicio de constitucionalidad, porque no tienen vocación originaria de privilegiar

³²⁰ Tras una interpretación teleológica de la norma, en los términos señalados se expresa **MOLINOS RUBIO, L.M.**: *Régimen fiscal de la extinción de la pareja de hecho*, cit, para quien, además, no considera posible argumentar en contra razones de certeza y seguridad, puesto que la aprobación judicial, requisito indisponible que debe exigirse a la pensión compensatoria no matrimonial, ofrece todas las garantías (págs. 260-263). A la misma conclusión llega un sector doctrinal, que soluciona el problema extendiendo, sin más, la aplicación de tales normas a los supuestos de ruptura en vida de la pareja de hecho. Tal es el caso de **SÁNCHEZ PEDROCHE**, para quien “[...] no deja de ser curioso si se atiende a lo previsto por las legislaciones autonómicas sobre los efectos de las uniones libres a las que se les reconoce abiertamente el derecho a percibir pensiones compensatorias y alimentos con los beneficiosos efectos fiscales que de ellos se derivan...” (*El nuevo Impuesto sobre la Renta...*, cit, [pág. 273]). La misma opinión manifiesta el autor en “La familia en el nuevo impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en la obra colectiva *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, (pág. 187). En el mismo sentido al expuesto, **CANO ARTESANOS, S.**: “La fiscalidad de las separaciones matrimoniales...”, cit, (pág. 29).

³²¹ La doctrina jurisprudencial que se referencia ha sido ratificada, con posterioridad, por la STS de 8 de mayo de 2008, citada *supra*, así como, por supuesto, por las Leyes autonómicas sobre parejas de hecho.

fiscalmente al matrimonio frente a las demás familias constitucionales, sino simplemente de gravar determinadas situaciones patrimoniales que hasta hace muy poco únicamente se concedían al matrimonio, lo cierto es que actualmente se conceden también a la pareja de hecho³²².

Por nuestra parte, si tenemos en cuenta que uno de los factores más relevantes del IRPF como figura impositiva esencial del sistema tributario, es la materialización de los principios de justicia tributaria, al observar, o pretender observar, de una forma adecuada la situación personal y familiar de los contribuyentes, no se puede negar que el legislador fiscal atiende a estas situaciones fácticas a la hora de cuantificar el impuesto.

Hasta ahora ha seguido las pautas marcadas por el Derecho civil³²³, introduciendo las modificaciones que en el mismo se realizan, pero silenciando el reconocimiento que ha realizado la jurisprudencia de las parejas de hecho y la equiparación que se otorga por las normas de las CC.AA³²⁴. Como alegó en

³²² Vid. **SALA GALVÁN, G.:** *Las uniones de hecho en el IRPF*, cit, (págs. 116 a 118 y 174), para quien tales previsiones normativas no aplicables a las uniones de hecho vulneran el principio de igualdad del artículo 14 en relación con los artículos 31.1 y 39.1 de la CE, e incluso del principio de capacidad económica (pág. 181). También **MOLINOS RUBIO, L.M.:** *Régimen fiscal de la extinción de la pareja de hecho*, cit, aboga por aplicar el mismo régimen fiscal previsto en el artículo 55 LIRPF al pagador de la pensión compensatoria de una pareja de hecho, pues en caso contrario, se estaría otorgando un régimen fiscal desigual atendiendo al estado civil del pagador de la pensión, por lo que concluye señalando que “[...] la diferencia de régimen carecerá de un fin aceptable desde la perspectiva constitucional si entra en contradicción con fines o mandatos presentes en la Norma Fundamental, y en este caso, [...], está presente la capacidad económica del pagador de la pensión, que no puede derivar en un régimen desigual ante la aplicación de la norma” (págs. 269 y 270).

³²³ **NUÑEZ GRAÑÓN, M.:** “Régimen tributario de las uniones de hecho”, *Revista de Derecho Privado y Constitución*, núm. 12, 1998, (pág. 190).

³²⁴ No estamos ante una cuestión novedosa, pues ya desde 1966 el Informe Carter proclamaba que, en justicia, las “parejas unidas irregularmente” debían ser tratados en el IRPF como unidad familiar, con independencia de la situación legal de su unión (**REAL COMISIÓN DE INVESTIGACIÓN SOBRE LA FISCALIDAD. Informe Carter. Impuesto sobre la Renta**, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, V. II, Tomo 3, Madrid, 1975, [págs. 164-165]). Prueba de ello son también las diferentes Proposiciones de Ley sobre parejas de hecho presentadas en el Congreso de los Diputados, que recogen la asimilación de los miembros de

su momento el TC “la familia ya no será el objeto de protección de la norma pero sí su fundamento”³²⁵.

2. Determinación del régimen fiscal aplicable a las prestaciones económicas satisfechas entre los convivientes de la pareja de hecho

Si partimos de la consideración de que los preceptos directamente relacionados con el pago de pensiones compensatorias y alimenticias entre cónyuges, no resultan de aplicación a las mismas transferencias de rentas que se producen entre los miembros de las parejas de hecho, ni siquiera cuando hayan sido reconocidas por los tribunales, o por las propias leyes autonómicas, debemos plantearnos cuál debe ser la calificación que a tales previsiones económicas corresponde.

La labor de calificación a la que aludimos se presenta ineludible para la correcta aplicación del tributo, y de la que pueden originarse diferentes consecuencias fiscales según cuál sea el resultado obtenido, aplicable, no solo respecto a la compensación económica del artículo 97 Cc, satisfecha conforme a idénticos parámetros entre los convivientes de hecho, sino también en cuanto a la compensación que se materializa como consecuencia del trabajo desarrollado en el hogar, reconocida por los ordenamientos autonómicos y basada en el enriquecimiento injusto.

Por supuesto, también las pensiones alimenticias a favor de los hijos, que, por el contrario, no presentan diferencia alguna en cuanto al *status* del sujeto pagador.

las uniones de hecho a los cónyuges a todos los efectos fiscales (DA 3ª de la Proposición de Ley 122/00023/2000, de 5 de abril, presentada por el Grupo Parlamentario Socialista; DA 1ª de la Proposición de Ley 122/00034/2000, de 3 de mayo, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (CIU), en relación con el ISD; incluso la Proposición de Ley Orgánica sobre Contrato de Unión Civil presentada por el grupo Parlamentario Popular en septiembre de 1997 (BOCG de 29 de septiembre de 1997).

³²⁵ Vid. la STC 222/1992 (fdº. 4).

En el orden de consideraciones expuesto, la calificación que a esta prestación económica corresponde, no puede ser otra que la de ganancia patrimonial para el perceptor³²⁶, y correlativamente, pérdida patrimonial para el pagador, puesto que, en ambos casos, se produce una alteración en el patrimonio del contribuyente consistente en la incorporación de cantidades de dinero que, generalmente de forma periódica, obtiene el perceptor de la pensión. Existe además una diferencia de valor del patrimonio puesta de manifiesto con ocasión de la mencionada alteración (artículo 33.1 LIRPF)³²⁷.

En aquellos otros casos en los que los convivientes de hecho pacten sustituir la pensión compensatoria por la constitución de una renta vitalicia, por un derecho de usufructo sobre determinados bienes o por la entrega de un capital dinerario, o en bienes muebles o inmuebles, la calificación seguirá a la que corresponda a la naturaleza del negocio jurídico realizado, ya sea capital inmobiliario, mobiliario, o, por supuesto, ganancia patrimonial, todo ello en los términos expuestos en los apartados precedentes.

La misma calificación corresponderá a las adjudicaciones o transmisiones de bienes que se deriven de la extinción del régimen económico que rija la convivencia familiar *more uxorio*, en los términos del artículo 34.3 d) LIRPF, pues se refiere expresa y conjuntamente a la extinción del régimen matrimonial

³²⁶ Como señalaba originariamente la Ley de 1.978. Expresamente señalaba el artículo 7.4, en la redacción ofrecida por artículo 1 de la Ley 48/1985, del IRPF, que “cuando se trate de las pensiones compensatorias entre los cónyuges y en los supuestos de anualidades por alimentos, satisfechas ambas por decisión judicial, el importe de las mismas se computará como incremento de patrimonio en el perceptor, minorando los rendimientos del ejercicio en el obligado a satisfacerla”. En la redacción originaria de 1978 no era posible mencionar la pensión compensatoria, pues la misma se introdujo por la Ley 30/1981, de 7 de julio, por la que se modificó la regulación del matrimonio en el Cc.

³²⁷ No es posible calificar la pensión compensatoria como presupuesto de hecho que devengue el ISD, pues no tiene su causa en un acto de liberalidad, ni *inter vivos* ni *mortis causa*. No se obtiene por la libre disposición del pagador, sino por una decisión judicial que equilibra una situación de desigualdad que se pone de manifiesto cuando cesa la convivencia.

de separación de bienes y al cónyuge³²⁸. Por tanto, la indemnización que por enriquecimiento injusto se perciba legalmente en algunas CC.AA, judicial o convencionalmente a través de pactos expresos de convivencia, quedará plenamente sujeta al IRPF.

En relación con la pensión compensatoria, si la misma se satisface periódicamente, o de una sola vez, entregando un capital dinerario, el perceptor deberá tributar como ganancia de patrimonio, integrable en la base imponible general pues la misma no proviene técnicamente de una transmisión. La consecuencia inmediata es su sometimiento a tributación a tarifa progresiva [artículos 45, 48 b), 63 y 74 LIRPF]. Estamos ante supuestos de sujeción plena al impuesto, frente a la exención pura que se reconoce para el mismo pago entre cónyuges separados o divorciados, que reducen la base del impuesto *ex* artículo 55 LIRPF.

Como correlativo lógico, el conviviente de hecho pagador de la pensión o capital dinerario deberá computar una pérdida de patrimonio por la misma cuantía que la integrada por el perceptor en la base imponible general.

En este caso, el pagador podrá compensar la pérdida de patrimonio computada e integrada exclusivamente con las ganancias de patrimonio que, sin traer causa de un negocio jurídico traslativo del dominio, haya obtenido en el mismo período impositivo.

Adicionalmente podrá compensar la pérdida, o saldo negativo resultante de la compensación anterior, como máximo con el 25 por 100 del saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas [artículo 48 b) 2º párrafo LIRPF].

³²⁸ Como hemos señalado, la indemnización prevista en el artículo 1.438 Cc no generará ganancia patrimonial alguna, al considerarse que no existe variación en el valor del patrimonio del contribuyente perceptor. La misma conclusión se llega si el régimen que se extingue es el de gananciales o el de separación de bienes, conforme al artículo 33.2 b) LIRPF.

Siquiera sea de forma indirecta, el pagador, de *facto*, estará reduciendo la base imponible general de su IRPF, aunque solo sea anualmente y durante un máximo de 4 años [artículo 48 b), párrafo 3º LIRPF], en la cuarta parte del saldo positivo de los rendimientos ordinarios, con el consiguiente ahorro impositivo en cuota³²⁹.

Si la pensión compensatoria se satisface por la entrega de un capital inmobiliario, el ex-conviviente pagador obtendrá una ganancia de patrimonio computable conforme a las reglas generales del impuesto, contempladas en los artículos 34 y 35 LIRPF, por la diferencia entre el valor de transmisión que al mismo corresponda (valor de mercado [artículo 34.1 b) LIRPF]) y el valor de adquisición, sobre el que se deberá aplicar los coeficientes de actualización que al efecto y según el período impositivo pueda corresponder, e incluso, a nuestro juicio, debería aplicarse, en su caso, los coeficientes de abatimiento o reductores de la disposición transitoria 9ª LIRPF.

Sin embargo, en tanto que la entrega del elemento patrimonial lo es en satisfacción de una pensión compensatoria, ¿podría computarse, simultáneamente, una pérdida patrimonial? Si así fuera, ¿se integraría en la base imponible general o en la base imponible del ahorro? Aunque no compartimos la omisión tributaria estatal sobre el tema que estudiamos, creemos que la Administración negaría tajantemente la respuesta afirmativa a las preguntas planteadas, pues parte de la consideración absoluta de que se trata de contribuyentes solteros y extraños a los que no se les puede aplicar aquellas normas tributarias en las que expresamente se haga referencia a los cónyuges³³⁰.

³²⁹ En cualquier caso, la compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores [artículo 48 b) último párrafo LIRPF].

³³⁰ Vid. la Res. DGT núm. 575/2001, de 19 de marzo de 2001 (NFC01218).

De este modo, el ex-conviviente no podría computar pérdida patrimonial, con lo que llegaríamos a un resultado absurdo, cuya causa se encuentra en el diferente estado civil del pagador de la compensación, cual es el de no estar casado. La integración de la renta, sin embargo, se produciría en la base del ahorro pues aquella se materializa en un negocio jurídico traslativo del dominio, gravándose a tipo fijo.

De hecho, la única referencia que encontramos sobre la aplicación del régimen fiscal de cónyuges separados o divorciados a las parejas de hecho, es una Resolución de la DGT en la que no se admite la reducción prevista en la LIRPF, si bien de su contestación no se desprende que la negativa radique exclusivamente en el hecho de que se abona sin respaldo judicial sino, como parece inferirse de la misma, por considerar que la compensación objeto de la reducción es la del artículo 97 Cc, eliminado cualquier otra compensación³³¹.

Por su parte, el ex-conviviente perceptor no tributará en el IRPF en el momento de materializarse la compensación, pues no realiza hecho imponible alguno. La renta concurre en el transmitente pagador de la compensación y no en el adquirente perceptor.

Su tributación se producirá en un momento posterior, cuando transmita el elemento patrimonial a un tercero, computándose por diferencia de valores y siendo el valor de adquisición relevante, el valor de mercado que se asignó en la operación previa de compensación, que marcará asimismo la fecha de la adquisición a efectos de la aplicación de los coeficientes de actualización.

Como establece el artículo 35.3 2º párrafo LIRPF “por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho (debería decir percibido), siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá

³³¹ Vid. la Res. de la DGT 575/2001, de 19 de marzo (JUR 2002/131720).

éste”³³². Y la transmisión de elemento patrimonial no tiene su causa en un negocio jurídico entre extraños, sino en la satisfacción de una compensación económica derivada del desequilibrio económico, o del trabajo desarrollado para el hogar y la familia, aunque la Administración no lo considere así.

Por tanto, la única referencia objetiva a tomar en consideración para la determinación de la ganancia patrimonial indicada no es otra que el valor de mercado previamente asignado al elemento patrimonial entregado.

³³² El precepto pretende restringir los efectos fiscales de transmisiones realizadas entre extraños (como son los convivientes de hecho para el legislador fiscal estatal) materializadas a precios irreales, al desestimar como valor de transmisión aquel que resulte inferior al de mercado. Sin embargo, la norma supone la práctica de un auténtico ajuste unilateral, pues la misma se prevé únicamente para el sujeto que transmite (en el supuesto que analizamos, el conviviente de hecho que percibe el elemento patrimonial en sustitución de la pensión compensatoria reconocida judicialmente en virtud del artículo 97 Cc), sin que exista una medida similar que permita corregir, en sentido contrario, el valor de adquisición en el adquirente.

CAPÍTULO III:

RÉGIMEN FISCAL DE LAS CARGAS DE MANTENIMIENTO DE LA FAMILIA Y DE LAS PENSIONES POR ALIMENTOS

I. Consideraciones preliminares

Las diferentes reformas a las que el IRPF se ha visto sometido desde 1978, han supuesto una concepción diferente de la imposición sobre la renta y de la consideración necesaria de las circunstancias subjetivas del contribuyente como elemento condicionante de la determinación de la carga tributaria.

En relación con el gravamen sobre la renta, de la globalidad de la renta familiar que resultaba gravada en la Ley de 1978³³³, a la totalidad de la renta neta individual que se gravaba en la Ley de 1991³³⁴, la de 1998 sólo pretendía

³³³ La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, tras declarar que “constituye la renta del sujeto pasivo la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos de patrimonio” (artículo 1.2), ordenaba la sujeción conjunta y solidaria al impuesto de todos los componentes de la unidad familiar (artículo 4.2º), y la acumulación de “todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio” (artículo 7.3º). La STC 45/1989, de 20 de febrero, declaró inconstitucional el régimen obligatorio de acumulación de rentas.

³³⁴ La Ley 18/1991, de 6 de junio, a diferencia de la originaria de 1978, gravaba a la persona física, considerada como el eje central del impuesto, configurando, en consecuencia, un tributo individual en el que “la renta se entenderá obtenida por los sujetos pasivos en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio” (artículo 5. dos). La tributación conjunta, régimen general y obligatorio en 1978, pasa a concebirse como un régimen optativo (artículo 86). El gravamen se identificó, por tanto, con la renta neta individual del sujeto pasivo.

gravar la renta individual disponible³³⁵, concepto sobre el que se fundamentaba todo el esquema general del impuesto, que configuraba el hecho imponible, el objeto del impuesto, y permitía delimitar su base imponible y liquidable. Estos dos últimos conceptos debían permitir la valoración de la capacidad tributaria del contribuyente y, en consecuencia, traducir lo más fielmente posible los conceptos tributarios de renta y de renta disponible, respectivamente³³⁶.

La Ley 35/2006, por su parte, anula el concepto de renta disponible, desagrega la renta neta en bases diferentes según su naturaleza³³⁷, y reubica el mínimo existencial en la tarifa del impuesto.

³³⁵ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, señala en su Exposición de Motivos (punto IV) que “en el Título preliminar se define como objeto del impuesto la renta disponible, y considera como tal la renta que puede utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las de los sujetos que de él dependan. Para plasmar este principio, se declara la exención de un mínimo de renta que varía según las circunstancias personales y familiares: es este uno de los aspectos más importantes de la reforma”. También el artículo 2.2, que dispone que “el impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar”, y el artículo 15.1, en cuya virtud “la base imponible del impuesto estará constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, expresión de su capacidad económica”.

³³⁶ En coherencia con la propuesta del *Informe de la Comisión*, las reducciones del mínimo exento debieran practicarse sobre la base imponible, junto a aquellas otras cantidades, pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, que no puedan ser utilizadas de forma discrecional o libre, al objeto de hallar la base liquidable. Vid. la *Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma del IRPF* [Informe Lagares], creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 17 de febrero de 1997, (págs. 86, 88, 121, 158 y 170).

³³⁷ En el sentido indicado, el IRPF de 2007 ha provocado un cambio “sustancial” en la determinación de los elementos estructurales del impuesto, dirigido básicamente a conferir una estructura dual a la base imponible, mediante la separación, en un lado, de las distintas categorías de rentas que integran los rendimientos de capital y las ganancias y pérdidas de patrimonio, ahora denominados rentas del ahorro, en otro, las restantes, agrupadas en estos momentos bajo la rúbrica de renta general (en este sentido, por todos, **ORTÍZ CALLE, E.**: “La dualización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: concepción sintética del gravamen *versus* impuesto dual”, *Crónica Tributaria*, núm. 129, 2008, [págs. 141 y ss]). La renta del ahorro se define en el artículo 46 LIRPF, considerando como tal las rentas de capital, regulada en los apartados 1º a 3º del artículo 25 (salvo los del artículo 25.2 LIRPF, que se integran en la base general) y las ganancias y pérdidas de patrimonio que provengan de la transmisión de elementos patrimoniales. La renta general se define e identifica en el artículo 45

Las diferentes reformas han provocado también una diferente consideración de las circunstancias subjetivas del contribuyente, que ha de dedicar parte de sus recursos a satisfacer sus propias necesidades vitales y las de su familia, y por ende, debe dispensar un tratamiento especial a aquella parte de la renta obtenida con este fin. A la hora de cifrar la cantidad a pagar a título de deuda tributaria, el impuesto no será insensible a determinados rasgos definatorios de la situación personal y familiar del contribuyente, sino todo lo contrario.

No se puede negar que las diferentes Leyes reguladoras del impuesto hayan tenido siempre en cuenta las transferencias de rentas que surgen entre los miembros de una familia, como consecuencia de las obligaciones legales que uno o varios de sus miembros deben asumir en cuanto a las cargas de mantenimiento de otros.

La atención de los gastos indispensables para la vida, como la manutención, la vivienda, la educación o la asistencia médica, por ejemplo, se atienden de diferente forma, según se materialice en el seno de una familia estable, o tras una situación de crisis familiar, generada por la separación, el divorcio, la nulidad matrimonial, o la simple ruptura de la pareja de hecho.

En las situaciones de estabilidad en la convivencia familiar, matrimonial o no, la obligación legal de mantenimiento se realiza de modo espontáneo, sin que haya intervención judicial, presentando prácticamente una nula trascendencia fiscal. La renta se atribuye a quién sea titular de la fuente u origen de la misma.

Sin embargo, esas transferencias de rentas reducen la aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos³³⁸, de ahí que el impuesto siempre haya

LIRPF, considerándola integrada por la rentas y ganancias y pérdidas de patrimonio que no tengan la consideración de renta general. Esta clasificación ya figura en el artículo 15. 2 3º Ley 35/2006, cuyo título es el de “Determinación de la base imponible y liquidable”.

³³⁸ Como ha señalado **SOLER ROCH**, el aspecto subjetivo de la capacidad económica debe medirse en términos de aptitud para contribuir en función de las circunstancias personales y familiares (“Subjetividad tributaria y capacidad económica...”, [pág. 205]). En la

reconocido su relevancia, para adecuar la carga tributaria del contribuyente a las exigencias de la tributación conforme a la capacidad económica.

En las situaciones de crisis familiar, aquéllas necesidades de mantenimiento vienen impuestas por un acuerdo privado entre cónyuges, el convenio regulador, o una decisión judicial, materializándose en la obligación de abonar una compensación al cónyuge separado que sufra el imprescindible desequilibrio económico al que se refiere el artículo 97 Cc, o una indemnización en los casos de nulidad matrimonial, conforme al artículo 98 Cc³³⁹, y por otra, pensiones o anualidades por alimentos a los hijos o al cónyuge separado judicialmente.

No hay una única forma de tomar en consideración las cargas de la familia, aunque, sea cuál sea la opción legislativa, la adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares puede articularse, esencialmente, de dos formas. Por un lado, a través de aquellas medidas que operan de manera que surtan iguales efectos en la base imponible del impuesto, por otro, aquellas que pretenden un mismo tratamiento en términos de cuota, ya sea vía deducciones o mediante otros instrumentos técnicos que permitan alcanzar el mismo objetivo, como es el utilizado por la reforma de 2006, un primer tramo de la tarifa a tipo cero³⁴⁰.

misma línea, **SIMÓN ACOSTA, E.**: “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Familia y Cargas familiares”, en la obra colectiva *Presente y Futuro de la Imposición directa en España*, cit, (págs. 120 y 122). **MARÍN BARNUEVO FABO, D.**: *La protección del mínimo de existencia en el ámbito del IRPF*, Ed. Colex, Madrid, 1996, (págs. 24 y ss). **GONZÁLEZ GARCÍA, E.**: *Familia e Impuestos*, cit, (pág. 33). **DE MIGUEL CANUTO, E.**: “Consideraciones acerca de la constitucionalidad de los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas, REDF*, núm. 95, julio/septiembre, 1997, (págs. 400, 406 y 407). **PÉREZ DE AYALA, J.L.**: “La estructura del Impuesto”, en *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, (pág. 85).

³³⁹ Vid. *supra* Capítulo II.

³⁴⁰ Vid. **VIDAL MARTÍ, B.** y **MIGUEL MONTERRUBIO, M. (de)**: “Análisis de aspectos concretos de la reforma del IRPF: rentas del trabajo, tarifa, mínimos y deducciones”, en *Carta tributaria, Monografías*, núm. 18, octubre de 2007, (pág. 12).

Nuestro IRPF ha utilizado, en diferentes momentos temporales, todos los instrumentos reseñados. Desde 1979 hasta 1998, las circunstancias subjetivas del contribuyente se concretaban en la práctica de deducciones sobre la cuota íntegra del impuesto. Desde 1999 hasta 2006, se articularon mediante la consideración de un mínimo personal y familiar que se reducía de la base imponible, con anterioridad a la aplicación de otras reducciones dirigidas a concretar la base liquidable³⁴¹.

A partir de 2007, la Ley 35/2006 mantiene el concepto de mínimo personal y familiar, aunque lo integra en la tarifa del impuesto, sometiéndolo a los tramos más bajos de la escala, por cuanto que la cuota tributaria que se obtiene de gravar la base liquidable, se reduce en el importe que resulta de aplicar la misma tarifa a la cuantía de mínimo existencial. Con esta articulación técnica, la parte de la renta que se debe destinar inexorablemente a la protección del mínimo existencial, aumenta el tipo de gravamen al que quedan sometidas las demás rentas del contribuyente. Se trata, por tanto, de un auténtico supuesto de exención con progresividad.

Con este sistema se alcanza “el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones de la cuota”³⁴², lo cual es técnicamente cierto

³⁴¹ Como señalara **HERRERA MOLINA, P.M.**: “Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar”, en la obra colectiva *El mínimo personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho Comparado*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 2000, criticando la terminología legal, opta por la más correcta, a su juicio, de “reducciones en la base imponible”; es decir, reducciones que deben aplicarse para determinar la base imponible con carácter previo a aquellas otras que se aplican para determinar la base liquidable. De todos modos, debe indicarse que las actuales reducciones de la base por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos (artículo 46.2 LIRPF de 1998) presentan el mismo fundamento que el mínimo personal y familiar regulado en el artículo 40 de la citada Ley...” (pág. 11).

³⁴² Así se expresa el preámbulo de la Ley 35/2006. Tras la entrada en vigor esta Ley, la tarifa del impuesto se estructuraba en cuatro escalones, alcanzado el mínimo la cifra de 17.707,20 € (el mismo importe que en 2010 [artículo 68 Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de PGE para 2010]), al que se aplicaba un tipo agregado del 24 por 100, situándose el tramo máximo a partir de 53.407,20 €, al que se le aplica un tipo del 43 por 100. La compensación de

aunque resulta criticable, en la medida que la compensación ineludible de los gastos familiares vuelve a tener la consideración de beneficio fiscal, en vez de un supuesto de inexistencia de capacidad económica que debe quedar a extramuros del impuesto.

Sin duda, es este uno de los aspectos más rechazables de la nueva regulación del impuesto, que ha optado por descartar el tratamiento de las cargas familiares en la base imponible, modificando el sistema vigente desde 1999. De hecho, la norma deja de hacer referencia a la renta disponible como objeto de tributación y medida de capacidad económica, para limitarse a mencionar asépticamente que la renta va a ser gravada de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares³⁴³.

Aunque el gravamen de la renta disponible no sea la única opción constitucionalmente legítima, la decisión de gravar en el IRPF de 1998 exclusivamente esta magnitud es la que, de las conocidas hasta ahora en nuestro ordenamiento, más coherentemente se ajusta al carácter individual y subjetivo del impuesto, y también la que más se aproxima a la función y significación constitucional que se le atribuye³⁴⁴.

las cargas de la familia, supone para todos los contribuyentes, el 24 por 100 de su mínimo personal y familiar, siempre que no excedan de la cuantía del primer escalón. En otro caso, quizá infrecuente, la minoración alcanzará el 28 por 100 sobre el exceso del primer tramo.

³⁴³ **ALONSO ALONSO, R.:** “La proyectada reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 284, 2006, (pág. 119).

³⁴⁴ La STC 134/1996, de 22 de julio, destaca la importancia del IRPF en el seno del sistema impositivo español, describiéndolo como el tributo “[...] que realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria” [fdº. 6]. Por las características que se le asignan al impuesto, “cualquier alteración de sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes” (STC 182/1997, de 28 de octubre [fdº. 9]). En los mismo términos, la STC 19/1997, de 10 de febrero [fdº. 4], así como el apartado I de las Exposiciones de Motivos de las Leyes 18/1991 y 40/1998.

La finalidad de tomar en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente, como parámetro relevante para la determinación de la renta efectivamente gravable, es lograr que la persona física contribuya a los gastos públicos de conformidad a su verdadera capacidad económica, liberando de tributación cantidades que, bien por destinarse a cubrir las necesidades básicas del contribuyente, o de las personas que de él dependen, bien por transferirse, con la misma pretensión, obligatoriamente, y por imposición judicial, a otras, no representan medida alguna de capacidad, lo que debe determinar su exclusión total de la base de tributación, por exigencia directa de los principios constitucionales de justicia tributaria.

Con independencia de que el legislador fiscal se decante por una u otra técnica de compensación de gastos familiares, existe acuerdo en la idea fundamental de que una parte de la renta obtenida debe destinarse a la atención de necesidades vitales, por lo que no debe tributar en el impuesto³⁴⁵.

En este sentido, en primar lugar, se hace preciso fijar un umbral de renta necesario para vivir, de forma que las rentas obtenidas que no alcancen ese límite, no tributen. En segundo lugar, se debe modular la cuota a pagar en función de las circunstancias personales y familiares del contribuyente que afectan a su capacidad de pago. A igualdad de rentas, las cargas familiares reducen la capacidad de contribuir. En tercer lugar, es preciso simplificar el impuesto, evitando que determinados contribuyentes de renta reducida se vean obligados a tributar, con lo que, adicionalmente, se favorece la gestión tributaria.

Para tomar en consideración los gastos de mantenimiento de la familia en todos los sistemas que el legislador fiscal ha diseñado, se han requerido el

³⁴⁵ Vid. por todos, **DÍAZ DE SARRALDE MIGUEZ, S.**: “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Información Comercial Española*, núm. 835, (pág. 201). **AA.VV.**: *Aplicación práctica de las cuestiones más novedosas de la reforma del IRPF*, CISS, Valencia, 2007, (pág. 101).

cumplimiento de concretos requisitos y parámetros, que deben acreditar de una forma cierta la dependencia económica del descendiente, y legitimar al contribuyente para aplicar el sistema que, con aquella pretensión, se halla adoptado en ese momento.

Tanto la Ley 35/2006, como sus precedentes legislativos, han considerado la existencia de cargas familiares relevantes cuando los descendientes no superan o excedan de una determinada edad, cuando convivan con el contribuyente o no superan un determinado umbral de renta obtenida, a partir del cuál no representan carga económica alguna.

El cumplimiento de los requisitos preceptivos, permitía al contribuyente aplicar las deducciones familiares sobre la cuota (desde 1978 hasta 1998) o reducir el mínimo personal y familiar de la base imponible, a efectos de obtener la renta disponible (desde 1999 hasta 2006), o aminorar su cuota íntegra en el resultado de aplicar la tarifa del impuesto al mínimo personal y familiar (desde 2007).

Podríamos considerar, en este sentido, que todo contribuyente del que dependan económicamente sus descendientes en quienes concurren las circunstancias que se requieren, deberán adecuar su impuesto de conformidad con el sistema diseñado. Desde 1998, la figura del mínimo personal y familiar se convierte en la regla básica que se articula para adecuar la carga tributaria del contribuyente a sus circunstancias subjetivas.

Sin embargo, no todo contribuyente con cargas familiares computa el mínimo familiar, o las deducciones familiares sobre la cuota en los períodos temporales anteriores. Tal es el caso de los separados o divorciados a quienes no se les haya atribuido judicialmente la guarda y custodia de sus hijos. Aunque esta circunstancia no les exime de su obligación de mantenimiento (artículo 39.3 CE y 92.1 Cc), en la práctica, su cumplimiento se concreta en el pago de una prestación o anualidad por alimentos a los hijos. Pero su capacidad económica no es la misma que la que presentaría si no tuviera que aportar la cantidad que

le corresponde y que, siquiera sea en teoría, es la mitad de lo que se estima necesario para el mantenimiento de los hijos comunes, por cuanto el otro progenitor también está impelido a su mantenimiento.

No puede olvidarse que nuestra Carta Magna establece un genérico deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, lo que a veces parece olvidar nuestro más Alto Tribunal al “no reflexionar sobre el aspecto subjetivo de la capacidad contributiva, medido en términos de aptitud para contribuir en función de las circunstancias personales y familiares”³⁴⁶.

En este orden de consideraciones, el alcance fiscal de las cargas de la familia en el IRPF, se ha regulado de forma diferente, tanto en el perceptor como en el pagador³⁴⁷. De la misma forma, en los casos de crisis familiar, la concreción de la obligación de mantenimiento familiar en pensiones por alimentos, devengadas unas a favor del cónyuge separado judicialmente y otras a favor de los hijos, aunque coincidentes en un elemento esencial, también han gozado de un régimen fiscal distinto³⁴⁸.

En todos los sistemas adoptados, al contribuyente separado o divorciado a quién no se le haya atribuido la custodia de sus hijos, se le ha negado la aplicación del instrumento técnico a través del cual se ha subjetivado la tributación sobre la renta, ya sean las deducciones familiares sobre la cuota, ya sea el mínimo existencial familiar reducible de la base imponible.

En tales situaciones anómalas de convivencia familiar, con anterioridad a 1998, se le ha vetado cualquier compensación económica, exigiendo, por el contrario,

³⁴⁶ SOLER ROCH, M.T.: “Subjetividad tributaria y capacidad económica...”, cit, (pág. 205).

³⁴⁷ Los diferentes sistemas que desde la reforma de 1978 hasta la última de 2006 se han articulado, se analizan en el Apartado II del presente Capítulo.

³⁴⁸ El diferente régimen fiscal de las anualidades por alimentos desde 1978, se estudia en el Apartado III del presente Capítulo.

el gravamen sobre una porción de renta obtenida, que se satisface al cónyuge y/o a los hijos. Para atajar tan notoria injusticia, desde 1999, se diseña un régimen específico que reduce la progresividad del impuesto, en virtud del cual se somete a tributación la anualidad judicialmente determinada, desagregando su importe de la base liquidable, y gravándola de forma independiente.

II. Los sistemas de compensación de las cargas de la familia en las Leyes reguladoras del IRPF

1. El sistema de deducciones de la cuota (Leyes 44/1978 y 18/1991)

El sistema de deducciones de la cuota instaurado por la Ley de 1978, y mantenido por la de 1991, pretendía, sin duda, ajustar el gravamen a la capacidad económica del sujeto pasivo, como consecuencia de la carga económica que el mantenimiento de los hijos, y de otros descendientes y ascendientes, representan para el contribuyente.

Durante este período temporal, se articularon deducciones familiares de diversa índole que, junto a la relativa a los gastos de enfermedad y por custodia de hijos, respondían claramente al carácter subjetivo del impuesto³⁴⁹. Permitían reducir la cuota, generalmente, en una cantidad fija, que se aplicaba por todos los contribuyentes con independencia de su nivel de rentas³⁵⁰.

³⁴⁹ Desde el 1 de enero de 1997, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA permitía a éstas asumir, en relación con el IRPF, determinadas competencias normativas, que alcanzan a las deducciones sobre la cuota por circunstancias personales y familiares. Las competencias se ampliaban a la determinación de la justificación exigible, a los límites de la deducción, al sometimiento o no al requerimiento de la comprobación de la situación patrimonial y a las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar [artículo 13.1.1º b) Ley de Cesión].

³⁵⁰ Representaban, por tanto, una estimación mínima o medida del valor de la disminución de la capacidad de pago como consecuencia del mantenimiento de las cargas de la familia. En este sentido, vid. **ZÁRATE MARCO, A.**: “Deducciones en la base *versus* deducciones en la cuota. Mínimo personal y familiar”, *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000, (págs. 93 y 94).

El beneficio fiscal que correspondía aplicar durante este período, lógicamente, se encontraba condicionado al cumplimiento de determinadas circunstancias, que debían constatar, en última instancia, la relación de dependencia económica que el descendiente presenta respecto del contribuyente. Las Leyes de 1978 y 1991, exigían de quién generaba el derecho a la deducción, con quien el contribuyente debía mantener una relación de parentesco (por consanguinidad), no exceder de una determinada edad, tener un concreto estado civil, un escaso volumen de rentas anuales, así como, por supuesto, la imprescindible convivencia con el contribuyente.

La elección de unas u otras exigencias por el legislador fiscal corresponde al plano de la discrecionalidad tributaria, aunque no se puede discutir que deben cumplir de forma razonable con los mínimos postulados y requerimientos de la justicia tributaria. Se puede considerar admisible, por ejemplo, que no se califique como carga familiar relevante a efectos impositivos, que el descendiente disponga de un nivel de rentas superior a un determinado límite, o incluso que la convivencia con el contribuyente exija compensar el cumplimiento de la obligación de mantenimiento de unos frente a otros, pero condicionar la deducción a la edad o al estado civil de los descendientes es, sin duda, contrario a la justicia tributaria.

La convivencia del contribuyente con su descendiente es, igualmente, un requisito sustancial, que en las situaciones de crisis familiar provocaba que solo el contribuyente a quien se le hubiese atribuido la custodia de sus hijos, tuviese el derecho a la deducción, fuese cuál fuese el régimen de tributación elegido, individual o conjunto. La concurrencia y la simultaneidad de tales requisitos, sin embargo, impedían que, en algunos supuestos, la deducción tuviese una virtualidad práctica real y efectiva.

Pensemos en el caso de que los hijos menores de edad se hubiesen confiado al cuidado exclusivo de uno de sus padres, que no estuviese obligado a presentar

declaración, bien por no obtener rentas u obtenerlas en una cuantía inferior al límite de aquélla obligación. La única renta de la nueva unidad familiar (monoparental) sería la pensión compensatoria del artículo 97 Cc a favor del cónyuge que hubiese sufrido el desequilibrio económico preceptivo, y la anualidad por alimentos que el no custodio está impelido a satisfacer judicialmente a sus hijos.

Sin embargo, quien gozase de la custodia, no se podría aprovechar de la deducción, pues la carencia de rentas, y por ende, de cuota lo impediría, al no poderse obtener cuotas líquidas negativas, ni trasladarse a períodos posteriores. Por su parte, el progenitor no custodio, pagador de la anualidad y del que dependen económicamente sus hijos, no podrá aplicar deducción alguna, pues, en este caso, no convive de forma cotidiana con sus hijos.

La situación que se describe, no solo acontece en las situaciones de separación o de divorcio, sino también en aquellas familias de convivencia estable en las que la carencia o insuficiencia de rentas no permitía que las deducciones por hijos, y en general las deducciones familiares, tuviesen la virtualidad necesaria como para ajustar la fiscalidad, de una forma mas adecuada, a la capacidad económica.

El tratamiento que se ofrecía, por tanto, ni era del todo igualitario ni se adecuaba a las exigencias del principio de capacidad, al privar absolutamente al contribuyente separado o divorciado que satisficiese anualidades por alimentos de la deducción en cuota por hijos.

La no deducibilidad provocaba una situación sin justificación razonable. El progenitor que pagaba la pensión por alimentos, veía irremediamente reducida su renta en el importe de la misma, pero se gravaba con la tarifa progresiva, lo que daba como resultado que el impuesto sometía a tributación una capacidad económica inexistente, y producía una reducción de la renta

disponible adicional en la cuantía del impuesto derivado del gravamen de dichas pensiones.

Además, no tenía el derecho a aplicar la deducción por sus hijos, lo que, sin duda, acentuaba la injusticia de la solución vigente durante este período.

Si lo que se pretendía, por una parte, era gravar la capacidad económica de las personas físicas durante un período de tiempo predeterminado, que era necesario, por otro, observar las circunstancias personales y familiares del sujeto como consecuencia de la subjetivización del impuesto, la regulación que se ofreciera debiera ser lo suficientemente coherente y ajustada a la realidad para que impidiese tales situaciones de desatino.

En palabras de PÉREZ DE AYALA, “la cicatería del legislador conduce a situaciones absurdas, por la demostrada resistencia a adoptar una regulación lógica y coherente de la deducción por hijos y descendientes a cargo del contribuyente, cuando nadie puede negar que es ésta una deducción necesaria donde las haya”³⁵¹.

Impedir la deducción a un sujeto separado o divorciado que destina parte de su renta al mantenimiento de sus hijos dependientes, por no disponer de la custodia y, por tanto, no convivir con ellos de una forma cotidiana y diaria, supone, a igualdad de rentas y de cargas familiares, una vulneración del principio de capacidad económica, e incluso del principio de igualdad, aunque el Tribunal Constitucional haya ratificado reiteradamente su adecuación a los principios de justicia tributaria³⁵².

³⁵¹ PÉREZ DE AYALA, C.: “Comentario al artículo 78 de la Ley del IRPF”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Ed. Colex, Madrid, 1993, (págs. 206 y 527). En la misma línea, vid. PEÑA ALVAREZ, F.: “La coherencia en el IRPF. Un objetivo a alcanzar”, en la obra colectiva *La reforma del IRPF en España*, Civitas-Aranzadi, Navarra, 2009, (págs. 510 y 511).

³⁵² Resulta significativa la STC 1/2001, de 15 de enero, que tras constatar la relación que existe entre los artículos 14 y 31.1 CE, legitima el requisito de la convivencia como

2. El sistema de reducciones de la base imponible. La figura del mínimo personal y familiar y la renta disponible como objeto del impuesto

El IRPF vigente tras la Ley 40/1998³⁵³, a diferencia de las precedentes regulaciones normativas, se presenta más coherente con el principio de capacidad económica, como consecuencia de la nueva regulación que se diseña para tomar en consideración las cargas familiares. En el proceso de liquidación se trasladan al ámbito de la base imponible, con la finalidad de determinar la renta disponible del contribuyente como objeto de impuesto³⁵⁴. Se sustituye, en definitiva, el sistema de deducciones de la cuota por el de reducciones de la base.

Lo que se pretendía era liberar de tributación cantidades afectadas al cumplimiento de obligaciones legales, que permitieran mantener un mínimo nivel de subsistencia, al que se denominó ‘mínimo personal y familiar’, que no reflejaba capacidad económica alguna, lo que exigía, a juicio de un importante

parámetro necesario para la deducción de las cargas de la familia. Considera adecuado el Tribunal que el IRPF niegue la compensación a quién no cumpla materialmente con la convivencia con su descendiente. También las SSTC 57/2005, de 14 de marzo y 33/2006, de 13 de febrero, ratifican la legalidad de las disposiciones tributarias de la Ley 18/1991, en relación con el mecanismo específico y privilegiado de tributación de los alimentos judiciales, devengados en favor del cónyuge y demás parientes, frente al que corresponde a los satisfechos a favor de los hijos. Sobre estos aspectos, vid. *infra* apartado III del presente Capítulo.

³⁵³ Las modificaciones posteriores de la Ley de 1998, que desembocaron, finalmente, en el RD 3/2004, de 5 de marzo, se introdujeron por Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, por Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación autonómica, y por Ley 46/2002, de 18 de diciembre, cuyo objetivo prioritario era mejorar la tributación de las rentas del trabajo y el tratamiento fiscal de la familia. Por último, la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica.

³⁵⁴ Entre las claves fundamentales de la Ley de 1998, junto a la disminución en el número de tramos de la tarifa de tipos, paralela a una reducción de los marginales, destaca, sobre todo, por la introducción del concepto de renta disponible como medida de capacidad de pago (2º párrafo del apartado IV de la Exposición de Motivos y artículo 2 de la Ley 40/1998).

sector de la doctrina al que nos adscribimos, dejarlas a extramuros del impuesto³⁵⁵.

La razón fundamental de la exclusión plena del gravamen de tales conceptos, se encuentra implícitamente recogida en la Constitución. Como dijera HERRERA MOLINA, “el gravamen de la renta disponible no es una opción elegida libremente por el legislador, sino la única compatible con el texto constitucional”³⁵⁶.

El mínimo exento constituía, por tanto, el mecanismo necesario para someter a tributación, exclusivamente, la renta disponible, como concreción de la auténtica capacidad de pago de un sujeto, que para ser definida correctamente, exige tomar en consideración sus circunstancias personales y familiares³⁵⁷.

Precisamente, este aspecto de la reforma, es donde la nueva ley se despega de sus antecedentes legislativos, al identificar la capacidad económica de los

³⁵⁵ La relación del mínimo personal y familiar con el principio de capacidad económica se ha puesto de relieve, sin ánimo de ser exhaustivos, entre otros, por **SAINZ DE BUJANDA, F.**: “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español”, en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, (págs. 207 y 240). **MARTÍN DELGADO, J.M.**: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución española de 1978”, *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, (pág. 69). También, más recientemente, **SANZ GADEA, E.**: “El proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 185, 1998, (pág. 46). **CENCERRADO MILLÁN, E.**: “El mínimo exento personal y familiar en la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en la obra colectiva *La reforma del IRPF en España*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, núms. 2 y 3, Madrid, 1998, (pág. 342).

³⁵⁶ **HERRERA MOLINA, P.**: “Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar”, en *El mínimo personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...*, (pág. 2).

³⁵⁷ De conformidad por lo dispuesto por los artículos 1 y 2.2 de la Ley de 1998. Incluso, la propia Exposición de Motivos indicaba que “[...] se define como objeto del impuesto la renta disponible, y se considera como tal la renta que puede utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las de los sujetos que de él dependen. Para plasmar este principio se declara la exención de un mínimo de renta que varía según las circunstancias personales y familiares del contribuyente [...]”, y concluye señalando que “es éste uno de los aspectos más importantes de la reforma”. Vid. *Informe Lagares*, cit, (pág. 100).

contribuyentes con su renta disponible³⁵⁸. Desde la perspectiva de los ingresos, el mínimo exento no supone más que el umbral o límite a partir del cual se pagan impuestos; en otras palabras, el nivel de renta a partir del cual existe, o debe existir, una cuota tributaria positiva³⁵⁹.

La capacidad económica requiere valorar y cuantificar, de forma adecuada, los recursos disponibles, y las necesidades mínimas y básicas que el sujeto deba atender de forma obligatoria.

Se debe prestar atención a la aptitud económica del contribuyente, al componente relacional o la capacidad subjetiva, en tanto que la capacidad de pago de un sujeto se configura en relación directa con la riqueza de su cónyuge o pareja de hecho, y sus hijos³⁶⁰.

³⁵⁸ El mínimo exento que instaura la Ley de 1998 se presenta como un aspecto destacado, novedoso y original; ha representado uno de los pilares sobre los que se ha asentado la reforma del impuesto, al incorporarse a la estructura del tributo. Sin embargo, no es algo nuevo, pues ya en 1991 con motivo de la reforma del IRPF, se hablaba de un mínimo existencial que confiriese al sistema una mayor neutralidad, además de corresponderse con una imposición más moderna (vid. *Informe sobre la Reforma de la Imposición sobre la Renta y el Patrimonio -Libro Blanco-*, Ministerio de Economía y Hacienda, junio, 1990, [págs. 69, 71 y 88]). No debe extraerse la impresión de que hasta ese momento las Leyes de renta hayan vivido de espaldas al principio de capacidad económica y a la justicia tributaria en general. Al contrario, con mayor o menor precisión o acierto, las Leyes de 1978 y 1991 han pretendido, cada una de un modo consecuente con la coyuntura histórica, económica y política, acercar al máximo el impuesto resultante a los postulados de la equidad (**ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y CORONA RAMÓN, J.F.**: *El Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (Informes), Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1998, [pág. 13]).

³⁵⁹ Vid. **VELARDE ARAMAYO, L.A.**: *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, cit, define el mínimo imponible como “la expresión del aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible cuyo fundamento responde exclusivamente a razones de ausencia de capacidad económica” (pág. 85). En la misma línea, **BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.**: “Tratamiento fiscal de la renta familiar”, *Impuestos*, núm. I, 2007, para quien el concepto de “renta disponible” llevaba aparejado otro esencial, el mínimo vital, afirmando que “lo necesario para la subsistencia no puede ser considerado renta imponible” (pág. 83).

³⁶⁰ **DE MIGUEL CANUTO, E.**: “Consideraciones acerca de la constitucionalidad de los rendimientos del trabajo en el IRPF”, cit, (pág. 406). En la misma línea, vid. las apreciaciones de **HERRERA MOLINA, P.**: *Capacidad económica y sistema fiscal....*, cit., (págs. 289 y ss).

A nuestro juicio, mientras más personas forman parte de la unidad familiar, mayores serán los gastos y cantidades de renta que deben aplicarse para cubrir las necesidades vitales, con lo cual la capacidad económica del sujeto se reduce a medida que se incrementan tales cargas³⁶¹, o si se quiere, el número de personas dependientes, incluso, aduciendo en contra, la existencia de economías de escala³⁶².

La regulación de las cargas familiares permitía al contribuyente reducir de su base, en concepto de mínimo familiar, las cantidades que por alimentos satisfacía a los hijos, descendientes en la terminología legal [artículo 40.3 b) de la Ley de 1998], aunque en los casos de separación o de divorcio, tal minoración no se generaba para el contribuyente a quien no se le hubiese atribuido la custodia, y en consecuencia, quedase obligado judicialmente a satisfacer a aquéllos una pensión por alimentos.

³⁶¹ La limitación de capacidad económica para contribuir a las cargas públicas en función de las cargas familiares no es algo que pueda considerarse de nueva creación por la Ley de 1998. Ya en el *Informe Carter* se señalaba que “los cónyuges que tienen hijos a su cargo pueden afectar a los gastos discretionales una parte menor de sus rentas que los matrimonios sin hijos” (CARTER, M.K.: *Informe de la Real Comisión de Investigación de sobre la fiscalidad*, cit, [pág. 19]).

³⁶² En esta línea, vid. CAÑAL, F.: *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Ciencias para la Familia, Ediciones RIALP, Madrid, 1997, para quien el aumento del gasto por la existencia de nuevos miembros de la familia es el reverso de las economías de escala (pág. 49). En el mismo sentido se expresa FALCÓN TELLA, R.: “La inconstitucionalidad del régimen de la unidad familiar en el IRPF”, *Comentario General de Jurisprudencia, REDF*, núm. 62, 1989, quien tras analizar las SSTC de 10 de noviembre de 1988 y 20 de febrero de 1989, manifiesta que, en términos jurídicos, el índice de capacidad contributiva gravado a través del IRPF es la renta de las personas físicas, y que las pretendidas escalas que existen en la unidad familiar no suponen una mayor renta -ni por tanto una mayor capacidad contributiva-, sino a lo sumo una menor aplicación de esa renta (págs. 282 y 283). También son significativas las observaciones de GIMENO ULLASTRE, J.A.: “Rentas familiares y equidad”, *Hacienda Pública Española*, núm. 99, 1986, para quien el gasto medio por persona es superior cuanto menor sea el número de miembros de la familia. No obstante, dice el autor, “los ingresos por familia no crecen en la misma proporción que su número de miembros. Por tanto, cada miembro de familia más numerosa tendrá menos renta, y una propensión menor a consumir” (pág. 290). A nuestro juicio, esta es la razón del mayor gasto medio de las familias con menos miembros, no las economías de escala.

Entre los requisitos necesarios exigibles estaba la convivencia física con el descendiente (hijo). El cese de la convivencia como consecuencia de la separación conyugal o el divorcio, negaba por tanto el derecho a la reducción, que, sin embargo, no se reducía a la mitad para el progenitor custodio. Por el contrario, éste lo aplicaba íntegramente.

Sí existía, sin embargo, una importante novedad en el tratamiento tributario de estas prestaciones económicas, que mejoraba sustancialmente la situación anterior. Se trataba de aplicar la escala de gravamen, estatal y autonómica o complementaria, al importe de las anualidades de forma separada al resto de los componentes que integraban la base liquidable general, siempre que aquélla fuese inferior al de ésta, conforme a lo preceptuado en los artículos 51 y 62 de la Ley de 1998.

Con este tratamiento se hacía frente a una de las críticas del anterior sistema, cual era la imposibilidad de deducir cantidad alguna por parte del cónyuge separado o divorciado que no gozase de la guarda y custodia de sus hijos, pero abonase una anualidad por alimentos por decisión judicial.

A pesar de ello, el mecanismo *ad hoc* establecido, se presentaba muy discutible, no solo por su justificación sino, sobre todo, en comparación con el beneficioso y racional tratamiento de otras prestaciones por alimentos, y del ofrecido a las pensiones compensatorias, en cuanto a una adecuación más precisa a los principios de capacidad económica y de protección a la familia.

Efectivamente, el mínimo familiar sólo podía aplicarse por el contribuyente con quien convivieran los descendientes, de forma que en las situaciones de crisis familiar, el progenitor con quien no convivieran habitual y cotidianamente sus hijos, por no habersele atribuido la custodia, no tendría derecho alguno a reducir de su renta el importe satisfecho, cuando no se puede discutir que parte de su renta debe destinarse obligatoria y/o judicialmente al mantenimiento de sus beneficiarios.

La negativa a adoptar un régimen racional, homogéneo y uniforme de las cargas familiares, dando entrada a una diversidad de parámetros y situaciones, genera, durante este período temporal, un tratamiento desigual que atentaba contra la capacidad económica de quienes integraban una familia con vínculos legales, que no podía reducir su progresividad fiscal en ningún caso, y aquéllas otras, que por pagar alimentos cuantificados judicialmente, fraccionaban la aplicación de la tarifa. Se podría decir, por tanto, que esta novedosa medida favorecía a las familias monoparentales en perjuicio de las matrimoniales³⁶³.

Aunque es cierto que el legislador de 1998 atenuó el exceso de tributación que recaía sobre el obligado al pago de los alimentos durante la vigencia de la Ley de 1991, al permitir gravar la anualidad satisfecha a sus hijos de forma separada al resto de la base liquidable, no es menos cierto que, aún así, se le obliga a tributar por una parte de su renta que resulta indisponible³⁶⁴. La contradicción técnica en este aspecto es patente. Ni siquiera la posterior reforma de 2002 la solventó³⁶⁵. De igual forma, la regulación del impuesto

³⁶³ No puede considerarse la igualdad entre unidades familiares, a costa de destruir la igualdad entre las personas físicas, ya que el principio constitucional tributario de igualdad solo es referible a los individuos y no a las unidades familiares (STC 146/1994). De la misma forma que el contribuyente del IRPF es solo la persona física, y no la unidad familiar (STC 45/1989). En esta línea, por todos, **CARBAJO VASCO, D.**: “El mínimo personal y familiar en la nueva reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Gaceta Fiscal*, núm. 215, diciembre 2002, (págs. 71 y 72). En el mismo sentido se expresa **DE ALARCÓN y ELORRIETA, J.I.**: “El próximo impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Carta Tributaria*, Suplemento núm. 293, junio, 1998, (pág. 4).

³⁶⁴ En esta línea, **BANACLOCHE PÉREZ ROLDAN, J.**: “Tratamiento fiscal de la renta familiar”, cit, (pág. 83 y 84). **FERNÁNDEZ CABANILLAS, F.J.**: “IRPF y familia en España: reflexiones ante la reforma”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. núm. 8, 2002, (pág. 22). En cierto modo, también, **CALERO GALLEGU, J.**: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Manual del Sistema Tributario Español*, cit, para quien “la medida que tratamos ha sido fijada por el legislador, posiblemente para atajar tachas de inconstitucionalidad en la medida que es consciente de estar gravando como ‘disponibles’ para el pagador rentas que no lo son en absoluto según la legislación común” (pág. 154).

³⁶⁵ La reforma de 2002 se configura como una modificación menor del tributo, centrada en las ideas de continuidad y profundización en el modelo de impuesto incorporado a

desde 2005³⁶⁶, tampoco contempló para tales circunstancias la relevancia jurídica que presentaba la figura de la custodia compartida.

3. El nuevo sistema de aplicación del mínimo personal y familiar (Ley 35/2006)

3.1. Fundamento y justificación

La Ley 35/2006 ha introducido cambios importantes en la configuración estructural del impuesto, orientados, básicamente, a conferir una estructura dual a la base imponible, gravando la renta del contribuyente según cuál sea su naturaleza.

Asimismo, como una exigencia directa de la justicia tributaria, el impuesto grava la totalidad de la renta neta obtenida, de acuerdo con las circunstancias personales y familiares del contribuyente³⁶⁷.

nuestro Ordenamiento Tributario. Así se expresa la propia EM de la Ley 46/2002, cuando afirma que “con la experiencia acumulada en el tiempo transcurrido desde la reforma de 1998 y tomando como referencia el actual modelo de impuesto [...]”. Sin embargo, el mínimo existencial se reduce desde una perspectiva conceptual. Solo resulta de aplicación por contribuyente y por descendientes. Los demás parámetros relevantes contemplados para adecuar la tributación a las circunstancias subjetivas, se trasladan al ámbito de la base imponible, configurándose como reducciones legales, a efectos de determinar la base liquidable.

³⁶⁶ Consecuencia de la disposición adicional cuarta de la Ley 46/2002, apareció el RD 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la LIRPF, con el objetivo fundamental y predeterminado de consolidar los diferentes textos legales dispersos que incidieran en el Impuesto, de ahí que indicara la Exposición de Motivos que la refundición se limitara a “[...] la mera formulación de un texto único [...]”.

³⁶⁷ El deber de contribuir a los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril [RTC 1990, 76]), de ahí que si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica, los otros están obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (SSTC 96/2002, de 25 de abril [RTC 2002, 96] y 163/2004, de 4 de noviembre [RTC 2004, 163]). Esta igualdad en la contribución a los gastos públicos quebraría, si se atendiera únicamente a la renta total obtenida por el contribuyente, sin tener en cuenta sus

Se elimina, sin embargo, el concepto auténtico y transparente de renta disponible, modificando la estructura del impuesto, al tomar en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente como algo ajeno e independiente del objeto de tributación y, por ende, de la base imponible³⁶⁸.

Aunque mantiene la figura compensatoria del mínimo personal y familiar, concepto en el que se concretan las circunstancias subjetivas del contribuyente, aunque lo define en el artículo 56, sorprendentemente, como la parte de base liquidable que por destinarse a satisfacer las necesidades básicas del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto³⁶⁹.

circunstancias personales y cargas familiares, puesto que las cantidades de renta que el contribuyente destina a satisfacer las necesidades que generan tales circunstancias, disminuyen, sin duda, su renta real, determinando, en consecuencia, diferentes capacidades de pago. En este sentido, vid. a **MAROTO SÁEZ, A. y LOBATO SÁNCHEZ, A.**: “Capacidad económica y mínimo personal y familiar”, *Quincena Fiscal*, núm. 2/2007 (BIB 2007/37), para quienes el principio de capacidad económica impone al legislador la obligación de tomar en consideración las circunstancias subjetivas del perceptor para el cálculo de la capacidad o renta que debe someterse a tributación, de modo que queden excluidas de la misma y, consecuentemente, no se sometan a tributación, aquellas cantidades que se consideren necesarias para cubrir necesidades vitales o mínimas, tanto del sujeto contribuyente como de su familia (pág. 3).

³⁶⁸ En palabras de **DE VICENTE TUTOR RODRIGUEZ, M.**: “Comentarios al Proyecto de Ley del IRPF”, en *Impuestos*, núm. 12, 2006, lo más preocupante “es la configuración de estas circunstancias subjetivas [...] como algo ajeno al objeto del impuesto, lo cual, dada la recepción expresa del principio de capacidad económica en nuestro texto constitucional, resulta contrario a la necesaria pedagogía exigible al legislador en un impuesto que reúne las características de generalidad como es el Impuesto sobre la Renta [...]. Parece como si el legislador pretendiera esconder que el IRPF solo puede gravar la renta disponible del contribuyente, pues en otro caso sería inconstitucional” (pág. 8). Para **SIMÓN ACOSTA, E.**: “Reformas fiscales recientes: 1998, 2002 y 2006 (con particular referencia a la evolución del mínimo vital)”, en la obra colectiva *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, la Ley de 2006 vulnera el principio de capacidad económica y pretende disfrazar esa vulneración mediante la concesión de ayudas o subvenciones por familiares a cargo (pág. 89).

³⁶⁹ También el artículo 15.4 LIRPF señala a este respecto que “no se someterá a tributación las rentas que no excedan del importe del mínimo personal y familiar que resulte de aplicación”. La redacción que se ofrece se ha dado por la DF Segunda dos de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE 305/2009, de 19 de diciembre), por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

De la redacción transcrita, parece que se reproduce el sistema de compensación de gastos familiares en la base liquidable, aunque lo cierto es que modifica, sustancialmente, su aplicación al establecer que el mínimo existencial, o mínimo de subsistencia o vital, se integre primero en la base del cálculo de la renta y luego se excluya de tributación.

Se introduce una figura híbrida, que si bien sitúa formalmente su definición en el ámbito de la determinación de la base imponible, realmente actúa como una deducción en la cuota. Así lo indican los artículos 63 y 74 LIRPF, que disponen que sobre la base liquidable general se aplicarán los tipos de gravamen previstos en la escala, y que “la cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala anterior”³⁷⁰.

La disposición transcrita, significa que el mínimo personal y familiar forma parte de la base sobre la que se aplican los tipos de gravamen, aunque luego la cuota obtenida se reduce en el resultado de aplicar la misma tarifa a aquella figura, lo que supone que la parte de renta destinada inexorablemente a la protección del mínimo existencial, aumenta el tipo de gravamen al que quedan sometidas las demás rentas del contribuyente³⁷¹.

³⁷⁰ El mecanismo indicado en texto no se aplica, sin embargo, cuando la base liquidable general sea insuficiente para absorberlo íntegramente. En tales casos, el exceso de los mínimos reducirá directamente la base liquidable del ahorro (artículos 56.2, 66.1 y 76). La razón es simple. Las rentas del ahorro no se someten a gravamen de la tarifa progresiva, sino a tipo fijo y proporcional, lo que supone que su deducción en la base o en la cuota resulta indiferente. Supongamos un contribuyente cuyo mínimo personal y familiar excede en 1.200 € la cuantía de la base liquidable general. Suponiendo una base liquidable del ahorro de 7.000 €, si optamos por aplicar el mecanismo general descrito, tendríamos que a una cuota de 1.260 (7.000 € x 18 %) deberíamos restar 216 € (1.200 x 8 %), resultando una cuota íntegra total del ahorro de 1.044 €. De otra forma, si redujéramos directamente el exceso o remanente de mínimo, obtendríamos una cuota de 1.044 [(7.000 € - 1.200 €) x 18 %].

³⁷¹ En la misma línea se expresa **BANACLOCHE PÉREZ-ROLDAN, J.**: *La nueva tributación de las Personas Físicas*, La Ley, Madrid, 2006, para quien la medida adoptada, además de complicar la liquidación del impuesto, vuelve a introducir un elemento de injusticia que alcanza el ámbito de la inconstitucionalidad (págs. 27 y 28).

La razón de la calificación de los gastos familiares nuevamente como beneficio fiscal, volviendo por tanto al sistema instaurado en 1991, aparece recogida en el preámbulo cuando afirma que el sistema diseñado por la Ley de 1998, al aplicarse a un impuesto de tarifa progresiva, determina que el beneficio sea directamente proporcional al nivel de renta del contribuyente (a mayor renta, mayor beneficio), “ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal”, lo que se supone “aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia”³⁷².

Para impedir esta situación, sigue diciendo el preámbulo que “se configura un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, esos mínimo, técnicamente, se gravan a tipo cero”³⁷³.

Como se desprende de la lectura, se parte de la consideración de que la determinación de un primer tramo de la tarifa amplio y flexible, permite absorber la mayor parte de las circunstancias subjetivas de los contribuyentes. En la medida que son las primeras unidades monetarias que se obtienen las que deben destinarse a este fin natural de subsistencia, la inicial tributación de dichas cantidades será compensada con la posterior deducción de la cuota que se deriva del mínimo existencial del contribuyente, lo que supondría que las rentas a las que ascienda el mínimo existencial serían gravadas de forma equivalente a un tipo cero³⁷⁴.

³⁷² Argumento que se esgrime en el apartado II de la EM de la Ley IRPF para criticar la consideración del mínimo existencial como renta exenta.

³⁷³ En este sentido, **SÁNCHEZ BLAZQUEZ, V.M.**: “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar...”, cit, para quien el hecho de que no se refleje formalmente un tipo de gravamen 0 por 100, es únicamente para configurar un primer tramo “flexible”, adaptándose a cada situación particular que pueda producirse en la realidad (pág. 44).

³⁷⁴ En efecto, concluye el Preámbulo señalando que “esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a

Sin embargo, la explicación se sustenta, en nuestra opinión, sobre una premisa inapropiada, cual es la de atribuir al gasto existencial y vital la misma naturaleza que tienen otros gastos de libre disposición para el contribuyente.

La compensación de gastos familiares es un deber del legislador, que deviene directamente del principio de capacidad económica, lo que implica que su tratamiento tributario deba tener lugar en la base imponible como elemento de cuantificación del tributo que mide precisamente la capacidad económica. La exclusión de la tributación de aquellas cargas de mantenimiento familiar no es más que una exigencia directa de los principios constitucionales de justicia tributaria³⁷⁵.

Efectivamente, tal ajuste hay que hacerlo a nivel de base imponible, por ser la magnitud que debe cuantificar la capacidad económica gravada, lo que quiere decir que, técnicamente, es más correcto sustraer la renta no imponible de la base gravada antes de aplicar la tarifa, porque reducir la base en función de las cargas personales y familiares concurrentes es una cuestión de justicia tributaria y no de política familiar, o de fomento de la natalidad³⁷⁶.

cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que se mejora la progresividad del impuesto [...]. Por el contrario, **BANACLOCHE PÉREZ-RODÁN, J.:** *La nueva tributación de las personas físicas de 2007*, cit, califica como sofisma tributario la consideración legal de que el mínimo no gravado se deba computar en las primeras rentas (pág. 155).

³⁷⁵ La articulación de la reducción de la base imponible general del IRPF por las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social, pone de relieve la posibilidad de articular incentivos fiscales mediante reducciones de la base, sin que por ello pierda esta naturaleza (en este sentido, por todos, **AA.VV.:** *Aplicación práctica de las cuestiones más novedosas de la reforma del IRPF*, cit, pág. 98).

³⁷⁶ **GARCÍA NOVOA, C.:** “El proyecto de Reforma del IRPF de 2006”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 21, 2006, para quien el sistema diseñado por la vigente ley del impuesto adopta una “solución salomónica” entre el sistema vigente hasta 2006 y un método de deducciones de la cuota, que resulta reprochable, pues las deducciones de la cuota son una pura y dura forma de subvención, que además solo beneficia a quienes tengan capacidad económica suficiente para estar obligado a declarar (pág. 2905). De la misma opinión son **SANCHEZ BLAZQUEZ, V.M.:** “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la ley

Desdeñar el sistema de cargas familiares, diseñado en 1998, por el hecho de que la reducción sobre la base imponible beneficie más a los contribuyentes con mayores niveles de renta, no es satisfactoria por diversas razones.

En primer lugar, la situación que se describe es consecuencia de que la progresividad se proyecta sobre la capacidad económica subjetiva, y no sobre un parámetro diferente, pues como ya declaró la STC 45/1989, la progresividad debe determinarse en función de la base imponible y no en razón del sujeto.

En segundo lugar, porque aceptar lo contrario, implicaría que todos los conceptos que minoran la base imponible debieran de reflejar la progresividad del impuesto, lo que llevaría al absurdo de que los gastos deducibles de las diferentes fuentes de rentas, se graduasen para, en palabras del legislador, “asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta”.

El mínimo existencial que se articula en el IRPF tras la Ley 35/2006, en contraposición al instaurado por la Ley de 1998, no solo no se ajusta a la capacidad económica del contribuyente como medida de igualdad, sino que, por el contrario, se aleja de la misma, al permitir que la cuota resultante se incremente en un doble sentido, lo que pone de relieve, además, que no sea cierta tampoco la afirmación del preámbulo cuando dice que “[...], esos mínimo, técnicamente, se gravan a tipo cero”.

Por una parte, se incrementa la progresividad del impuesto, y por otra, se incrementa la cuota por el importe que resulta de someter a la base liquidable

española del Impuesto sobre la Renta...”, cit. (págs. 53 y 54). **SANZ GADEA, E.**: “La base del ahorro en el contexto de las reformas del IRPF (I), en *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 292, 2007, (pág. 61). **AA.VV.**: *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...*, (Dir. **NUÑEZ ZUBILAGA, I.**), cit., [pág. 513]. **ANTÓN PÉREZ, J.A.**: “Tratamiento de la familia”, en *El nuevo modelo del IRPF tras la reforma de la Ley 36/2006*, Analistas Económicos de Andalucía, Málaga, 2008, (págs. 262 y 263).

general el tipo diferencial que se obtiene de aplicar la tarifa del impuesto a la citada base y a los mínimos³⁷⁷. En otras palabras, en la medida que el tipo de gravamen que se aplica a la base general, sea superior al que corresponde al mínimo personal y familiar, éstos formarán parte efectiva de la cuota íntegra³⁷⁸.

De esta forma, mientras mayor sea el tipo de gravamen, menor será la compensación que corresponde al contribuyente³⁷⁹. De ahí que no quepa

³⁷⁷ La afirmación que se contiene en el primer párrafo de los artículos 63.1 y 74.1 de la LIRPF cuando señalan que “la parte de la base liquidable que exceda del importe del mínimo personal y familiar [...] será gravada [...]”, no resulta muy afortunada, de ahí que se añada el revelador “[...] de la siguiente manera”, con lo que se está reconociendo que esa primera afirmación no es del todo cierta, sino que debe matizarse en el sentido expuesto en el texto. En este sentido, vid. **MONCHÓN LÓPEZ, L.**: “La custodia compartida de los hijos en los casos de nulidad, separación o divorcio: un supuesto de situación familiar insuficientemente regulado en el ámbito del Derecho tributario”, *Crónica Tributaria*, núm. 131, 2009, (pág. 110).

³⁷⁸ A este respecto, **MARÍN BARNUEVO-FABO, D.**: “La protección del mínimo existencial en la nueva LIRPF”, *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, núm. 291, junio de 2007, [Título completo: “La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar”], para quien el nuevo modelo de compensación de gastos familiares no establece una tributación cero para la cantidad reconocida como mínimo personal y familiar, como sostiene el legislador (salvo para contribuyentes sometidos a un tipo medio de gravamen del 24 %), y tiene un efecto compensatorio sensiblemente inferior al derivado de la Ley de 1998 para aquellos cuya renta anual supere los 45.000 € (el punto de inflexión exacto depende de la cuantía del mínimo familiar considerado) [pág. 26]. En la misma línea se expresa **BANACLOCHE PÉREZ-ROLDAN, J.**: *La nueva tributación de las personas físicas 2007*, cit, (pág. 154).

³⁷⁹ Pensemos en un contribuyente (A) casado, con un hijo a cargo, que tributa de forma individual. Presenta una base liquidable general que alcanza 15.000 € en el año 2010. En este caso, la cuota íntegra es de 3.600 € (15.000 € x 24 %), que podrá reducirse, como consecuencia del mínimo personal y familiar, en 1.456,56 € ([5.151 € + 918] x 24 %). La inclusión del mínimo en la base liquidable incrementa la cuota íntegra en el mismo importe que se reduce de la misma, pues el contribuyente se sitúa en el primer tramo de la tarifa, de forma que tanto la base como el mínimo existencial soportan el mismo tipo impositivo. En otro caso, si el contribuyente (A) tuviese una base liquidable de 60.000 €, obtendría una cuota íntegra de 13.327,72 (10.492,82 € + [6.592,8 € x 43%]), que podrá reducirse, como consecuencia del mínimo personal y familiar, también en 1.456,56 € ([5.151 € + 918] x 24 %). En esta situación, a diferencia de la anterior, el contribuyente ajusta su cuota al tipo mínimo de la tarifa (24 %), aunque previamente ha incluido en su base la porción de renta destinada a satisfacer el mínimo personal y familiar (5.151 € + 918 €) que ha gravado al 43 %

admitir con un mínimo de rigor la disposición antes trascrita de que el mínimo personal y familiar “[...] no se somete a tributación”.

Se modifica, por tanto, el esquema de cargas familiares que se aplicaba desde 1998. Aunque se mantiene inalterada la especificidad diseñada para la tributación de las pensiones por alimentos judicialmente establecidas, ya sea admitiendo la reducción de la base imponible general o del ahorro, al igual que ocurre con las pensiones compensatorias (los alimentos a cónyuges y demás parientes que no sean los hijos), ya sea como concepto que reduce la progresividad del impuesto (los alimentos satisfechos por decisión judicial a los hijos).

Sin embargo, entre los objetivos más relevantes y significativos de la reforma, se expone en el preámbulo que “para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y flexible primer tramo [...]” en el que se integra el mínimo personal y familiar.

Tal pretensión relevante, sin embargo, no se ajusta a la realidad. Como comprobaremos en los siguientes apartados, se sigue tratando de diferente forma el coste del mantenimiento de los hijos que dependen económicamente del contribuyente, según cumplan con su obligación de mantenimiento en el seno de una familia estable, ya sea matrimonial o no, o la cumplan tras la crisis familiar, por la separación o el divorcio de los cónyuges. En definitiva, según medie o no decisión judicial.

La regla que permite adecuar la carga tributaria de los contribuyentes a sus circunstancias subjetivas, es la determinación del mínimo existencial, que se sustenta, prácticamente, sobre los mismos parámetros que en las legislaciones precedentes. La edad del contribuyente o del descendiente y ascendiente, la convivencia con el contribuyente, en otros casos, la dependencia económica, así como no presentar declaración del impuesto, y no superar un determinado

umbral de renta, a partir del cual se estima que el descendiente no representa carga económica alguna.

Por el contrario, el contribuyente separado o divorciado que satisfaga por decisión judicial alimentos a sus hijos, deberá gravarlos conforme a la especificidad diseñada al efecto.

Por su parte, las pensiones por alimentos satisfechas a cónyuges, ascendientes o hermanos, se siguen considerando como auténtica exención al configurarse como una reducción de la base imponible del impuesto, operación liquidatoria previa a la determinación de la cuota y al sistema previamente descrito para las pensiones alimenticias judicialmente cuantificadas a favor de los hijos.

Incluso, la reducción que se crea sobre la base imponible general, cuando el contribuyente opta por el régimen de tributación conjunta, manifiesta la incongruencia del legislador en la homogeneidad de la calificación de las cargas familiares, puesto que tras la descalificación que el propio preámbulo de la Ley de 2006 hace sobre el sistema de compensación contenido en la de 1998, recurre a ese mismo sistema para regular el mínimo existencial en los supuestos de tributación conjunta³⁸⁰.

³⁸⁰ La contradicción interna a la que hacemos referencia ha sido puesta también de relieve por **CUBERO TRUYO, A. y JIMENEZ NAVAS, M.M.**: “El tratamiento de la mujer en el IRPF. Medidas de discriminación positiva y medidas que favorecen la prolongación del rol tradicional”, *Revista Centro de Estudios Financieros (CEF)*, núm. 322, enero, 2010, para quienes la reducción que se aplica en la tributación conjunta supone “una manifestación de absoluta incoherencia”, puesto que en lugar de gravarse a tipo cero, va a generar una desgravación variable en función del tipo marginal del contribuyente, incurriendo así en los síntomas de regresividad que se decía querer evitar con la Ley 35/2006 (págs. 92 y 93). En la misma línea, **ANTÓN PÉREZ, J.A.**: “Tratamiento de la familia”, en *El nuevo modelo del IRPF tras la reforma de la Ley 36/2006*, cit, pág. 268. **DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J.M.**: “La nueva reforma del IRPF”, *Economistas*, núm. 116, (Extra), 2008, (pág. 174). **SÁNCHEZ BLAZQUEZ, V.M.**: “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar...”, (pág. 45). **MARÍN BARANUEVO-FABO, D.**: “La protección del mínimo existencial en la nueva LIRPF”, cit, (pág. 27).

La Ley 35/2006, por tanto, modifica de forma sustancial la regulación del mínimo familiar, y rompe con un modelo de compensación de gastos familiares cuya principal cualidad era la transparencia. Solo distorsionado por la particularidad y especificidad del régimen fiscal diseñado para los alimentos a los hijos judicialmente establecidos.

Aquella característica esencial en la configuración del mínimo existencial, unida al hecho de que la nueva regulación tampoco corrige los elementos y parámetros de la regulación de 1998 más injustos y criticados, entre los que destaca sobremanera la exigencia legal de la convivencia entre el contribuyente y el hijo o descendiente, determinan que la nueva regulación no resulte ser plenamente convincente.

3.2. Los requisitos legales para la aplicación del mínimo familiar por descendientes. En especial, la convivencia con el contribuyente y la dependencia económica como justificación de la compensación

3.2.1. Consideraciones generales

Los sistemas que ha diseñado el legislador fiscal desde la reforma de 1978 para tomar en consideración las cargas de la familia en el IRPF, se han sustentado prácticamente sobre los mismos requisitos³⁸¹.

³⁸¹ La Ley 35/2006 cuantifica el mínimo familiar por descendientes, para cada uno de los que cumplan los requisitos que al efecto se establecen, en las mismas cuantías previstas en 2008, sin que se hayan incrementado desde entonces. La cuantificación alcanza 1.836 € por el primero de los descendientes, 2.040 € por el segundo, 3.672 € por el tercero y de 4.182 por el cuarto y siguientes. Es relevante tomar en consideración el incremento que sufre el descendiente menor de 3 años, adicionándole al importe que por orden de nacimiento corresponda, la cuantía de 2.244 €. La discapacidad del descendiente, por su parte, permite al contribuyente aumentar el mínimo familiar en 2.316 €, si la discapacidad no supera el 65 por 100, en 7.038 € si excede del 65 por 100. Por último, se adicionarán 2.316 € más en concepto de gastos de asistencia.

Con efectos 1 de enero de 2010, los artículos 56.3 y 75 LIRPF, han sido objeto de nueva redacción por la Ley 22/2009 (DF Segunda. diez), en virtud de la cual, el mínimo personal y familiar del contribuyente podrá ser objeto de incremento o reducción por las CC.AA, a los exclusivos efectos de la determinación de su gravamen, de conformidad con lo dispuesto al

La Ley 35/2006 sigue exigiendo del sujeto que origina la compensación económica, que cuente menos de 25 años en la fecha del devengo del impuesto (artículo 61.3^a)³⁸², salvo que se acredite algún tipo de discapacidad (artículo 60.3), que conviva con el contribuyente, que no presente declaración del impuesto con rentas superiores a 1.800 € (artículo 61.2^a), y, por supuesto, que no supere un determinado nivel de rentas³⁸³. El no cumplimiento de alguno de estos requisitos supone la consideración legal de que el descendiente deja de ser una carga económica o persona dependiente del contribuyente.

El umbral de ingresos a partir del cual se puede considerar que una persona vive de forma independiente, podría constituirlo, por ejemplo, el salario mínimo interprofesional. La percepción de cualquier ingreso por debajo de éste límite de referencia, no aseguraría el mínimo vital de subsistencia, y supondría que, por carecer de medios propios de vida, quien no lo alcanzase, viviría a expensas del causante³⁸⁴.

El IRPF ha utilizado como límite para considerar aplicable las deducciones familiares, o la práctica del mínimo familiar, precisamente el dato económico de que los descendientes no obtuviesen rentas superiores al salario mínimo o al

efecto por el artículo 46 de la citada Ley, que en todo caso limita la competencia autonómica al 10 por 100 de las cuantías fijadas legalmente para los mínimos.

³⁸² A diferencia de los alimentos satisfechos por decisión judicial a los hijos del contribuyente, que, como veremos, no limita su aplicación a la edad del hijo, sino a otros parámetros diferentes, lo que puede provocar que la sentencia judicial imponga el pago de alimentos a un hijo mayor de 25 años, de forma que el pagador reducirá en los términos conocidos la progresividad del impuesto, mientras que el mantenimiento en los mismos términos, aunque sin que medie una decisión judicial, supone automáticamente incrementar la carga tributaria del contribuyente (vid. *infra* Apartado III del presente Capítulo).

³⁸³ Para el cómputo de este límite, no se toman en consideración las rentas exentas, como son, por ejemplo, las pensiones por alimentos satisfecha a los hijos por decisión judicial [artículo 7 k) de la Ley del impuesto].

³⁸⁴ Vid. las SSTS de 3 de marzo de 2000 (RJ 2000/2594) y la de 20 de marzo de 2000 (RJ 2000/2594). También la STSJ de Cataluña 331/2003, de 20 de enero (AS 2003/791).

IPREM³⁸⁵, o no excediese de un determinado importe monetario fijo, como ocurre desde 1999, que lo sitúa en 8.000 €.

La exigencia legal de que los descendientes no obtengan rentas propias superiores a 8.000 €, como veremos más adelante, parece tener una justificación razonable, pues en tales niveles de renta puede resultar innecesario su mantenimiento, aunque vincular el derecho a la aplicación del mínimo familiar, por ejemplo, de la edad, no debe implicar que deba obviarse la verdadera razón y justificación de la figura, cual es la dependencia económica y el coste económico que se deriva del cumplimiento de la obligación legal de mantenimiento de descendientes.

No se debe generalizar el hecho de que una vez alcanzada la edad límite que se establece³⁸⁶, el descendiente se haya incorporado al mercado de trabajo en condiciones adecuadas como para que se considere una persona económicamente independiente³⁸⁷. La edad es un dato directamente relacionado con las condiciones socio laborales de un país, en un momento político y económico concreto, de forma que, en cuanto cambien tales condiciones, sería preciso revisar el límite impuesto.

³⁸⁵ En el ámbito tributario rige como índice de referencia el IPREM (Indicador Público de Rentas de Efectos Múltiples) que para el año 2010 se ha situado, según se incluya expresamente o no las pagas extraordinarias, respectivamente, en 7.455,14 € o 6.390,13 € (Vid. la DA 19ª de la Ley 26/2009, de PGE para 2010).

³⁸⁶ La edad siempre ha constituido un parámetro relevante para limitar la deducción de la cuota íntegra, la reducción de la base imponible o la simple aplicación del mínimo familiar por descendientes. Los límites de edad que se han establecido, han variado desde 1978, que la situó en 25 años, para elevarla a 30 en 1991, volviendo a 25 en 1998, que se mantiene con la Ley 35/2006.

³⁸⁷ La justificación de la limitación de la aplicación del mínimo familiar a la edad de 25 años, la podemos encontrar en el debate parlamentario sobre el Proyecto de Ley del IRPF (1998), cuando se reconoció que la limitación de la edad de la persona que origina el derecho a la deducción es una cuestión difícil, aunque debe situarse en 25 años pues se considera que España se encuentra en un escenario donde se está facilitando la incorporación de los jóvenes al mercado laboral (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados* [14 de julio de 1998], Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, Sesión núm. 49, [pág. 14.476]).

El condicionante de la edad del descendiente, debiera de flexibilizarse como requisito material, ya sea revisándolo cada cierto período de tiempo, ya sea adaptándolo a situaciones coyunturales concretas, de forma que el contribuyente pudiera aplicar efectivamente el mínimo familiar por sus descendientes que, aún habiendo superando la edad límite establecida, siga suponiendo una carga económica real para aquél³⁸⁸.

En la misma línea, tampoco existen razones objetivas como para negar al contribuyente la aplicación del mínimo familiar si el descendiente presenta la declaración del impuesto. Pero, además, solo si la renta que se declara excede de 1.800 €, de forma que, aunque la capacidad global del descendiente no supere el límite general establecido para determinar la dependencia o independencia económica, 8.000 €, el requerimiento negativo de no presentar declaración se presenta como “algo antológicamente distinto al instituto del mínimo familiar, que trata de modular la efectiva capacidad económica del contribuyente en función de sus variadas circunstancias familiares”³⁸⁹.

La función del mínimo existencial, radica en la consideración de que los gastos que el contribuyente destina a la atención de sus propias necesidades, o la de

³⁸⁸ Por el contrario, una parte de la doctrina, estima que deberían desaparecer del sistema fiscal todos aquellos requisitos que hagan referencia a cuestiones ajenas al nivel de rentas, como son la edad o el estado civil. En este sentido, por todos, **NUÑEZ GRAÑÓN, M.:** *La desigualdad tributarias por razones familiares y de residencia*, Marcial Pons, Madrid, 1998, para quien, “la capacidad económica de un sujeto será menor si de él dependen descendientes, tengan la edad que tenga [...], lo que consideramos discriminatorio no es la arbitrariedad en la fijación de la edad, sino si misma existencia” (pág. 112). Más recientemente, refiriéndose ya a la Ley 35/2006, **ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.:** “Adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares”, en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, quien denuncia la improcedencia del requisito de la edad, por hacer depender la cuantía del mínimo en función de un criterio que, en muchas ocasiones, resulta ser ajeno a la efectividad del gasto, porque si el contribuyente tiene a su cargo descendientes mayores de 25 años pero sin rentas capaces de mantener el nivel de subsistencia, esa mayoría de edad no exime de la obligación de mantenimiento [artículo 143.2 Cc y 39.3 CE] (pág. 769).

³⁸⁹ Vid. **ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.:** “Adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares”, en la obra colectiva *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, (pág. 778).

sus descendientes, no deben alcanzar el gravamen. La figura pretende subjetivizar el impuesto para lograr una medición más exacta de la capacidad económica del contribuyente.

En cualquier caso, mientras que la edad, el nivel de rentas y la presentación de la declaración del impuesto constituyen parámetros ajenos o externos al contribuyente, directamente relacionados con el descendiente como sujeto que origina el derecho a la compensación, la convivencia es un requisito interno, recíproco y fáctico que afecta y vincula directamente tanto a uno como a otro sujeto.

Posiblemente por ello sea el que presenta mayores dificultades interpretativas, sobre todo en aquellas situaciones en las que la convivencia de padres e hijos no se presenta simultánea y constante, sino sucesiva o alternativa, lo que sucede en los casos de reconocimiento judicial de la custodia compartida, o simplemente no haya cohabitación física cotidiana y diaria entre los descendientes y sus ascendientes (progenitores), aunque, por supuesto, sí un régimen más o menos amplio de visitas establecido judicialmente. En todo caso, existirá una relación de dependencia económica, ineludible, que no se puede, a nuestro juicio, obviar³⁹⁰.

3.2.2. La exigencia legal de la convivencia y la necesidad de la dependencia

En un sentido gramatical, convivencia, significa “vivir en compañía o habitar bajo el mismo techo”, de donde se infiere la necesaria cohabitación física entre el contribuyente y su descendiente que, además, debe ser habitual y no

³⁹⁰ Partimos de la consideración de que en la mayor parte de los casos existe dependencia económica del descendiente respecto de su ascendiente contribuyente, aunque no haya convivencia, como puede suceder en las situaciones de crisis familiar en las que la custodia se atribuye a uno de los progenitores que no percibe renta alguna, pero el no custodio es quien asume el mantenimiento del descendiente. Asimismo es posible que haya convivencia y no dependencia. Tal es el caso de contribuyentes con hijos que conviven con el abuelo. No cabe duda de que hay convivencia de padre e hijo, pero el mantenimiento de ambos lo asume el abuelo por insuficiencia de renta del padre, ascendiente de grado más cercano.

ocasional. Así de restrictivo se manifestaba la Administración, que consideraba la concurrencia del requisito exigido cuando el descendiente o ascendiente tenía la misma residencia habitual que el contribuyente, con independencia de las ausencias que no implicasen un cambio del domicilio habitual de cualquiera de ellos, considerando además que “no existía convivencia cuando se habitaba ocasionalmente en la misma vivienda, sin intención de fijar en ella la residencia habitual”³⁹¹.

Si se atendiera exclusivamente a este concepto limitativo de convivencia, se estaría excluyendo, *a priori*, a todo contribuyente que, por las razones que fuesen, no conviviesen en los términos señalados con sus descendientes, aunque éstos dependan económicamente de aquéllos³⁹². Pensemos, por ejemplo, en el contribuyente que por motivos laborales reside en una comunidad autónoma diferente a la de la residencia de su cónyuge e hijos, o reside en el extranjero la mayor parte del año, cohabitando con su familia solo en períodos estivales, además de acreditar legalmente su residencia en esa otra comunidad, o en ese otro país.

No cabe duda, de que en tales situaciones no existe convivencia en los términos a los que se refiere la doctrina administrativa, pero resulta en todo caso innegable que los descendientes dependen económicamente del contribuyente.

³⁹¹ La doctrina administrativa indicada (Res. de la AEAT de 12 de junio de 2006) puede consultarse en **HERRERO DE MADARIAGA, J.; RANCAÑO MARTÍN, A. y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G.**: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, cit. (pág. 337).

³⁹² Consideramos significativa la STSJ de Asturias 1286/2005, de 29 de julio (JT 2005/1341), que rectifica la Res. del TEAR de Asturias de 28 de abril de 2000, que hace uso en su argumentación, precisamente, de la Resolución de la AEAT de 12 de julio de 1996 para negar tajantemente al contribuyente divorciado el derecho a la deducción por sus hijos. Por el contrario, el Tribunal admite practicar la deducción tanto por el padre como por la madre, divorciados y por tanto con domicilios diferentes, por partes iguales, puesto que el período de convivencia del hijo mayor con cada uno de sus padres era igualitario.

¿Se le podría en tal caso negar la aplicación del mínimo familiar por sus hijos? A nuestro juicio, la respuesta debe ser negativa.

La finalidad del mínimo existencial es adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente”, por lo que la convivencia debiera interpretarse en un sentido amplio, no solo referido al aspecto físico o de residencia, sino también al aspecto económico-alimentario, teniendo siempre presente la relación de dependencia económica con el contribuyente³⁹³. Concepto que, por otra parte, no resulta ajeno a la normativa tributaria.

No consideramos imprescindible la convivencia física y cotidiana entre ambos sujetos, que es, en definitiva, la que se deriva de la institución de la guarda y custodia, sino que aquélla deberá ponerse en relación directa con la dependencia económica como auténtica razón para su aplicación.

Resulta constatable la diversidad de posturas que giran en torno al requisito material de la convivencia, al que no se le puede negar que obedezca a un criterio razonable, aunque no permita alcanzar el grado de abstracción suficiente para obtener una adecuada subjetivización del impuesto. Sería más acorde con esta finalidad que se introdujese legal y expresamente el criterio de la dependencia económica, para poder dar cobertura a un mayor número de supuestos que inciden directamente sobre la capacidad económica del contribuyente³⁹⁴.

³⁹³ Aunque existan causas como estudios, internamiento médico o traslados profesionales que reduzcan la convivencia en su aspecto de cohabitación, no debe apreciarse voluntad de romperla, de modo que, en estas circunstancias, no perderá el contribuyente el derecho a la aplicación del mínimo familiar. En este sentido, por todos, **ORÓN MORATAL, G.:** “La deducción por hijos en el IRPF en el caso de separación y divorcio”, *Tribunal Fiscal*, núm. 90 (págs, 72 y ss). También **SÁNCHEZ GALIANA, J.A.:** “Comentarios al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, en la obra *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...*, cit, (pág. 1029). **AA.VV:** *Impuesto sobre la Renta 1999*, REAF/CEF, Madrid, 1999, (pág. 677).

³⁹⁴ La institución de la guarda y custodia es la que presenta una mayor conexión con la convivencia diaria, puesto que se desarrolla en un quehacer cotidiano y doméstico, que va a

Adicionalmente, se torna relevante tomar en consideración otro parámetro sustancial, como es la carencia o insuficiencia de rentas, o la obtención en una cuantía que, en todo caso, no exceda de 8.000 € anuales³⁹⁵.

El límite que se indica separa la dependencia de la propia suficiencia económica, lo que pone de relieve que la convivencia a la que se hace referencia presenta un importante componente económico, que se traduce en una aplicación de renta por el contribuyente con destino al mantenimiento del descendiente y que desaparece si este obtiene rentas que exceden del límite establecido.

La propia normativa, incluso, toma en consideración la dependencia económica como requisito para computar el mínimo por descendientes, al considerar “[...]”

permitir a quien se le haya atribuido alcanzar un mayor grado de afectividad y relación personal con el hijo. El progenitor con quien convive éste, además de prestarle el sustento material que le corresponda, asume unas funciones de asistencia, educación y cuidado de mayor intensidad, fruto de la propia convivencia, que lógicamente le colocan en una situación diferenciada en relación con el progenitor no custodio (Así se expresa la STSJ de Cataluña de 18 de junio de 2003 [fdº. 4] [vlex. 21311484]). Aunque también es cierto que la atribución exclusiva de la custodia no altera la obligación de velar por ellos, ni la de prestarles alimentos, por lo que el no custodio cumplirá su obligación a través del pago de la prestación de carácter dinerario judicialmente cuantificada, siguiendo para ello las previsiones de los artículos 145, 146 y 147 Cc. La contribución al mantenimiento de los hijos puede materializarse de dos formas diferentes, no considerándose recíprocamente y en ningún caso a una como excluyente de la otra. O bien mediante su trabajo, o si se prefiere, por el tiempo que se les ha de dedicar, o bien por la aportación dineraria que le suponga el cumplimiento de su obligación. Sobre esta cuestión, vid. *supra*, Capítulo I.

³⁹⁵ El límite de rentas que se establece en el artículo 58 de la Ley del impuesto, se refiere a las rentas obtenidas a lo largo de cada período impositivo, rentas sujetas y no exentas, y rentas netas y no brutas. Se trata, en primer lugar, de rentas anuales, pues el IRPF es un tributo periódico que grava el volumen de rentas anuales, debiendo computar las circunstancias personales y familiares en cada uno de esos períodos (Res. de la DGT núm. 1974/2002, de 19 de diciembre [NFC017012]). En segundo lugar, el límite se computa teniendo en cuenta solo las rentas sujetas y no exentas, pues expresamente así lo señala el precepto (Res. Vinculante de la DGT 1380/2008, de 4 de julio [NFC030699]). Por último, el límite va referido a rentas netas y no brutas, habida cuenta de que los rendimientos deberán computarse por su importe neto, es decir, se computan los gastos pero no las reducciones por rentas irregulares, salvo en el caso de rentas del trabajo que se aplican con anterioridad al gasto, pero sin tener en consideración la reducción prevista (Res. de la DGT 1974/2002, de 19 de diciembre [NFC017012]).

que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados”³⁹⁶, lo que denota, siquiera sea en determinadas circunstancias, que la aplicación del mínimo no va a requerir la convivencia o cohabitación, sino, de una forma más racional y coherente, como señala el precepto, una relación de dependencia.

Se regula expresamente, incluso, el prorrateo del mínimo familiar cuando los ascendientes tienen distinto grado de parentesco respecto del descendiente, en los términos del segundo párrafo del artículo 61.1³⁹⁷. La aplicación se hace depender del nivel de renta obtenido o de la capacidad económica determinada, que se vuelve a situar en 8.000 €, sin computar las rentas exentas.

En tales circunstancias, el mínimo familiar corresponderá al padre o la madre, salvo que no obtenga rentas superiores al límite indicado, en cuyo caso corresponderá al de grado más lejano, que aplicará el mínimo familiar por descendientes no solo por su hijo/a (padre o madre), sino también por su nieto/a. Se vuelve a inferir la importancia de la dependencia económica³⁹⁸.

³⁹⁶ Como apunta **MONCHÓN LÓPEZ, L.**: “La custodia compartida de los hijos en los casos de nulidad, separación o divorcio...”, cit, quizá sea en este precepto donde pueda tener cabida la figura de la custodia compartida (pág. 112). A nuestro juicio, sin embargo, la especificación que hace el último párrafo del artículo 43 de la Ley, con la cláusula indeterminada de “en otros casos [...]” parece corresponderse más con situaciones de discapacidad o enfermedad o estudios del descendiente que vayan acompañada, en atención al precepto, de internamiento en centros especializados.

³⁹⁷ Tal es el caso, por ejemplo, del abuelo, el padre o la madre y el descendiente, nieto e hijo, parientes en línea recta consanguínea (artículos 915 a 923 Cc). El concepto de descendiente al que siempre hace referencia la normativa tributaria (IRPF) es solo la que presente una relación de parentesco en línea recta consanguínea (padre, hijo, nieto o bisnieto...), eliminado toda virtualidad práctica sobre el parentesco por afinidad. Así se expresan las RR de la DGT núms. 896/2001, de 10 de mayo (JUR 2002/105593), 2317/2003, de 17 de diciembre (JUR 2004/71893), 655/2003, de 14 de mayo (JUR 2003/173186), 2054/2001, de 19 de noviembre (JUR 2002/90287).

³⁹⁸ A este respecto, **ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.**: “Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares”, en la obra colectiva *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, para quien el único criterio útil para compensar los gastos que para el contribuyente comporta la asistencia o cuidado de los ascendientes y descendientes

La doctrina administrativa, sin embargo, se presenta muy restrictiva a la hora de admitir la aplicación del mínimo familiar por descendientes en los casos de separación y divorcio para el progenitor no custodio, basándose siempre en el dato fáctico de que no se cumple con el requisito de la convivencia, negando relevancia al régimen de visitas que se articula *ex artículo 90 A) Cc*, que aunque no suponga una convivencia constante y diaria, ni la excluye ni la elimina. En todo caso, por supuesto, existirá la dependencia económica.

En este orden de consideraciones, resulta de interés traer a colación, a nuestro juicio, el importante pronunciamiento de la STSJ de Cataluña de 10 de julio de 2008, que, en contra de la doctrina administrativa, admite aplicar el mínimo familiar a un contribuyente divorciado, por tener en relación con su hija un régimen de visitas muy amplio, habiéndose atribuido, sin embargo, la custodia (exclusiva) a su ex-cónyuge. La situación parte, además, de la existencia de una dependencia económica absoluta de la hija respecto del padre, pues toma en consideración que el progenitor custodio no presenta declaración por el IRPF³⁹⁹.

Dos son los parámetros relevantes para reconocer, a quien no tiene la custodia, el derecho a la aplicación del mínimo familiar por descendientes y, en este caso, además, por discapacidad.

es la efectiva dependencia económica, por lo que hacer gravitar el derecho a la aplicación del mínimo sobre un elemento como es el grado de parentesco, supone alejar el gravamen de su necesaria subjetivización, fin este que persigue el mínimo personal y familiar (págs. 774, 777 y 778).

³⁹⁹ En particular, argumenta que “el régimen de visitas acordado en convenio implica una referencia al cuidado de los hijos cuando el menor se encuentra en compañía de aquel progenitor que no la ostenta, con indudables deberes de cuidado cuando convive con el menor, fruto de las obligaciones inherentes a la patria potestad y porque su exclusión no significa que el hijo pueda regir su persona como mayor, sin que ello pueda desvirtuar la atribución de la guarda y custodia al otro progenitor, pues no cabe la posibilidad de formar dos unidades familiares al mismo tiempo, mas este cuidado temporal no implica (*per se*) un cambio de deber de guarda y custodia ni siquiera una custodia compartida” (fdº. 4), [JUR 2008/315169].

Por un lado, la dependencia económica del padre que es quien sufraga la totalidad de su mantenimiento, mermando en consecuencia su capacidad económica.

Por otro, que la madre custodia no presenta declaración, lo que pone de relieve la insuficiencia o carencia de rentas⁴⁰⁰. Aunque se sigue insistiendo en la convivencia del contribuyente y su descendiente, de ahí que expresamente se haga referencia, y se otorgue relevancia, al régimen de visitas establecido.

La reiteración normativa en la exigencia de la convivencia para la aplicación del mínimo familiar carece de fundamento, y resulta manifiestamente injusta, además de suponer un límite desproporcionado a la libertad del ciudadano sobre el modo de ordenar su relación familiar. No existen razones lógicas para vincular el derecho a la compensación de gastos a la convivencia (la carga económica que supone el descendiente) con el generador de dichos gastos (la obligación *ex lege* que le impele a mantenimiento integral de sus hijos)⁴⁰¹.

No se debiera prestar atención solo a la convivencia física del descendiente con el contribuyente, que adquiere el derecho exclusivo a aplicar el 100 por 100 del mínimo familiar. Debiera observarse la duración y el grado de dependencia económica del descendiente respecto del contribuyente, que es precisamente la idea central que se halla tras esta exigencia, reconociéndose la incidencia que sobre la capacidad económica de aquél haya tenido la circunstancia que habilita para su aplicación.

La situación de desigualdad que planteamos desaparecería, a nuestro juicio, alternando o simultaneando, en cualquier caso, complementado para todos los

⁴⁰⁰ Por el contrario, la Res. del TEAR de Cataluña que se impugna, de fecha 16 de septiembre de 2004 (lo que supone la vigencia de la Ley de 1998, tras la modificación de la Ley 46/2002), negó la aplicación del mínimo familiar por el simple y restrictivo hecho de que la custodia había sido atribuida a su ex-cónyuge.

⁴⁰¹ En esta línea, también, **MARIN BARNUEVO-FABO, D.**: “La protección del mínimo existencial...”, cit. (pág. 14).

casos, la convivencia con la dependencia económica, auténtica justificación de la minoración. Aunque deban exigirse pruebas y garantías suficientes que demuestren la realidad y efectividad del pago de la anualidad, impidiéndose de esta forma posibles fraudes de Ley y reducciones artificiosas de la progresividad del impuesto.

Ante el requerimiento de demostrar la realidad de la situación personal, familiar y económica del contribuyente, en el sentido que apuntamos, será imprescindible, por supuesto, aportar la decisión o la sentencia judicial que determine, no solo la cuantificación de la obligación de mantenimiento de los hijos y, por tanto, el importe que a cada progenitor corresponde asumir, sino también el contenido y la forma de materializarla, ya sea directamente, a través del pago de la anualidad al descendiente, o asumiendo determinados gastos, pagándolos directamente a un tercero.

Será igualmente relevante disponer de cuantas facturas puedan acreditar el pago de gastos diversos, vinculados al mantenimiento de los hijos, y calificados como alimentos en la sentencia judicial. No se debe prescindir, a estos efectos, de la relevancia probatoria de los justificantes y extractos bancarios que pongan de manifiesto la efectividad del pago de la anualidad.

Para lograr que el tratamiento tributario de las cargas familiares fuese absolutamente igualitario para todos, obviando el hecho de la separación o el divorcio, en definitiva el estado civil, el contribuyente separado o divorciado que abonase una anualidad por alimentos a los hijos, debiera poder adecuar su tributación a la realidad de sus circunstancias conforme al sistema diseñado al efecto, cual la aplicación del mínimo familiar por descendientes en la cuantía que correspondiese⁴⁰².

⁴⁰² Vid. **CENCERRADO MILLÁN, E.**: “El mínimo exento personal y familiar en la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *La Reforma del IRPF en España*, cit, (pág. 362). **NUÑEZ GRAÑÓN, M.**: *Las desigualdades tributarias...*, cit, (pág. 112).

3.3. Los criterios para la distribución del mínimo familiar por descendientes en diferentes situaciones de convivencia familiar y la incidencia de la opción por la tributación conjunta

Las diferentes situaciones de convivencia familiar en las que puede encontrarse un contribuyente, ponen de relieve la diversidad de criterios legales y administrativos que deben tomarse en consideración para la atribución cuantitativa del mínimo familiar por descendientes entre los sujetos obligados a su mantenimiento.

Por ende, la estructura familiar, ya sea matrimonial o de hecho, o la que representa la familia monoparental que surge tras la crisis familiar, con independencia de que se haya acordado la custodia exclusiva o compartida de los hijos, incide directamente sobre quién dispone del derecho a la opción por el régimen de la tributación conjunta, que permitirá, adicionalmente, reducir la carga tributaria soportable, como consecuencia del reconocimiento legal de una reducción preferente sobre la base imponible. Asimismo, el ejercicio de la opción por este régimen de tributación, incidirá también en el derecho a la aplicación del mínimo familiar por descendientes.

En el sentido que exponemos, los cónyuges no separados legalmente e hijos menores de edad, y/o mayores sometidos a patria potestad prorrogada, que integran la unidad familiar prevista en el artículo 82.1.1ª de la Ley 35/2006, pueden inclinarse, en cualquier período impositivo, por la tributación individual, como régimen general de tributación del IRPF, o por la tributación conjunta, como régimen optativo, en los términos a los que se refiere el artículo 83 de la Ley del impuesto⁴⁰³.

⁴⁰³ La consecuencia inmediata del ejercicio de este derecho, consiste en la obligación de acumular la totalidad de las rentas obtenidas por todos y cada uno de sus miembros. Así lo reconoce el artículo 83.1 de la Ley 35/2006, para lo que requiere que “[...] todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto”. Como puede comprobarse, el precepto presenta una redacción idéntica a la que ofrecía el artículo 69.1 de la Ley 40/1998 y el artículo 85.1 del RD 3/2004. El requerimiento de que todos los que integren la unidad familiar sean contribuyentes a

En la primera alternativa, si los cónyuges tributan individualmente, el mínimo familiar por descendientes que les pueda corresponder “se prorrateará, entre ellos, por partes iguales”, en los términos a los que se refiere el artículo 61.1ª de la Ley.

En la segunda de las alternativas posibles, la opción por la tributación conjunta, además de la acumulación de todos los rendimientos, con las consecuencias que se derivan de la progresividad del impuesto, supondrá la aplicación de la totalidad del mínimo familiar en la única declaración tributaria (familiar), así como la reducción que se contempla para esta modalidad de unidad familiar por el artículo 84 3º LIRPF, que alcanza 3.400 € anuales.

Sin negar al régimen de tributación conjunta su pretensión de cumplir la finalidad básica de corregir o minimizar los efectos adversos que la acumulación de rentas tiene en un impuesto con tarifa progresiva, pudiendo llegar a tributar hasta el 43 por 100, no se puede negar, sin embargo, que su virtualidad práctica real sea la de incentivo fiscal. En particular, es un régimen que beneficia a aquellas unidades familiares matrimoniales, y por ende, también, a las monoparentales, en las que el nivel de ingresos se encuentra concentrado en un solo contribuyente⁴⁰⁴.

los efectos de la opción por el régimen de tributación conjunta, debe interpretarse en el sentido de que el derecho de opción corresponde a los miembros de la unidad familiar que sean contribuyentes, es decir, que hayan realizado el hecho imponible del impuesto. De no ser así, el régimen opcional quedaría restringido a las pocas familias españolas en las que trabajan todos sus miembros. En el sentido que se apunta, vid. los comentarios críticos, plenamente válidos todavía a nuestro juicio, de **ALONSO GONZÁLEZ, L.M.** y **CORONA RAMÓN, J.F.:** *El Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, (Informes), cit. (págs. 71 y 72).

⁴⁰⁴ La existencia de la tributación conjunta en el IRPF, se debe a un intento de mejorar la fiscalidad de quienes se integran en una unidad familiar, reduciendo su carga tributaria, sobre todo en aquellas unidades familiares donde uno de los miembros no obtiene rentas, o las recibe en un proporción muy inferior a la principal, ignorando absolutamente la renta que se deriva del trabajo doméstico. Sobre estas cuestiones, **CARBAJO VASCO, D.:** “Impuestos y género. Algunas reflexiones”, cit. para quien “[...] el carácter secundario y marginal de las fuentes de renta de la mujer casada ha sido la base para conservar, [...] este particular sistema

Junto a la familia matrimonial, se ha reconocido también como unidad familiar fiscal, la denominada familia monoparental. Siempre que exista descendencia, esta modalidad de unidad familiar se constituye en diversas situaciones.

Por una parte, tras la separación judicial, el divorcio o la nulidad matrimonial, sea cuál sea el régimen de custodia que sobre los hijos se haya determinado judicialmente. Por otra, en las situaciones de viudedad. Por supuesto, también cuando no exista vínculo matrimonial, en tanto que la pareja de hecho carece de reconocimiento fiscal alguno en el IRPF⁴⁰⁵.

En aquellas situaciones de convivencia estable de una familia no matrimonial, si uno de los progenitores presentase declaración conjunta, deberá hacerlo con “todos los hijos” (artículo 82.1 2ª), computando, en la única declaración tributaria, la totalidad del mínimo familiar por descendientes⁴⁰⁶.

Además, “nadie puede formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo” (artículo 82.2), lo que permite interpretar, a *sensu contrario*, que sí se podrá integrar dos unidades familiares, aunque de forma alternativa.

de tributación colectiva” (pág. 90). En la misma línea de apreciación, se expresa **RUIZ GARIJO, M.**: “Estado de bienestar, mujeres y política fiscal”, cit, para quien este régimen opcional desincentiva el trabajo femenino fuera del hogar (págs. 38 y 39).

⁴⁰⁵ Interesa destacar la argumentación del Abogado del Estado en la STC 21/2002, de 28 de enero, para quien imposibilitar la opción por la tributación conjunta a quienes no estén unidos por vínculo matrimonial, frente a quien esté casado, determina que, a igualdad de rentas y de cargas familiares, se produzca una diferencia de trato desfavorable y no justificada, contraria al artículo 14 CE (vid. el Apartado 8º de los Antecedentes de la STC 21/2002). Vid. también a **SERNA RODRIGUEZ, A.**: “El régimen de las unidades familiares a la luz de los principios constitucionales de igualdad y de protección a la familia”, en **ÁLVAREZ GARCÍA, S.** y **HERRERA MOLINA, P.M.** (Coord.): *Ética Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. núm. 10/2004, (págs. 107 a 111).

⁴⁰⁶ En el caso de una pareja de hecho de convivencia estable, que tiene hijos menores de edad y que no obtienen rentas, si uno de los progenitores presenta declaración conjunta con todos los hijos, tendrá derecho a aplicar el importe total del mínimo familiar por descendientes, dado que al presentar los hijos declaración, existe un único contribuyente con derecho a la aplicación del mínimo familiar, el progenitor con el que tributan conjuntamente (así se expresa la Res. Vinculante de la DGT, núm. 1400/2007, de 28 de junio [JUR 2007/246129]).

La reducción que se contempla por la opción de la tributación conjunta, se reduce respecto de la general prevista para la unidad familiar matrimonial. En la monoparental la reducción alcanza 2.150 € anuales (artículo 84.2.4º). No obstante, para evitar la aplicación de la exención en los supuestos en los que la familia monoparental sea una mera ficción, creada con la única pretensión de reducir la cantidad a pagar por el IRPF⁴⁰⁷, como cláusula de control, se dispone que “no se aplicará [...] cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar” (artículo 84.2.4º *in fine*).

A nuestro juicio, no hay explicación alguna para negar todo tipo de reducción sobre la base imponible para hallar la liquidable cuando se opta por la tributación conjunta en los términos indicados. En tales situaciones, la Ley del IRPF no solo no se reconoce a la pareja de hecho como unidad familiar, sino que, por el contrario, injustificadamente, se les sanciona⁴⁰⁸.

En tales circunstancias, sin embargo, la consideración de familia monoparental no se altera, aunque no podrán optar por tributar de forma conjunta con “todos sus hijos”, más que alternativamente.

Como se observa, el otro progenitor no podrá adecuar la tributación a sus circunstancias en ese mismo período impositivo, en la medida que concurre una situación personal no reconocida por el Derecho Tributario estatal, cual es la de no estar casado, de forma que aun ejerciendo la patria potestad y, por tanto, la custodia como una de sus facetas, cohabitando con sus descendientes

⁴⁰⁷ En este sentido, **PEÑA ÁLVAREZ, F.**: “Contribuyentes. tributación familiar”, en la obra colectiva *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, (pág. 215).

⁴⁰⁸ Aunque se admita legalmente que el padre o la madre con todos sus hijos opten por la tributación conjunta, aquellas parejas de hecho de convivencia plena y estable, perderán la aplicación de la reducción preferente si quedase acreditada la convivencia simultánea de ambos progenitores con sus hijos. En este sentido, por todos, **ANTÓN PÉREZ, J.A.**: “Tratamiento de la familia”, en *El nuevo modelo del IRPF tras la reforma de la Ley 36/2006*, cit, (págs. 268 y 269).

menores de 25 años, que no obtienen renta alguna y, por ende, tampoco presentan declaración del IRPF, no podrá aplicar el mínimo familiar.

Tras el importante pronunciamiento jurisprudencial que anuló el régimen obligatorio de acumulación de rentas, el IRPF se ha individualizado, gravando la renta que corresponde a la persona física, única que puede ser considerada como contribuyente. A esta deben referirse todas las rentas y elementos esenciales del gravamen, como el hecho imponible, la base imponible o la liquidable, así como la individualización de los rendimientos en función del origen o fuente de la renta.

El régimen de tributación conjunta, en el sentido que exponemos, se presenta como un auténtico obstáculo hacia la plena individualización del impuesto, además de no permitir la adecuación de la tributación a las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, y por ende, violentar el principio de capacidad económica⁴⁰⁹. En las situaciones de separación judicial y de divorcio, así como en las de cese de la convivencia de una pareja de hecho, el criterio administrativo que permite la aplicación del mínimo familiar por descendientes, resulta ser excesivamente simplista y enormemente restrictivo. Quien tenga judicialmente atribuida la custodia aplicará el mínimo familiar por

⁴⁰⁹ En esta línea, para **CHICO DE LA CAMARA, P.**: “STC 21/2002, de 28 de enero: la modalidad de tributación conjunta en el IRPF de los matrimonios con hijos, en contraste con las parejas separadas legalmente no lesiona el principio de igualdad tributaria”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 127, mayo 2001, pese a la doctrina sentada por el Alto Tribunal [refiriéndose a la derivada de las SSTC 47/2001, de 15 de febrero y 212/2001, de 29 de octubre], el régimen fiscal que desde 1998 [y se mantiene tal cual tras la reforma de 2006] se diseña en relación con la unidad familiar y, por ende, con la opción por la tributación conjunta, por el propio juego de la progresividad del impuesto, si bien no se discrimina directamente a los matrimonios con hijos de aquellos progenitores que conviven *more uxorio* con los hijos o que se encuentren separados legalmente, sí podría existir cierta tensión con el principio de protección a la familia (pág. 169). Vid. también **CARBAJO VASCO, D.**: “La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2003, (págs. 9 a 24). En la misma línea, **GUERRA REGUERA, M.**: “La familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en la obra colectiva *La Familia ante el Derecho Tributario*, XIII Congreso Internacional de Derecho de Familia [ed. **JAVIER LASARTE ÁLVAREZ**], Ed. Comares, Granada, 2005, (págs. 28 y 29).

descendientes en su totalidad⁴¹⁰, como si el no custodio careciese ya de obligación alguna de mantenimiento de sus hijos tras la concurrencia de la crisis familiar.

A quien no se le atribuya la custodia se le niega la compensación fiscal de los gastos de mantenimiento de sus hijos. La patria potestad y el régimen de visitas judicialmente determinado, son conceptos que no presentan relevancia fiscal alguna. Por el contrario, se distorsiona el sistema articulando un mecanismo específico y exclusivo que desagrega la base liquidable en dos fracciones.

La imposibilidad de adecuar el gravamen a las circunstancias subjetivas en los casos opción por la tributación conjunta, no es una situación que resulta exclusiva de la familia no matrimonial, sino de la familia monoparental como unidad familiar fiscal.

En este sentido, unos contribuyentes divorciados con hijos comunes, a quienes se les haya atribuido judicialmente la custodia compartida, verán igualmente que la “adecuación del impuesto a sus circunstancias” brilla por su ausencia, puesto que la opción por la tributación conjunta queda reducida a quien tenga atribuida judicialmente la custodia.

Con la nueva situación jurídica que nace tras la crisis familiar, se constituye una familia monoparental, lo que permite sin duda optar por tributar de forma conjunta. Sin embargo, si la custodia es compartida, ¿con quién integran la unidad familiar los hijos, con el padre o la madre?, por tanto, ¿quién se aprovecha de la reducción preferente que al efecto se contempla?

La cuestión no se presenta pacífica, y se complica, además, cuando se hayan fijado alimentos judiciales para uno o ambos progenitores⁴¹¹. En efecto, si hay

⁴¹⁰ Sin pretensión de exhaustividad, vid. las RR Vinculantes de la DGT núms. 1412/2007, de 29 de junio (JUR 2007/246148), 1400/2007, de 28 de junio (JUR 2007/246129), 1289/2007, de 18 de junio (JUR 2007/368378), 1075/2004, de 23 de abril (JUR 2004/159099).

prestación por alimentos judicialmente reconocida, el pagador deberá aplicar el mecanismo establecido en los artículos 64 y 75 de la Ley del impuesto, pero si la custodia es compartida y los alimentos se satisfacen por ambos padres judicialmente, las cuestiones se multiplican: ¿quién aplica este mecanismo, el padre o la madre?, ¿deben computar el mínimo por descendientes al 50 por 100, como establece la Ley del impuesto?, o ¿aplican los beneficios fiscales de forma alternativa por datos aleatorios como son la fecha del devengo, o la convivencia en una determinada fecha?

En el orden de consideraciones que exponemos, consideramos plenamente aplicable aquí la doctrina indicada que obvia la fecha del devengo del impuesto como referencia legal para determinar las circunstancias personales y familiares del contribuyente, admitiendo el prorrateo del mínimo familiar entre los progenitores no convivientes, independientemente de quien conviva con los descendientes en aquella fecha.

La referencia legal a la “[...] situación existente a 31 de diciembre” [artículo 82.3)] para la determinación de los miembros de la unidad familiar, debe relativizarse en las situaciones de custodia compartida, de forma que la opción por la tributación conjunta, y por ende la aplicación de la reducción que por su ejercicio se contempla, corresponderá a uno u otro progenitor con “[...] todos sus hijos [...]”, según cuál sea el período impositivo que libremente decidan, pues “la opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos” (artículo 83.1 *in fine*).

El otro progenitor deberá tributar individualmente pues no conforma unidad familiar alguna. De forma que, si se ha satisfecho una anualidad por alimentos

⁴¹¹ Consideramos que es perfectamente posible que la decisión judicial que conviene la custodia compartida fije, adicionalmente, el importe de la anualidad por alimentos en favor de uno de los progenitores (previsiblemente quién mayor capacidad económica tenga), o de ambos, para que cumplan con su obligación de mantenimiento durante los períodos de tiempo en los que no concurra la convivencia. Sobre este aspecto, vid. *infra*, apartado siguiente.

a los hijos, a nuestro juicio, no se podrá negar la aplicación del mecanismo específico de tributación previsto para estas prestaciones económicas.

La doctrina administrativa se muestra clara a la hora de considerar que el mínimo familiar por descendientes debe ser objeto de prorrateo entre los ascendientes en los términos legales (artículo 61.1ª)⁴¹². Tras aseverar el criterio ya conocido de que el mínimo por descendientes corresponde a quien según la sentencia de separación o convenio regulador aprobado judicialmente tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha del devengo del impuesto, afirma que “procederá el prorrateo por parte iguales cuando la guarda y custodia sea compartida, con independencia de quien sea el progenitor con el que convivan a la fecha del devengo”⁴¹³.

Se ha de tener en cuenta, no obstante, la imposibilidad material de ejercicio simultáneo de la custodia compartida, por faltar el requisito que al efecto se precisa, cual es la convivencia [diaria y constante] de ambos progenitores con sus hijos, lo que implica alternancia y no simultaneidad.

Por tanto, son diversas las situaciones de convivencia de los hijos con sus padres, que, sin duda, pueden suponer un reparto de tiempo de la convivencia para su ejercicio que no sea exactamente igualitario para cada uno de los contribuyentes, así como un reparto diferente de tareas, funciones y

⁴¹² Consideramos que el criterio expreso administrativo excluye automáticamente la aplicación de la especificidad y particularidad del régimen previsto para gravar los alimentos a los hijos, aunque una sentencia haya establecido expresamente la obligación de pagar la anualidad a los mismos.

⁴¹³ Por todos, la Res. Vinculante de la DGT, núm. 2039/2006, de 13 de octubre [JUR 2006/291571], que, en coherencia con el criterio manifestado por este Centro Directivo con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 15/2005, en RR núms. 314/2004, de 17 de febrero [JT 2004/419] y 1973/2002, de 19 de diciembre [JUR 2003/48388], consideran que “el mínimo por descendientes corresponderá a quién, según la sentencia de separación o el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del Impuesto, [...]. 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 de devengo”.

aportaciones económicas que cada progenitor se obliga a asumir en razón de factores diversos, relacionados directamente con el bienestar de los hijos, como la edad, su comodidad o el aprovechamiento escolar, entre otros relevantes.

En tales circunstancias, ambos contribuyentes custodios conviven con sus hijos, menores de edad, de ahí que la doctrina administrativa haya admitido, sin género de duda, que se apliquen el mínimo familiar por descendientes “por partes iguales” (artículo 61.1º LIRPF), pues no se admite otro tipo de prorrateo diferente.

Aunque la custodia decretada judicialmente sea compartida entre los progenitores, la convivencia respectiva con sus hijos no tiene porqué repartirse en períodos iguales de tiempo, lo que debiera tenerse en cuenta para lograr una adecuada distribución cuantitativa de la figura compensatoria, admitiendo la relevancia del número efectivo de días de convivencia y el grado de dependencia económica.

Debiera admitirse, por tanto, el prorrateo del mínimo familiar por descendientes entre los sujetos con derecho a su aplicación en la proporción que les pueda corresponder. Solo en los casos en los que no pueda acreditarse con certeza una distribución diferente, el mínimo familiar se prorratearía por partes iguales.

III. El tratamiento dispensado a las pensiones por alimentos en las Leyes reguladoras del IRPF

1. Introducción

Las pensiones por alimentos constituyen otra de las previsiones económicas que surgen tras la crisis familiar y cese de la convivencia, ya sea como consecuencia de la ruptura del matrimonio por separación, divorcio o nulidad, ya sea como consecuencia de la ruptura de una pareja de hecho, sobre todo si los destinatarios

de aquélla prestación son los hijos del matrimonio o de la convivencia *more uxorio*.

En tales situaciones, el estado civil de los progenitores, casados o no, se presenta irrelevante, puesto que el bien jurídico protegido son los destinatarios de los alimentos y no sus prestadores.

El interés de los hijos es una finalidad común para el conjunto de las relaciones paterno-filiales, lo que supone que, indudablemente, tendrá reflejo en las crisis familiares. De ahí que el convenio regulador suscrito con ocasión de la separación o el divorcio, los cónyuges deban fijar la “contribución a las cargas del matrimonio y alimentos”, en la medida que ninguna de las situaciones de ruptura de pareja eximen a los padres de cuidar y velar por los hijos [artículos 39.3 CE y 90. d) y 92.1 Cc]. En el mismo sentido, deberán determinar el progenitor que asumirá individualmente su guarda y custodia, sin perjuicio de que, tras la reforma materializada por la Ley 15/2005, aquélla se atribuya a ambos padres conjuntamente.

Las obligaciones alimenticias presentan un contenido idéntico y se materializan entre personas unidas por el mismo vínculo de parentesco, aunque son obligaciones diferentes, como vimos en el Capítulo I, y diferente es también el régimen fiscal que se diseña para cada una de estas obligaciones.

Los satisfechos a los hijos permiten aplicar un mecanismo de dilución de la progresividad impositiva, al aplicar la tarifa del impuesto de forma separada a la anualidad y al resto de los componentes de la base liquidable general, con la consiguiente reducción de la cuota tributaria.

Correlativamente, se califican como renta exenta para los hijos perceptores [artículo 7 k) LIRPF]⁴¹⁴, con independencia de que el pagador esté casado o no,

⁴¹⁴ Dado que en la mayor parte de los casos es la madre la que queda conviviendo con los hijos tras la separación o divorcio (podríamos añadir también los casos de ruptura de una

pues lo relevante para su aplicación fiscal no es más que el pago de los alimentos se haya sido decretados judicialmente y materializado de forma efectiva.

Por su parte, al resto de las pensiones alimenticias satisfechas entre parientes se les asigna un régimen fiscal idéntico al que corresponde a las pensiones compensatorias [artículos 17.2 f) y 55 LIRPF], de ahí que, para evitar reiteraciones excesivas, algunos de los comentarios realizados sobre ésta en el capítulo precedente sean plenamente aplicables.

Tal diversidad de trato, que analizamos más adelante, no se presenta, sin embargo, pacífica ni en la doctrina ni en la jurisprudencia.

Para concluir con este apartado, resta señalar que la obligación legal de prestar alimentos no presenta todavía un régimen fiscal homogéneo para todas las relaciones jurídicas de donde puede nacer. Desde la reforma de 1978 hasta la de 2007, el IRPF ha regulado las pensiones alimenticias de forma diferente según su clase, tanto en el perceptor como en el pagador de la anualidad.

En algunos momentos, las ha calificado como alternaciones de patrimonio, en otros, como gastos excepcionales, se ha admitido su deducción de la base del impuesto, incluso períodos en los que se ha articulado un mecanismo *ad hoc*. Por este motivo, antes de afrontar el tratamiento tributario que la Ley 35/2006 dispensa a tales prestaciones, creemos adecuado reflejar, siquiera sea

familia no matrimonial o pareja de hecho) por haberle sido atribuida la custodia, la calificación de la anualidad por alimentos a los hijos como renta exenta, podría considerarse como una medida beneficiosa para las mujeres. Así se expresan **CUBERO TRUYO, A. y JIMENEZ NAVAS, M.M.**: “El tratamiento de la mujer en el IRPF...”, cit, quienes señalan que la principal ventaja de las unidades familiares monoparentales está en la tributación conjunta, de forma que si no existiese la exención de la anualidad percibida por el hijo, debiera ser incluida en la declaración conjunta de la madre, a no ser que se optara por sendas declaraciones individuales, en cuyo caso perdería la reducción de las familias monoparentales; por ello, concluyen que “la madre se convierte [...] en la beneficiada indirecta de la exención” (pág. 87).

brevemente, el régimen fiscal que la institución alimenticia ha sufrido en las distintas Leyes reguladoras del impuesto.

2. Período 1979-1991

Las anualidades por alimentos a las que se otorgaba relevancia fiscal en la Ley de 1978 eran exclusivamente las satisfechas entre cónyuges, siempre que fuesen reconocidas por decisión judicial.

En la medida que no se podían encuadrar en ninguna de las fuentes de renta gravadas por el impuesto, la calificación que se otorgó, para el perceptor, fue la de incrementos de patrimonio. Para el pagador, por su parte, la lógica y correlativa calificación fue la de disminución patrimonial⁴¹⁵.

El problema esencial de esta regulación, consistía en el reconocimiento único y exclusivo de las anualidades que se satisfacían entre cónyuges por decisión judicial, obviándose el resto de las prestaciones alimenticias reconocidas por el Derecho sustantivo, lo que evidentemente dio lugar a las más que justificadas críticas de la doctrina tributaria⁴¹⁶.

La decisión judicial constituía el requisito imprescindible para poder computar la anualidad como disminución patrimonial del cónyuge obligado a abonarla, impidiéndose, por tanto, la deducción de las obligaciones alimenticias pactadas contractualmente, ya sean entre cónyuges en el seno de una familia estable, o

⁴¹⁵ Vid. los artículos 7.4 y 20 doce de la Ley 44/1978 y 89 del Reglamento, regulado por el RD 2615/1979, de 2 de noviembre (BOE de 14, 15 y 16 de noviembre de 1979).

⁴¹⁶ En la línea que se indica, puede verse, a **ABELLÁ POBLET, E.**: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Abellá, Madrid, 1980, (pág. 498); **ALSINA RIUBRUGENT, E. y ARIAS VELASCO, J.**: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Bosch, 1980, (pág. 169); **RODRÍGUEZ MIRANDA, S. y SEMPERE RODRÍGUEZ, F.**: *Régimen fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio y disminuciones de patrimonio*, Ediciones del Foro, Madrid, 1980, (pág. 206). **RODRÍGUEZ PÉREZ, H.**: “Incrementos y disminuciones patrimoniales. Determinación de la base imponible y compensación de pérdidas”, *Crónica Tributaria*, núm. 33, 1982, (págs. 285 y 286).

por supuesto, entre la pareja de una familia no matrimonial⁴¹⁷, e incluso las satisfechas en la más absoluta normalidad paterno-filial⁴¹⁸. No se permitía, ni siquiera, aplicar la deducción para el pagador de los alimentos satisfechos a los hijos en los supuestos de separación matrimonial.

Aquella podía fijar el pago de alimentos a favor del ex-cónyuge y de los hijos del matrimonio, o pareja, y sin embargo solo se concedía relevancia fiscal a los satisfechos entre los cónyuges separados, obviando los correspondientes a los hijos, cuando ya nuestra Carta Maga reconocía en su artículo 39 una especial protección. Tampoco se admitía practicar la deducción prevista por hijos para el progenitor no custodio, en la medida que era requisito necesario para ello, entre otros habituales, la convivencia.

A pesar de esta importante restricción normativa, el Reglamento de 1979 sí hizo referencia, en un sentido amplio, a los alimentos satisfechos a los hijos, ascendientes y hermanos, otorgándole la extraña calificación de “gasto excepcional no suntuario”⁴¹⁹. Aquellos cuya realización, de acuerdo con nuestro

⁴¹⁷ El Dictamen del Consejo de Estado sobre el Proyecto de Reglamento de 1981 advertía de la necesidad de aplicar este régimen tributario a las obligaciones por alimentos que fueran fruto de un convenio entre alimentario y alimentista [el contrato de alimentos de los actuales artículos 1791 y ss Cc], aunque exigiendo las pruebas y garantías necesarias para evitar fraudes de ley. Tal pretensión hubiese permitido que las prestaciones alimenticias satisfechas entre convivientes de hecho adquiriesen relevancia fiscal. En la misma línea, **RODRÍGUEZ MIRANDA, S.** y **SEMPERE RODRÍGUEZ, F.**: *Régimen fiscal de los incrementos...*, cit, (pág. 206). **DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.**: “Cálculo y determinación de los incrementos y disminuciones de patrimonio”, *Carta Tributaria*, núm. 6, 1985, (pág. 18).

⁴¹⁸ Sí se permitía sin embargo aplicar las deducciones de la cuota por circunstancias personales y familiares. Tal es el caso de la originaria deducción por matrimonio, sustituida desde 1988 por la deducción por tributación conjunta (e instaurada nuevamente por la Ley 35/2006), y la deducción por descendientes.

⁴¹⁹ Tal calificación, en palabras de **FERREIRO LAPATZA**, no parece muy afortunada ya que el concepto de “anualidad” se opone frontalmente a la “excepcionalidad” (**FERREIRO LAPATZA, J.J.**, **LASARTE ALVAREZ, J.**, **MARTÍN QUERALT, J.**, **PALAO TABOADA, C.**: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983, [pág. 84]).

ordenamiento jurídico, eran exigidos al contribuyente por razones familiares, personales o de parentesco y tenían un carácter esporádico u ocasional⁴²⁰.

En esta línea se expresaba el Reglamento de 1981⁴²¹, aunque la regulación de “gastos excepcionales no suntuarios” se presentaba más exhaustiva, al regular de forma expresa, además de los alimentos que no fuesen entre cónyuges, otro tipo de gastos familiares y personales, como los de boda de los hijos del contribuyente o la adquisición de su ajuar, el bautizo o la primera comunión, los gastos de defunción o enfermedad grave de familiares, cónyuge e hijos⁴²².

Aunque lo que resulta más extraño, era el diferente tratamiento que el mismo Reglamento de 1981 dispensaba a un gasto, o renta aplicada, en función de quién fuese su causante, de manera que la naturaleza del mismo podía pasar de calificarse como “disminución patrimonial” si la prestación económica por alimentos que se satisfacía por decisión judicial lo era entre cónyuges, a calificarse como “gasto excepcional no suntuario” en los demás casos.

⁴²⁰ Tal es el caso, por ejemplo, de los ocasionados por estudios en territorio nacional, con motivo del desplazamiento del hogar familiar de los hijos que daban derecho a la deducción en cuota (artículo 121.2), siempre que correspondiesen a estancia y manutención y fuesen satisfechos a personas o entidades dedicadas legalmente al hospedaje [apartado 1) artículo 123.1.d)]. Vid. **GÓMEZ SANTIAGO, J.:** “Los gastos excepcionales no suntuarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria.*, núm. 45, 1983, para quien se trata de otro tipo de gastos que no resisten una confrontación con el requisito de excepcionalidad, ya que una vez producido el acto generador de los mismos, la obligación puede perdurar ininterrumpidamente durante un largo período de tiempo, lo que niega su posible carácter de gasto esporádico u ocasional, (pág. 96). También a **GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, E.:** “Aspectos subjetivos, imputación de rendimientos y deducciones de la cuota”, *Crónica Tributaria*, núm., 33, 1980, (págs. 230 y 231), y **APARICIO PÉREZ, A. y MONASTERIO ESCUDERO, C.:** “Las deducciones de la cuota en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 38, 1981, (pág. 23).

⁴²¹ RD 2384/1981, de 3 de agosto, del IRPF.

⁴²² Un comentario general sobre el sistema de deducciones en la cuota por circunstancias personales y familiares en la Ley del IRPF durante el período 1978-1998 puede verse en **ÁLVAREZ GARCÍA, S.:** *La tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas en España (1978-1998)*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1998, (págs. 87 a 124 y 164 a 167).

La Ley de 1978 fue objeto de nueva redacción en este punto por la Ley de 1985, disponiendo para las anualidades por alimentos y pensiones compensatorias, por supuesto satisfechas ambas por decisión judicial, que debían computarse como incremento patrimonial en el perceptor, minorando en consecuencia los rendimientos del ejercicio en el obligado a satisfacerlas.

A diferencia de la regulación originaria, la reforma de 1985 otorga relevancia tributaria a la totalidad de las anualidades por alimentos reconocidas por el Derecho civil, pero no las calificaba como disminución patrimonial, sino como partida negativa que minoraba los rendimientos del ejercicio en el obligado a satisfacerlas, concepto no muy claro en la medida que no se vinculaba a ninguna de las fuentes de renta gravadas en el impuesto.

La razón fundamental de este cambio, sin embargo, era evitar para el pagador el tratamiento tributario de disminución patrimonial, puesto que se le hubiesen cercenado las posibilidades reales de su utilización práctica, dada las limitaciones que en la compensación de los decrementos patrimoniales instauró la Ley de 1985. Se optó, por tanto, por conferir un tratamiento fiscal asimétrico y no considerar los pagos como disminución patrimonial al tratarse de una renta periódica y anual de difícil compensación, sólo con incrementos de patrimonio⁴²³.

⁴²³ Sobre este aspecto, **DE LEÓN CABETA, C.**: “El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. núm. 19 de 2005, para quien la reforma de 1985 supuso una importante quiebra del diseño del sistema de tributación de las ganancias de patrimonio, cuando fundamentándose en que muchos contribuyentes declaraban minusvalías patrimoniales, cuestión bastante lógica en un momento de crisis como aquel, se limitó la compensación de las pérdidas con el resto de rentas, con las que sí se integraban las ganancias (págs. 8 y 9). También, **AA.VV.**: *Las Nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre el Patrimonio*, Arthur Andersen. Asesores legales y Tributarios y Cía, SRC, Madrid, 1991, (pág. 395). En la misma línea se expresa **PALAO TABOADA, C.**: “La reforma de la tributación de los incrementos patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta”, *Papeles de Economía Española*, núms. 30 y 31, 1987, (págs. 200 a 202). **RODRIGO SAUCO, F.**: “La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc núm. 2, 2002, (págs. 14 a 17). **ZÁRATE MARCO, A.**: “Las relaciones entre la tributación de diferentes unidades impositivas: una constante en el IRPF (1979-1999)”, cit, (págs. 161 y 162).

3. Período 1992 a 1998

La Ley de 1991 modificó de forma sustancial el régimen tributario de las prestaciones por alimentos dispensado por anteriores regulaciones. Como importante novedad, se regulaba entre las rentas exentas “las anualidades por alimentos percibidas de los padres por decisión judicial” [artículo 9.1 k)]⁴²⁴, lo que suponía gravar tales prestaciones en la persona obligada a satisfacerlas, sin que la entrega supusiera minoración alguna de sus rendimientos.

La capacidad económica susceptible de someterse a tributación se trasladaba de esta forma del perceptor de la anualidad, los hijos, al pagador, aunque para el Tribunal Constitucional los alimentos a los hijos constituyen una mera aplicación de renta por un deber constitucional, en lugar de una verdadera traslación de capacidad económica⁴²⁵.

En cualquier caso, la exención obedece a claros motivos de protección integral de los hijos y de la familia *ex* artículo 39 CE. Como ha indicado la STC 33/2006, “el legislador bien ha podido tener en cuenta que las aplicaciones de rentas efectuadas por los padres para cumplir el deber de alimentos para con los hijos, cuando no media resolución judicial, no se consideran renta obtenida para los hijos en ningún caso, ni siquiera cuando el padre opte por el régimen de tributación individual”.

Las razones para el cambio de tratamiento, se esgrimía, eran de estricta justicia, pues se pretendía equiparar el impacto que en las obligaciones fiscales de los padres tenía el mantenimiento de los hijos, de modo que no se discriminase a quien en una situación de estabilidad matrimonial afrontase el mantenimiento de

⁴²⁴ El artículo 9.1 k) de la Ley de 1991 [igual que el artículo 7 k) de la Ley de 1998] se limitaba a declarar la exención para las cantidades que los hijos percibieran en concepto de alimentos por decisión judicial, sin señalar si debían ser o no menores de edad, lo que llevó a interpretar que resultaba de aplicación en todo caso, con independencia de cuál fuese la edad del hijo.

⁴²⁵ Vid. la STC 33/2006, de 13 de febrero (fdº. 6).

aquéllos, frente a quien, como consecuencia de situaciones de crisis familiar, atendiese esas mismas obligaciones cuantificadas por un juez.

A este respecto se pronuncia la STC 1/2001, de 15 de enero⁴²⁶, cuando manifiesta que “el legislador tributario no ha previsto deducción alguna en el IRPF por razón de la renta consumida en cumplir con el citado deber” [refiriéndose al deber de alimentos a los hijos].

Al excluir tal posibilidad, sigue diciendo que “[...], la Ley 18/1991 no hizo otra cosa que equiparar la situación de aquellos padres separados o divorciados a la de todos los demás, que por imperativo constitucional (artículo 39.3) y legal (artículos 110, 111 y 143 Cc) han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos, sin que exista una decisión judicial que se lo imponga” [fdº 3]⁴²⁷.

⁴²⁶ No puede discutirse la importancia y relevancia potencial de este pronunciamiento, por recoger dos temas fuertemente debatidos. Por un lado, la relación directa que existe entre los artículos 14 y 31.1 CE, y por otro, la consideración de la convivencia como requisito necesario para la deducción de las cargas familiares por descendientes. Sobre el particular, vid. **FERNÁNDEZ CABANILLAS, F.J.**: “IRPF y familia en España: reflexiones ante la reforma”, cit, quien sostiene que el recurrente erró al basar su pretensión de inconstitucionalidad por infracción del artículo 14 CE (igualdad) en supuesta discriminación respecto de su ex-esposa. Para el autor, el contribuyente separado legalmente o el soltero progenitores están evidentemente discriminados negativamente, pero respecto al separado/soltero sin hijos (“impuesto sobre la paternidad”), y, si es gravado por una renta no discrecional (pensión por alimentos a los hijos), además se vulnera el principio de capacidad económica (artículo 31 CE) [pág. 20]. En el mismo sentido, **GONZÁLEZ MAGRO, V. y GARCÍA CARRETERO, B.**: “STC 1/2001, de 15 de enero. Tributación por la pensión de alimentos fijada en un convenio de separación matrimonial y Sentencia que no da respuesta a la alegación sobre una deducción del impuesto: supuesta vulneración del derecho a la igualdad y vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (incongruencia)”, *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001, (págs. 127 a 131).

⁴²⁷ Que el artículo 71.2 LIRPF de 1991 impida la reducción de la base imponible del impuesto en la cuantía de la pensión por alimentos satisfecha a los hijos del sujeto pasivo, respeta escrupulosamente el texto constitucional, dada la generalidad con la que el principio de capacidad económica se define por la jurisprudencia constitucional: “basta con que la capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador”, dicen las SSTC 37/1987, de 26 de marzo [fdº 13] y 14/1998, de 22 de enero [fdº. 11 b)]. En la misma línea **ALTOZANO FERRAGUT, I. y SANCHO CALABUIG, J.**: *Tributación de la familia*, Ciss, Madrid, 1996, (pág. 27). Para

Sin embargo, aunque el fundamento sea el indicado, no existen razones para que no se hubiese seguido el mismo criterio para las pensiones compensatorias, y sobre todo, carece de fundamento, que se niegue al padre separado y divorciado toda deducción en cuota por sus hijos dependientes económicamente, así como la deducción prevista por gastos de enfermedad y de custodia de niños.

El propio Tribunal Constitucional manifiesta que reconocer exclusivamente a los padres alimentantes que no conviven con sus hijos, el derecho a reducir de la base imponible del tributo el coste de su manutención, sería tanto como establecer un privilegio fiscal discriminatorio frente al genérico deber de contribuir del artículo 31.1 CE, sin justificación que lo legitime, fundamentando su postura nuevamente en dos aspectos.

Por una parte, los alimentos a los hijos suponen un “gasto corriente o mero consumo de renta”, de forma que, como ocurre con las restantes aplicaciones de renta, no tiene por qué generar un derecho a su reducción de la base imponible del impuesto. Por otro, la finalidad y forma de determinación de la pensión de alimentos a los hijos y la pensión de alimentos a otros parientes son distintas⁴²⁸.

PÉREZ ROYO, I.: *La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1991, aunque considera que el fundamento de la exención hay que encontrarlo en que las pensiones tienen para el cónyuge separado o divorciado la misma consideración de aplicación de renta -irrelevante fiscalmente- que para el que no lo está, añade que tal previsión, sin duda, viene a encarecer el divorcio en nuestro país (pág. 25).

⁴²⁸ En consecuencia, concluye nuestro Alto tribunal, que “habiendo optado el legislador tributario por no permitir la deducción de aquel coste en la base imponible, lo ha hecho dispensando un trato igualitario a todos los contribuyentes que, *ex Constitutione*, deben concurrir al sostenimiento de sus hijos, puesto que a ninguno de ellos permite reducir su base imponible en lo que podría denominarse [...] coste de mantenimiento de los mismos” (STC 57/2005, de 14 de marzo [fdº, 4]). En este sentido, vid. las apreciaciones críticas que sobre esta sentencia realiza **CHICO DE LA CAMARA, P.:** “STC 57/2005, de 14 de marzo: La imposibilidad para el progenitor de deducirse las anualidades por alimentos en favor de los hijos no lesiona el principio constitucional de igualdad”, *Crónica Tributaria*, núm. 126/2008, (págs. 162 a 164).

En esta línea de restricción, resulta de interés, adicionalmente, la STC 33/2006, que declara la igualdad del tratamiento fiscal que el IRPF de 1991, otorga a las pensiones alimenticias satisfechas a favor del cónyuge y parientes, en relación con las que perciben los hijos, en cuanto que la finalidad del pago de cada una de estas prestaciones es diferente⁴²⁹.

Con esta regulación se pretendía cumplir con el principio de igualdad, al tratar de la misma manera a los padres separados o divorciados y aquellos otros que no lo estuvieran, aún teniendo que hacer frente a los mismos gastos.

El resultado de este tratamiento, sin embargo, se presentaba, a nuestro juicio, poco favorable para el contribuyente, puesto que el tipo medio de gravamen que correspondería al hijo sería probablemente inferior al que se aplicaría al progenitor que pagase la anualidad por alimentos. De ahí que, como señalara HERRERA MOLINA, “tal igualdad en la discriminación se presenta contraria al principio de capacidad económica”⁴³⁰.

La exención era de aplicación sólo en los supuestos de anualidades alimenticias satisfechas entre padres e hijos reconocidas judicialmente, quedando excluidas de

⁴²⁹ Este es el criterio que expresan las SSTSJ de Madrid de 31 de marzo de 2004 (JUR 2004, 137419) y 30 de abril de 2004 (JUR 2004, 228287), Cataluña de 18 de junio de 2004 (JUR 2004, 35198) o Andalucía de 10 de enero de 2002 (RJ 2002, 536). Por el contrario, **MUÑOZ CARMONA, I.**: “STC 33/2006, de 13 de febrero: conformidad del principio de igualdad con el régimen tributario de los pagadores de pensiones alimenticias en el IRPF”, *Crónica Tributaria*, núm. 132, 2009, para quien el Tribunal Constitucional podría haber arrojado más luz acerca de la importante cuestión, de la relación que existe entre los artículos 14 y 31.1 CE, y especialmente sobre el principio de capacidad económica. Considera el autor, que se ha desaprovechado una buena ocasión para aclarar y racionalizar el régimen tributario de los alimentos (pág. 240). En los mismos términos se expresan **CUBERO TRUYO, A. y JIMENEZ NAVAS, M.M.**: “El tratamiento de la mujer en el IRPF...”, cit., (pág. 90).

⁴³⁰ **HERRERA MOLINA, P.M.**: “El principio del neto subjetivo y la tributación de la familia”, en la obra *Presente y futuro de la imposición directa en España*, cit., (pág. 150). La misma opinión manifiestan, más recientemente, **GOROSPE OVIODO, J.I. y HERRERA MOLINA, P.**: “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, en *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, 2008 [vlex. 38873612], (pág. 14).

su ámbito tanto las satisfechas al cónyuge, las anualidades por alimentos percibidas de los padres sin que medie una decisión judicial y aquellas otras prestaciones que por el mismo carácter se satisfacían entre personas a las que también incumbía tal obligación desde un punto de vista civil⁴³¹.

Por su parte, las pensiones por alimentos que no cumpliesen con los requisitos mencionados, se calificaban como rendimientos del trabajo dependiente. El resto que no fuesen en favor de los hijos, como las satisfechas a ascendientes, a hermanos y a otros descendientes, aunque se computaban en el perceptor como tal rendimiento, permitían, sin embargo, que el pagador redujese su base imponible.

No cabe duda de que el legislador consideró que el deber de mantener a los hijos, era una obligación natural que entra dentro de los gastos corrientes de una persona, y por contra, el mantenimiento de otras, es una carga excepcional que reduce la renta del obligado. Pero en tales circunstancias no existía una adecuada correlación entre los ingresos computables y los gastos deducibles, puesto que, como hemos señalado al tratar las pensiones compensatorias, aún siendo necesaria una decisión judicial para que pueda reducirse la base imponible del sujeto pagador de la anualidad, no se imponía tal requisito para el perceptor, por lo que cualquier anualidad alimenticia debía computarse como rentas del trabajo.

⁴³¹ Cierta sector doctrinal se mostraba crítico en cuanto a la exclusión de la deducción de las cantidades que por alimentos se satisfacían entre padres e hijos, pues el Cc extiende esta obligación de alimentos a otras personas. Tal es el caso de **AGULLÓ AGÜERO, A.**: "Comentarios al artículo 9 de la Ley del IRPF", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta...*, cit, (pág. 176). **SANTIDRIAN, J y MORENO, F.**: *Los nuevos Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1991, (pág. 29).

4. El régimen tributario de los alimentos satisfechos por decisión judicial a los hijos del contribuyente desde 1999

4.1. Cuestiones generales

La Ley 35/2006 mantiene el tratamiento tributario de las pensiones alimenticias en los mismos términos que las precedentes de 1998 y 2004. Las satisfechas a favor del cónyuge, ascendientes y hermanos, junto a las pensiones compensatorias, reducen la base imponible general del impuesto, siempre que, por supuesto, el pago se materialice por decisión judicial (artículo 55). Se impide la reducción de la base imponible, sólo, a las pensiones por alimentos satisfechas por decisión judicial a favor de los hijos del contribuyente⁴³², como se desprende de la norma cuando establece que reducen la base “las pensiones compensatorias a favor del cónyuge [...]” y no las vincula a éste en el caso de las anualidades por alimentos.

Por su parte, las satisfechas a favor de los hijos, situación que generalmente acontece en los supuestos de separación, divorcio y nulidad matrimonial, así como, en general, en cualquier situación de crisis familiar en las que exista descendencia, el progenitor a quien no se atribuya la guarda y custodia de sus hijos, pagador dinerario de la anualidad, aplicará la tarifa estatal y complementaria o autonómica de forma separada a la anualidad y al resto del importe de la base liquidable general, obteniéndose la cuota total por la suma de las partes obtenidas. Dada la progresividad del impuesto, el ahorro impositivo es manifiesto⁴³³.

⁴³² En el sentido indicado en el texto, pueden consultarse las SSTSJ de Andalucía de 31 de octubre de 2008 (JUR 2009/49178), de 26 abril de 2005 (JT 2005\756), de 3 marzo de 2003 (JT 2003\908), de 10 enero 2002 (JT 2002\536) y de 2 de febrero de 2000 (JT 2000/293). También las SSTSJ de Madrid de 20 diciembre de 2006 (JT 2007\662) y de 18 abril de 2001 (JT 001\1197), de Aragón de 23 octubre de 2002 (JT 2003\959), de Cataluña de 9 mayo de 2002 (JT 2002\1487), de 30 julio de 2001 (JT 2001\1672) y de 29 diciembre de 2000 (JT 2001\777), así como de La Rioja de 9 marzo de 2001 (JT 2001\789).

⁴³³ Un contribuyente (A) que tenga una base liquidable de 7.000 € y satisfaga por decisión judicial una anualidad por alimentos de 2.000 € (28'6 por 100 de sus ingresos), no

Correlativa y adicionalmente, las anualidades por alimentos quedan exentas de tributación en el hijo-perceptor, conforme a lo previsto por el artículo 7 k) de la LIRPF. Aunque el principio de capacidad económica exigiría que fuese el hijo quien tributase por la renta que percibe⁴³⁴.

La norma toma continuidad de las precedentes, y justifica la exención por cuanto que viene a equiparar, a efectos fiscales, la situación de los hijos de padres separados que abonan la pensión por alimentos por decisión judicial, respecto de aquellos otros que conviven con sus padres, que asumen su obligación voluntariamente, es decir, sin que un tribunal haya cuantificado el importe de la obligación de mantenimiento⁴³⁵.

En tales circunstancias, la tributación recaerá sobre el pagador de la pensión alimenticia, por la totalidad de la renta obtenida en el período impositivo, en coherencia con el criterio de individualización según el cual la renta

obtendrá ventaja fiscal alguna por el mantenimiento de sus hijos, sobre todo si tenemos en cuenta que se le niega tajantemente la aplicación del mínimo familiar por descendientes, reservado en exclusiva para el progenitor custodio. Por su parte, un contribuyente (B) con una base liquidable de 17.000 € (situado por tanto también en el primer tramo de la escala), y alimentos judiciales por igual importe, 2.000 € (11,8 por 100 de sus ingresos) obtendrá una cuota íntegra total de 1.979,76 €, lo que le supone un ahorro de 864 €, respecto a la aplicación de la tarifa a la totalidad de la base liquidable (17.000 €). Si nos situamos en el último tramo de la tarifa (aplicable a bases liquidables superiores a 53.407,20 €), el ahorro impositivo aumenta, puesto que la diferencia es mayor entre el marginal que se aplica a los ingresos totales (43 por 100) y el que corresponde, generalmente, a los alimentos (24 por 100).

⁴³⁴ Para **SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.**: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, la exención de la renta destinada a los hijos, gravada en la declaración del padre, se presenta de dudoso respeto al principio de capacidad económica, además de no ser compatible con un Impuesto como el de la Renta, que es personal y subjetivo y que no puede atender a datos de terceros, como sería, a estos efectos, el padre (pág. 274).

⁴³⁵ Como hemos expuesto en el apartado precedente, una de las diferencias sustanciales entre el régimen de los alimentos satisfechos por decisión judicial, y los satisfechos en la más absoluta normalidad de convivencia familiar, radica en el hecho de que, mientras los primeros obtendrán un beneficios tributario o ahorro impositivo mayor mientras mayor sea el nivel de ingresos o base liquidable obtenida, pues el mecanismo corrector opera al tipo marginal, los segundos aplican un nuevo sistema de cargas familiares que se traduce en una deducción regresiva, a mayor ingreso menor será la ventaja.

corresponde al titular de la fuente u origen de la misma (artículo 11.1 LIRPF) Se obvia, no obstante, la transferencia efectiva de capacidad que se genera entre las partes de la relación paterno-filial.

La redacción originaria restringía la aplicación de este régimen fiscal, precisamente, a los alimentos satisfechas a los hijos “como consecuencia de separación legal o divorcio”, precisión que, sin embargo, se eliminó, de forma que podrá ser aplicado ante cualquier pensión alimenticia satisfecha por los padres a los hijos por decisión judicial⁴³⁶, lo que admite una simple reclamación de alimentos por los descendientes, hijos mayores de edad, en los términos del artículo 143 Cc.

La limitación sólo en los casos de separación matrimonial o divorcio, suponía un agravio comparativo respecto a los matrimonios no separados y parejas de hecho. A pesar de ello, aunque la modificación fuese mucho más equilibrada y coherente supone que los perjudicados ahora sean los padres que prestan alimentos a sus hijos sin mandato judicial⁴³⁷.

El progenitor que paga la anualidad por alimentos, por existir una decisión judicial que cuantifica su importe, no podrá aplicar el mínimo familiar por descendientes si no cuenta con su custodia, ya sea exclusiva o compartida, lo que impide la justa compensación del coste económico que su mantenimiento representa, por el simple hecho de que no concurre uno de los presupuestos de hecho sobre los que se configura el derecho al mínimo familiar por descendientes, cual es la convivencia paterno-filial de forma constante y

⁴³⁶ En este sentido, **GABINETE JURÍDICO DEL CEF.**: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007, (pág. 647).

⁴³⁷ Vid. entre otros, a **SIMÓN ACOSTA, E.**: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, pág. 247. **SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.**: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, (pág. 275). **GOROSPE OVIEDO, J.I.** “El nuevo régimen fiscal de los planes de pensiones y mutualidades de previsión social y de las anualidades por alimentos en el IRPF”, *Revista Impuestos*, núm. 10, mayo de 2000 (págs 463 y 464).

cotidiana, negando toda relevancia al régimen de visitas y, como vimos, a la dependencia económica.

Para solventar tan notoria desventaja para quién satisface la pensión por alimentos, la legislación de 1998 diseñó un mecanismo corrector que permitía mitigar el impacto de la progresividad de la tarifa sobre la renta neta obtenida, lo que supuso la creación de un beneficio fiscal indirecto, en tanto que estructuraba la base liquidable en dos partes autónomas e independientes, gravándolas de forma diferenciada.

Por el contrario, la complejidad que se introduce en el actual sistema de compensación de cargas de la familia, obliga a aplicar la tarifa del impuesto hasta 6 veces en los casos de pago de anualidades por alimentos⁴³⁸.

En un primer momento, habrá que desagregar la base liquidable en dos partes y aplicar separadamente la tarifa estatal a cada una de ellas. En un segundo momento, se deberá repetir la operación, esta vez para determinar la cuota íntegra autonómica o complementaria.

Por último, en coherencia con la nueva articulación técnica del mínimo personal y familiar integrado en la tarifa, se dispone, adicionalmente, que la suma de las cantidades obtenidas (la cuota de la anualidad por alimentos más la

⁴³⁸ La complejidad se incrementa en aquellos casos en los que el contribuyente perciba rentas exentas con progresividad. Aunque no tributa efectivamente en el impuesto, se toman en consideración para determinar el tipo de gravamen al que se someten las demás rentas. En tales circunstancias, la renta exenta con progresividad deberá repartirse proporcionalmente a la cuantía de los alimentos establecidos judicialmente y al resto de la base liquidable general. Así se expresa el **GABINETE JURÍDICO DEL CEF.**: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, [pág. 648]. En el mismo sentido, respecto a la Ley precedente, vid. a **BERMEJO BONED, R.**: “Determinación de la cuota íntegra y líquida estatal y gravamen autonómico o complementario”, en *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, (pág. 932). Por el contrario, un criterio diferente se mantiene por la **AGENCIA TRIBUTARIA**: *Manual Práctico del Impuesto sobre Sociedades 2009*, Catálogo General de Publicaciones Oficiales, Madrid, 2010, que estima que la renta exenta con progresividad debe añadirse al resultado de reducir la base liquidable general en el importe de la anualidad (págs. 393 y 394).

cuota del resto de la base liquidable) se minorará en el importe de aplicar la escala del impuesto “[...] a la parte de base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 € anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración”⁴³⁹.

El fundamento del incremento del mínimo existencial en estas circunstancias subjetivas, se encuentra en la necesidad de “mejorar el régimen fiscal aplicable a los pagadores de anualidades por alimentos [...]”. De esta forma, “el tramo a tipo cero se amplía para este colectivo en 1.600 euros anuales”⁴⁴⁰, aunque obvia que la relevancia fiscal de sus circunstancias familiares queda reducida y limitada previamente por la negativa a la práctica del mínimo familiar por descendientes.

Compartimos, en este sentido, las palabras de ARIAS FERNÁNDEZ, para quien tal incremento artificial no pretende más que “remediar una situación de desigual tratamiento tributario en relación a circunstancias similares, al menos,

⁴³⁹ Supongamos un contribuyente divorciado con una base liquidable de 32.360 €, obligado judicialmente a abonar una pensión alimenticia de 10.000 € a un hijo, que convive con su ex-cónyuge, a quien se le ha atribuido en exclusiva la guarda y custodia. Para la determinación de la cuota se deben completar las siguientes fases. A saber: Primera fase. Para el cálculo de la cuota íntegra total el contribuyente deberá fragmentar la base liquidable general en dos partes, por una la que corresponde a la anualidad (10.000 €), y por otra el resto de la base (22.360 €). La base liquidable general identificable con el importe de la anualidad se somete al tipo de gravamen correspondiente al primer tramo de la escala (24 por 100), resultando una cuota de 2.400 €. El resto de la base liquidable (22.360 €) se somete a la misma escala resultando una cuota total de 6.854,99 € (hasta 17.707,20 €, la cuota parcial agregada alcanza 5.552,51 €; el resto -4.652,80 €- se grava al 28,00 por 100, resultando una cuota parcial de 1.302,78 €). Segunda fase. Se debe aplicar la escala de gravamen al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 €; en el presente caso el mínimo alcanza 6.751 € (5.151 de mínimo personal + 1.600 € de incremento), que al situarse en el primer tramo de la tarifa le corresponde el marginal del 24,00 por 100, resultando una cuota de 1.620,24 €. Y tercera fase. Determinación de la cuota total: 6.854,99 - 1.620,24 = 5.234,75 €.

⁴⁴⁰ Así se expresa la Enmienda núm. 292 presentada por el Grupo Parlamentario Socialista del Congreso de los Diputados (vid. por todos, **MENENDEZ GARCÍA, G.**: “Cálculo del impuesto estatal”, en la obra *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, [pág. 807]).

desde el punto de vista patrimonial del contribuyente”⁴⁴¹, puesto que el sistema *ad hoc* establecido no hace más que solucionar un problema de determinación de la capacidad económica con una reducción arbitraria del tipo de gravamen, cuando lo correcto sería, como reiteradamente hemos demandado, ajustar la base imponible a la verdadera capacidad económica subjetiva y aplicar a ésta la tarifa sin ninguna especialidad ni privilegio⁴⁴².

4.2. Los requisitos legales para la aplicación del régimen específico de alimentos satisfechos a los hijos por decisión judicial

Para que este privilegio fiscal, establecido en los artículos 64 y 75 de la Ley del IRPF, resulte materialmente efectivo se exige la concurrencia de determinados requisitos. La necesidad de reconocimiento judicial del pago efectivo de la anualidad⁴⁴³, la limitación del ámbito objetivo y subjetivo a los pagos que, en

⁴⁴¹ Vid. **ARIAS FERNÁNDEZ, S.A.**: “La cuota íntegra estatal y autonómica”, en **A. MENENDEZ MORENO** (Dir.): *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes* (estudio de sus leyes reguladoras y sus reglamentos generales), Lex Nova, Valladolid, 2008, para quien “los importes involucrados y las circunstancias de las rentas sujetas de cada contribuyente y otras personales y familiares, en cada momento, pueden hacer variar el punto de neutralidad de la medida acordada en la Ley” (pág. 523).

⁴⁴² En este sentido, vid. **PÉREZ DE AYALA, J.L.**: “La estructura del Impuesto”, en la obra colectiva *Reflexiones en torno al Impuesto sobre la Renta...*, cit, para quien “el objeto del Impuesto es el que de verdad incorpora la capacidad económica gravable, y no el hecho imponible. Donde se hace más patente si se está gravando o no la verdadera capacidad económica por un impuesto es en la regulación legal de la base imponible” (págs. 86 y 87). Vid. también **SIMÓN ACOSTA, E.**: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta...*, cit, (pág. 242).

⁴⁴³ Vid. la STSJ de Madrid, de 22 de septiembre de 2005 [JUR 2005/242747], que estima que “la reiterada exigencia legal no es superflua ni discriminatoria, toda vez que la decisión del órgano judicial competente es la única que puede establecer con plenitud de efectos legales la existencia de las condiciones que obligan a satisfacer una pensión alimenticia y en una concreta cuantía. (...). Lo contrario implicaría dejar a la voluntad de los particulares la determinación del carácter deducible de las pensiones y la fijación de su importe, lo que es incompatible con el sistema fiscal vigente” [fdº. 2]. No faltan voces que, en sentido contrario, consideran que la exigencia de la decisión judicial puede provocar innecesariamente un importante incremento de la litigiosidad, de donde infiere que debería resultar suficiente con acreditar el gasto mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho (**GOROSPE OVIEDO, J.I.**: “El nuevo régimen fiscal de los planes de pensiones y mutualidades de previsión social y de las anualidades por alimentos en el IRPF”, cit, [pág. 461]).

concepto de alimentos, realice el padre al hijo, así como que el importe de la anualidad sea cuantitativamente inferior a la base liquidable. En caso contrario, no resultará de aplicación.

Su aplicación está condicionada, exclusivamente, a la existencia de una relación paterno-filial, no teniendo relevancia alguna ni la edad ni la discapacidad del hijo, lo que presupone que el contribuyente se podrá beneficiar de una reducción de la carga impositiva más allá de la edad de 25 años del hijo, edad límite a partir de la cual desaparece el derecho a la aplicación del mínimo familiar por descendientes, al considerarse que deja de ser una carga económica para sus progenitores.

De esta forma, mientras que quien goza de la custodia judicial en exclusiva no podrá beneficiarse de deducción alguna en su cuota, el no custodio seguirá minorándola, al gravar la base liquidable de forma separada al importe de la anualidad y al resto de la base liquidable, consiguiendo con ello un efecto reductor importante de la cuota final a pagar.

El régimen específico al que quedan sometidas las anualidades por alimentos a los hijos, tiene como finalidad, quizá también su justificación, en la desventaja en la que queda el progenitor no custodio frente al custodio a la hora de adecuar la tributación de la renta obtenida a su capacidad económica, según sus circunstancias familiares y personales. De ahí que se tome en consideración la carga económica que para el contribuyente supone el mantenimiento de sus hijos, basándose en la ineludible obligación de los padres de ofrecerles un mantenimiento global, no solo mientras que sean menores de edad, sino también cuando sean mayores de 18 años, incluso de 25 años, pues los alimentos se prestan al hijo aun no siendo menor de edad “cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable” (artículo 142 Cc).

La solución tributaria que se ofrece coloca en una mejor posición al pagador dinerario de los alimentos, en tanto que el mecanismo corrector se sustenta

directamente sobre la dependencia económica y no sobre la convivencia física, lo que supone que, sea cuál sea la edad del hijo y mientras concorra la situación de dependencia, se podrá promediar la renta.

Por el contrario, el progenitor custodio, aun manteniendo al descendiente en los mismos términos, no podrá subjetivizar su tributación por considerarse legalmente, que no real ni materialmente, que su hijo mayor de 25 años deja de ser una carga familiar susceptible de ser compensada fiscalmente.

Pensemos en dos contribuyentes, (A) y (B), divorciados, ambos con una base liquidable general de 30.000 €, padres de un hijo (C), mayor de 18 años, estudiante y dependiente económicamente. El contribuyente (A), paga una pensión por alimentos, establecida judicialmente a favor de su hijo, por importe de 6.500 € anuales (541,66 €/mes⁴⁴⁴).

El contribuyente (A) deberá desagregar su base liquidable en dos partes. Por una, la anualidad judicialmente reconocida, y por otra, el resto del importe de la base, aplicando la tarifa de forma separada y sumando las cuotas resultantes. En la medida que la anualidad no excede del mínimo personal de (A), incrementado legalmente en 1.600 €, pues no tiene derecho a la aplicación del mínimo familiar por descendientes, la cuota íntegra que de la anualidad se deriva arroja un saldo nulo⁴⁴⁵, pues como indica la Ley del impuesto, el ajuste

⁴⁴⁴ El importe de la pensión que se recoge en el texto (21,67 % de los ingresos netos del contribuyente) puede estimarse como cuantía media para las circunstancias económicas de los contribuyentes del supuesto, en el que se puede observar la diferencia significativa y sustancial entre el coste mensual del mantenimiento del hijo para el progenitor con quien no convive (A), que alcanza 541,66 €/mes, frente a la “compensación” fiscal que obtiene el contribuyente (B), que será quien aplique el mínimo familiar por descendientes conforme a la valoración legal que se establece. Para el ejercicio fiscal 2010, el primer hijo alcanza 1.836 €, lo que supone una distribución mensual de 153 €, sobre el que podríamos computar adicionalmente 187 €/mes más si el descendiente tuviese menos de tres años, conforme a lo dispuesto por el artículo 58.2 primer párrafo LIRPF.

⁴⁴⁵ La cuota de la anualidad, 1.560 € [24 % s/ 6.500], menos la cuota del mínimo personal, incrementado en 1.600 €, 1.620,24 € [24 %s/ 5.151 + 1.600]), arroja efectivamente un saldo nulo, (en particular, un resultado negativo de 60,24 €).

y minoración de la cuota por las circunstancias personales y familiares no puede “resultar negativa como consecuencia de tal minoración”. De esta forma, la cuota íntegra total queda conformada, en exclusiva, por la proporción que resulte del resto de la base liquidable⁴⁴⁶.

Por su parte, el contribuyente (B), no podrá promediar su renta como corresponde a su ex-cónyuge (A), sino que la tarifa se aplicará a la totalidad de la base liquidable, lo que provocará la obtención de una cuota superior⁴⁴⁷.

Ahora bien, si consideramos que el hijo (C) cuenta más de 25 años, la incidencia de tal eventualidad, ajena absolutamente a la capacidad económica como medida de igualdad, en el contribuyente (B) es notoria, no ya porque no pueda optar por tributar de forma conjunta (no integran unidad familiar alguna), sino porque se le negará el mínimo familiar por descendientes, con el incremento inevitable de la cuota tributaria⁴⁴⁸. Por el contrario, para el contribuyente (A) la edad de su hijo carece de relevancia, aplicando el régimen específico de los alimentos mientras dure la situación de dependencia económica y, por supuesto, el reconocimiento judicial de la anualidad.

La fiscalidad a la que se ven sometidos los contribuyentes por la aplicación respectiva del régimen tributario que se les aplica, discrimina absolutamente al contribuyente que tiene la custodia judicial sobre sus hijos, pues su aplicación

⁴⁴⁶ El contribuyente (A) obtendrá por tanto una cuota íntegra previa total derivada solo del resto de la base liquidable (23.500 €) de 5.971,71 €, ajustada como consecuencia de la “adecuación del impuesto a sus circunstancias personales y familiares” en 1.620,24 € (24 % s/ [5.151 € + 1600]), lo que supone una cuota total de 4.351,47 €.

⁴⁴⁷ El contribuyente (B) obtendrá una cuota íntegra previa de 7.690,73 €, ajustada por sus circunstancias personales y familiares en 1.676,88 € (24 % s/ [5.151 + 1.836]), resultando una cuota total de 6.013,85 €, lo que supone una diferencia respecto a la cuota generada por su ex-cónyuge de 1.662,38 € (6.013,85 € – 4.351,47 €).

⁴⁴⁸ En este sentido, al no poder computar la cantidad prevista para su hijo (1.836 €), la cuota íntegra que correspondería si se relativizase o flexibilizase el requisito de la edad, se incrementa considerablemente, alcanzando este caso la cantidad de 6.454,49 € (7.690,73 – 1.236,24 € [24 % s/ 5.151 €]).

queda siempre condicionada a la edad del descendiente en la fecha del devengo del impuesto, prescindiendo de la justificación real de la norma jurídica, la dependencia económica, que por otra parte sí se observa de forma residual para referirse a supuestos un tanto indeterminados (artículo 58.1 último párrafo de la LIRPF).

En la misma medida, tampoco incide que el descendiente pueda presentar la declaración de IRPF declarando una cuantía superior a 1.800 € (artículo 61. 2ª de la LIRPF). En estas circunstancias, mientras que el progenitor custodio perderá todo derecho a la compensación fiscal que el mantenimiento de sus hijos le supone, el no custodio, pagador de la anualidad por alimentos, seguirá aplicando el beneficio fiscal.

La única prestación por alimentos que se puede aprovechar de este privilegio es, además de las que hayan sido satisfechos efectivamente, las que hayan sido determinados por decisión judicial⁴⁴⁹, requisito *sine qua non* que debe ser interpretado en un sentido amplio, considerándose cumplido cuando se produzca simplemente “una aproximación voluntaria entre las partes”, siempre que exista, por supuesto, algún tipo de intervención judicial⁴⁵⁰. No se precisa, por tanto, que medie una sentencia⁴⁵¹. De hecho, lo más frecuente es que la

⁴⁴⁹ Res del TEAC núm. 320/1998, de 27 de marzo de 1998 [vlex 51520687] y del TEAF (Guipúzcoa) de 19 de septiembre de 2007 [JT 2004/855].

⁴⁵⁰ A efectos de evitar reiteraciones sobre el requisito de la decisión judicial como garantía de seguridad jurídica, vid. los comentarios realizados en relación con la pensión compensatoria, *supra*, en el Capítulo II.

⁴⁵¹ Dada la amplitud de la interpretación del requisito de la decisión judicial, se ha llegado a admitir incluso la reducción de la base imponible (en el caso de pensiones compensatorias y alimentos a parientes) o la aplicación del régimen específico de alimentos judiciales a los hijos, a una pensión acordada por los progenitores a favor de sus hijos en documento notarial que, sin embargo, es citado expresamente en el auto judicial de ejecución de la sentencia de nulidad de los tribunales eclesiásticos. Tal es el caso de la STSJ de Cataluña, núm. 1170/2004, de 18 de noviembre (JT 2005/109). En la misma línea de interpretación amplia, pero con un resultado diferente la STSJ de las Islas Baleares, núm. 547/2001, de 22 de mayo (JUR 2001/214305).

obligación de pago se concrete por el convenio regulador suscrito por las partes, siendo suficiente en tal caso que el mismo sea ratificado judicialmente.

Se excluyen del mecanismo *ad hoc*, en consecuencia, todas aquellas otras prestaciones por alimentos que se satisfagan por acuerdo entre los cónyuges separados de hecho, e incluso los pactos de contribuyentes separados judicialmente, o divorciados, que modifican el convenio regulador previamente aprobado, pero no ratificados judicialmente con posterioridad a la modificación⁴⁵².

Tampoco se comprenden en el ámbito objetivo las anualidades por alimentos que, aunque hayan sido satisfechos de forma efectiva, sean consecuencia de pactos entre los progenitores que conformen una unión de hecho ni, por supuesto, las que satisfagan los padres en el seno de la unidad familiar matrimonial estable que aplican, el mínimo familiar por descendientes.

La aplicación del régimen específico de los alimentos judiciales, requiere el cumplimiento adicional de otra circunstancia. La base liquidable general del contribuyente, se presenta como el umbral o límite absoluto que determinará si es o no posible aplicar la tarifa del impuesto de forma separada al importe de la anualidad y al resto de la base liquidable.

⁴⁵² En este sentido, por todos, vid. la STSJ de Galicia núm. 582/2002, de 16 de mayo (JT 2002/1513), señala con toda claridad que, según el artículo 90 c) del Cc, las medidas que se adopten respecto de los hijos podrán ser modificadas judicialmente o por nuevo convenio, cuando se alteren sustancialmente las circunstancias. Ello quiere decir que es posible una variación de mutuo acuerdo entre los cónyuges sobre la convivencia de los hijos, como ocurre en el supuesto enjuiciado, sin que sea necesario un nuevo convenio judicialmente aprobado (fdº. 1). No obstante, aunque el artículo 91 «*in fine*» del CC permita que las medidas adoptadas puedan ser modificadas cuando se alteren sustancialmente las circunstancias, no se puede prescindir del artículo 90 Cc, que establece que los acuerdos de los cónyuges, adoptados para regular las consecuencias de la nulidad, separación o divorcio, serán aprobados por el Juez. A tal exigencia (para evitar que los acuerdos entre cónyuges sean dañosos para los hijos o gravemente perjudiciales a uno de los cónyuges) no puede oponerse que el mero acuerdo de las partes puede dejar sin efecto lo antes convenido con aprobación judicial, pretendiendo acreditar, sin más, la mera existencia posterior de la convivencia «*de facto*» con los hijos según certificado del Ayuntamiento [fdº. 4].

El requisito responde a la necesidad de que las anualidades por alimentos se satisfagan con los ingresos normales u ordinarios integrados en la base imponible general, que son los que tributan efectivamente al tipo marginal, pues los provenientes del ahorro, integrados en su propia base liquidable, tributan a tipo fijo.

Si la cuantía de la pensión o anualidad por alimentos supera al resto de la base liquidable general, aquella no podrá gravarse de forma separada, ni siquiera por la parte de la anualidad que no la supere.

A nuestro juicio, debiera impedirse la aplicación del mecanismo corrector de la progresividad, exclusivamente, en el importe que excediese de la mitad de la base liquidable, pues de lo contrario se podría producir, con claridad, un error de salto en virtud del cual el aumento de un céntimo de euro en el importe de los alimentos respecto del resto de la base liquidable, supondría la pérdida del beneficio de reducir el tipo medio de gravamen a la base liquidable desagregada.

Si lo que se pretende con este mecanismo atenuador de la progresividad, es equiparar dos situaciones en cuanto a la obligación de mantenimiento de los hijos, resulta poco coherente que no se aplique en los casos, aunque puedan ser excepcionales, de anualidades superiores a la mitad de la base liquidable total, pues en tales circunstancias la progresividad recaerá directamente y con todo su peso sobre la globalidad de la renta del contribuyente, que, sin embargo, presenta aún una menor capacidad económica.

No obstante, si se admitiese aplicar el mecanismo corrector en todos los casos, los resultados obtenidos serían, posiblemente, poco lógicos, puesto que mientras mayor sea la anualidad satisfecha, mayor será también la tributación. En efecto, los resultados serían similares cualquiera que fuese la base liquidable del contribuyente. Es decir, diferente renta gravable, pero igual

tributación⁴⁵³, como expresa FALCÓN TELLA cuando señala, con razón, que “quien se vea obligado por decisión judicial a abonar cantidades superiores al 50 por 100 de su base liquidable se verá paradójicamente peor tratado que quien abona sólo la mitad de dicha base”⁴⁵⁴.

Cuando el alimentante abone una pensión alimenticia cuya cuantía supere la que corresponde al mínimo familiar por descendientes en los casos de convivencia con sus hijos, obtendrá un considerable beneficio respecto a los contribuyentes no separados legalmente ni divorciados, situación que será la más frecuente, dada la amplitud con la que se describe el contenido de la obligación de alimentos en los artículos 39 CE y 142 Cc⁴⁵⁵.

⁴⁵³ El motivo de que a mayor anualidad mayor sea la tributación es una cuestión de simple matemática. Si el mecanismo consiste en aplicar dos veces la misma escala de gravamen, una a la anualidad y otra al resto de los componentes de la base liquidable y sumar el resultado para obtener la cuota íntegra, como el orden de los factores no altera el producto, da igual que, por ejemplo, la anualidad sea 6.000 € y el resto de la base liquidable 18.000, que a la inversa. Sin embargo, la capacidad económica (o la renta disponible en la terminología acuñada por la Ley de 1998 y anulada por la de 2006) es radicalmente distinta, pues teniendo ambos contribuyentes la misma base liquidable de 24.000 €, el primero paga de anualidad un 25 por 100 de la referida base liquidable, y el segundo un 75 por 100, pero su cuota íntegra será exactamente la misma.

⁴⁵⁴ **FALCÓN TELLA, R.**: “El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar y criterios de individualización de rentas”, cit, [pág. 7]. Vid. también a **HERRERA MOLINA, P.M.**: “El mínimo existencial en el Impuesto sobre la Renta”, en la obra colectiva *Reflexiones en torno al Impuesto sobre la Renta...*, cit, para quien “la igualdad en la injusticia no constituye la mejor solución” (pág. 117).

⁴⁵⁵ En este sentido, las cantidades satisfechas al 50 por 100 por ambos cónyuges, separados judicialmente, en calidad de gastos extraordinarios, que se produzcan como consecuencia de estudios de posgrado, viajes de estudios e idiomas, tasas de matrícula de universidad, intervenciones y actuaciones médicas no cubiertas por seguro médico, etc, hasta que los hijos alcancen la independencia laboral y económica, señaladas en el convenio regulador aprobado por sentencia judicial, constituyen también “alimentos a favor de los hijos”; en consecuencia reciben el tratamiento descrito al efecto. En el mismo sentido, se califica como alimentos también los gastos que el contribuyente separado judicialmente devengue por la titularidad de la vivienda privativa que se atribuye a los hijos, que quedan conviviendo con el otro progenitor que es quien ostenta la guarda y custodia y por tanto será quien puede aplicar el mínimo familiar (STSJ de Andalucía, de 31 de octubre de 2008 [JUR 2009/49178]).

El mecanismo corrector de la progresividad impositiva, representa para el contribuyente no custodio, una ventaja mayor que la que hubiera supuesto concederle la posibilidad de aplicar por tales hijos la deducción por mínimo familiar, aún más, si cabe, tras la nueva articulación técnica del mínimo existencial.

Si partimos de la consideración de que es más ventajoso aplicar el mecanismo corrector de la progresividad, que el mínimo familiar por descendientes, es posible que los cónyuges no separados pudiesen optar por separarse legal y judicialmente, que no de hecho, a los efectos de obtener una sentencia judicial *ad hoc* en la que se obligue a uno de ellos a abonar una pensión por alimentos a los hijos, en su caso, también, una pensión compensatoria al cónyuge que quede en una peor situación económica, consiguiendo, primero, que la pensión alimenticia quede exenta para el hijo receptor, segundo, que el pagador pueda aprovecharse del mecanismo reductor de la progresividad, y, tercero, que la pensión compensatoria reduzca íntegramente la base imponible del sujeto que la abona.

Además, debe tenerse en cuenta la posibilidad que tiene el contribuyente a quien se le haya concedido la custodia de sus hijos, de reducir su cuota en una mayor cuantía, al poder computar el mínimo familiar total que por los hijos pueda corresponderle, y optar por tributar de forma conjunta, aplicándose la reducción adicional que en los casos de familias monoparentales se admite⁴⁵⁶.

⁴⁵⁶ En el mismo sentido, **NAVARRO EGEA, M.**: “Las cargas familiares en el nuevo IRPF”, *Aranzadi fiscal*, núm. 6, junio, 1999, (pág. 6). **GOROSPE OVIEDO, J.L.**: “El nuevo régimen fiscal de los planes de pensiones y mutualidades de previsión social y de las anualidades por alimentos”, cit, quien refiriéndose a los beneficios fiscales previsto por el IRPF para los alimentos y las pensiones compensatorias, considera que “se produce un agravio comparativo con los matrimonios, donde también hay cargas familiares (limitada en su deducción en el mínimo legal) y, especialmente, con aquellos matrimonios que, por la razón que sea -normalmente laboral-, vivan separados geográficamente”. Los beneficios fiscales que rodean las situaciones de separación y divorcio, así como la nulidad matrimonial, en palabras del autor, “puede suponer un importante ahorro fiscal [...], lo que puede suponer un trato discriminatorio y, por tanto, injusto”, [págs. 463 y 464]. Vid. también **CARBAJO VASCO, D**

Con tales incentivos, no debe extrañar una proliferación de este nuevo modelo de convivencia familiar, con el único objetivo de aprovechar su muy ventajosa regulación fiscal que, además, permitiría duplicar las deducciones en otros ámbitos, como es el de la vivienda habitual, pues cada cónyuge separado, divorciado y, por supuesto, cada conviviente de hecho podrá tener su propia vivienda habitual y gozar de las ventajas fiscales que a la misma se le asocian⁴⁵⁷.

y **GALÁN RUIZ, J.:** *La nueva ley del IRPF (análisis práctico)*, Ed. Experiencia, Barcelona, 2007, para quien la especificidad del mecanismo tributario de tributación de los alimentos a los hijos “discrimina a los matrimonios tradicionales, que no ven ningún beneficio fiscal, ni en la reducción de la escala progresiva, ni en el incremento de los mínimos personal y familiar, por las cuantías que obligatoriamente tienen que destinar como alimentos para sus hijos” (pág. 192).

⁴⁵⁷ La vigente Ley del IRPF ha introducido el artículo 68.1.1ª LIRPF, saliendo al paso de la situación injusta que hasta su entrada en vigor se producía, cuando el contribuyente seguía obligado a pagar el préstamo destinado a la compra de la vivienda, pero quedaba privado del derecho a la deducción al haber dejado de residir en ella como consecuencia de la separación o el divorcio. En su virtud se dispone que “en los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando esta deducción (...), por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden”. La Administración se había mostrado, como es práctica habitual, absolutamente contraria a admitir tal desgravación (en este sentido, entre otras las RR. DGT de 25 de noviembre de 2002 [JUR 2003, 48243] y de 9 de abril de 2003 [JUR 2003, 111897], aunque tras la entrada en vigor de la Ley 35/2006, el criterio ha cambiado de forma sustancial, como ponen de relieve las Consultas de la DGT de 19 de febrero de 2007 (V0299-07), de 30 de diciembre de 2008 (V2528-08) y de 28 de julio de 2008 (V1584-08).

También **BUENO MALUENDA, C.:** *La vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. La Ley, Madrid, 2009, quien tras constatar que el cónyuge que debe abandonar la vivienda familiar, si dispone a partir de ese instante de otra, se admite la práctica de la deducción por ambas, aunque la base de retención no podrá exceder en ningún caso de 9.015 €, de ahí que señale que “más allá de esta singularidad no disfruta de un mayor beneficio fiscal al estar limitada la deducción al límite conjunto de base” (págs. 220 y 221). Este beneficio fiscal, sin embargo, no resulta de aplicación a las parejas de hecho que pongan fin a su convivencia, ni a los casados que decidan separarse exclusivamente por la vía de hecho. Sobre este asunto, puede verse a **PEDRAZA BOCHONS, J.V.:** “La deducción por inversión en vivienda en las crisis matrimoniales”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 209, marzo 2008, (pág. 18).

El ahorro impositivo que obtiene este modelo de convivencia familiar con la nueva Ley del Impuesto, supera ampliamente el tratamiento que ofrecía la Ley de 1991 y posteriores de 1998 y 2004, situación que ya se venía denunciando por la doctrina tributaria, que relacionando el modelo de tributación familiar con el principio de progresividad, vierten severas críticas al hecho de que los gastos familiares reciban un dispar tratamiento según que exista o no una resolución judicial⁴⁵⁸.

Cuando nos encontramos ante una situación de custodia exclusiva, el reparto de tareas entre los progenitores, queda suficiente claro. La práctica habitual es que la custodia de los hijos sometidos a patria potestad, se atribuya a uno solo de los progenitores, estableciendo un régimen de visitas, más o menos amplio, y el pago de la anualidad por alimentos a cargo del otro.

Sin embargo, cuando la custodia es compartida, nada obsta para que no puedan concurrir ambas situaciones, por un lado, la convivencia de los hijos con los padres por períodos alternativos de tiempo, asumiendo durante el mismo las funciones que la custodia exige, y por otro, la satisfacción dineraria de tal obligación, pues como ha reconocido la jurisprudencia, no tiene nada de extraño que la decisión judicial que fije la custodia compartida, determine igualmente la satisfacción de una pensión de alimentos a uno o ambos progenitores a favor de sus hijos, manteniendo inalterado la necesidad del alimentista.

Se debe procurar un cierto equilibrio y una razonable estabilidad en la calidad e intensidad del cuidado integral de los descendientes, en vez de someterlos a los

⁴⁵⁸ En este sentido, **FALCÓN TELLA, R.**: “Comentario General de Jurisprudencia”, cit, para quien la solución hubiese sido crear el sistema de *splitting*, evitándose las discriminaciones tanto entre individuos solteros y casados como entre unidades familiares con uno o con varios perceptores de rentas (pág. 805). También **GONZÁLEZ GARCÍA, E.**: *Tributación individual frente a tributación conjunta*, Tecnos, Madrid, 1991, (pág. 25).

vaivenes derivados de la diferente capacidad económica de sus progenitores custodios⁴⁵⁹.

La Ley del impuesto no se expresa en el sentido de admitir la simultaneidad de los regímenes tributarios que estudiamos, aunque tampoco lo niega. Por el contrario, guardan un silencio absoluto sobre tan importante cuestión, reflejando múltiples lagunas legales que ponen de relieve un alto grado de inseguridad jurídica.

No toman en consideración las particularidades de la custodia compartida. Antes al contrario, solo observan la estructura familiar tradicional, la integrada por los cónyuges no separados legalmente y los hijos menores de edad, así como la familia monoparental, que se crea, básicamente, en dos situaciones. Primero, cuando no existe vínculo matrimonial, y, segundo, en los casos de ruptura del matrimonio, la formada por el progenitor(es) custodio(s) y los hijos.

La medida correctora de la progresividad impositiva, creada a los solos efectos de equiparar el tratamiento fiscal de la obligación de alimentos, con independencia de que hayan sido satisfechos, o no, por decisión judicial, no solucionan el problema de igualdad que se destacaba por la doctrina en la legislación precedente. Por el contrario, se crean otros agravios comparativos, aunque en un sentido inverso.

En el período anterior a la reforma de 1998, los perjudicados eran los contribuyentes separados o divorciados, que no podían deducir cantidad alguna de su renta en concepto de alimentos satisfechos a los hijos por decisión judicial. En el período posterior, corroborado y mantenido por la Ley 35/2006, el efecto que se ha producido es justamente el opuesto. Ahora los agraviados son, a nuestro juicio, los que satisfacen los alimentos a sus hijos en la más absoluta normalidad matrimonial, pues, como hemos visto, no pueden

⁴⁵⁹ En este sentido, vid. las SSTSJ de Cataluña de 31 de julio de 2008 (RJ 2009/643) y de 5 de septiembre de 2008 (2009/1449).

beneficiarse del generoso mecanismo que en otras situaciones resulta de aplicación.

La consecuencia que se genera, incoherente desde el punto de vista de la capacidad económica y la igualdad, estriba en la menor carga impositiva que podrán soportar los contribuyentes separados o divorciados, e incluso los no casados, respecto a la que corresponderá a los no separados legalmente⁴⁶⁰, lo que podría incitar a la disolución del matrimonio, en contra del principio rector de protección a la familia consagrado en el artículo 39 CE. La circunstancia personal del estado civil, sólo ha de ser relevante para justificar una diferencia de trato a favor de los casados, nunca en su contra, tal como lo ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional⁴⁶¹.

La exclusión de la deducción de la base imponible de los alimentos satisfechos a los hijos por decisión judicial, carece de un fundamento objetivo y razonable. Tal excepción se presenta poco coherente con el propósito transparente de la reforma de 1998, y aún así se mantiene tras la reforma de 2006, obviando la realidad de las transferencias de rentas obligatorias para el contribuyente, conforme a lo que se establece por los artículos 39.3 CE y 143 Cc⁴⁶².

⁴⁶⁰ Como apuntara **SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.** *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, “lo criticable no es tanto la previsión específica de medidas para situaciones que puedan comportar (...), además de un sensible revés en lo personal, un quebranto de capacidad económica que merma el deber de solidaridad del contribuyente con el resto de sus conciudadanos, sino precisamente el hecho de que adoptándolas con asepsia absoluta de la generalidad de los casos, la mayoría de los contribuyentes ve lesionado igualmente su derecho a contribuir de acuerdo con su capacidad económica y se les discrimina gravemente frente a otros sujetos que ya no forman una unidad familiar, al menos desde el punto de vista jurídico (pág. 277).

⁴⁶¹ En particular, la STC 184/1990, de 15 de noviembre, así como las SSTC 29/1991, 30/1991, 31/1991, 35/1991 y 38/1991, todas de 14 de febrero, relativas al no reconocimiento de la pensión de viudedad a quien no estuviese casado.

⁴⁶² La tributación de los contribuyentes que tienen hijos a cargo debe sujetarse a dos grandes principios. Por una parte, no deben existir discriminaciones entre matrimonios, parejas o personas individuales en el tratamiento que por el cuidado de hijos otorga el IRPF. Por otra, las cantidades destinadas a la manutención y la educación de los hijos debe excluirse de

Estamos ante una realidad indiscutible. Aunque se aplique el mecanismo reductor de la progresividad, y por ende, se minore la cuota tributaria, gravar la anualidad satisfecha en el titular de la renta, no las excluye de gravamen sino que, por el contrario, se gravan en su integridad.

Para evitar los problemas que describimos, podrían haberse adoptado otras medidas tributarias más coherentes y racionales, por una parte, con el objeto del impuesto, cual es gravar la capacidad económica real y efectiva de los contribuyentes de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares, y por otra, con el fundamento material de la obligación de alimentos a los hijos, y en general, de la obligación de mantenimiento de cualquiera de los sujetos unidos por alguno de los vínculos de parentesco que observa el artículo 143 Cc. De la conjunción de ambos parámetros, se podrían articular medidas alternativas a la actual diversidad de técnicas tributarias, asentadas sobre circunstancias concurrentes ajenas a los postulados de la capacidad económica subjetiva.

Los presupuestos que se crean para poder aplicar el mínimo familiar, no concurrirán en el contribuyente a quien no se le haya atribuido judicialmente la guarda y custodia de sus hijos. La consecuencia inmediata es la imposibilidad material de poder adecuar la tributación de la renta obtenida a sus circunstancias familiares, computándose la parte proporcional que le pueda corresponder del mínimo familiar por descendientes.

Por el contrario, sorprendentemente, el mínimo familiar por descendientes se aplicará en su totalidad por el otro contribuyente, ex-cónyuge. Tampoco se permite tomar en consideración a los descendientes para el cálculo de la cuota tributaria, sino que el mecanismo específico ya descrito, se aplica sobre el importe de la pensión alimenticia satisfecha.

gravamen. En el sentido indicado, vid. **SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.:** *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, (págs. 278 y 279). **CASADO OLLERO, G.:** “Artículo 2. Objeto del Impuesto”, en *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, cit, (págs. 26 y 27).

No se puede obviar la solución que defienden determinados autores, que tras constatar la diferente situación tributaria en la que quedan los contribuyentes casados frente a los separados y divorciados, ambos con hijos, critican la solución legal adoptada, por lo que defienden la extensión del mecanismo reductor de la progresividad impositiva a los contribuyentes no separados ni divorciados, aplicándose, en consecuencia, la misma beneficiosa y privilegiada medida⁴⁶³.

Por otra parte, partiendo de la actual configuración del mínimo personal y familiar, podría admitirse la aplicación del mínimo existencial, tanto para el progenitor custodio como para el no custodio, ya se califique como una parte de la renta del contribuyente que se grava a un tipo de cero, cuyo efecto resulta ser similar al de una deducción en cuota, ya sea como exención y se articule como una reducción de la base imponible.

En este último sentido, se logra eliminar, definitivamente, del impacto del impuesto, la parte de la renta obtenida que debe destinarse imperativamente al mantenimiento propio y de las personas que de él dependen, como se calificaba desde 1998 con la introducción del concepto de renta disponible como objeto del impuesto, así como también sigue ocurriendo ahora con la reducción adicional y preferente que se reconoce, cuando se opta por el régimen de la tributación conjunta.

⁴⁶³ En este sentido, por todos **CARBAJO VASCO, D. y GALÁN RUIZ, J.:** *La nueva Ley del IRPF (análisis práctico)*, cit, [pág. 192]. También **SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.:** *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, para quien la dificultad de determinar el importe al que le aplicará la tarifa progresiva en concepto de alimentos, podría ser fácilmente resoluble, habida cuenta de que podrían fijarse topes razonables que permitieran cuantificar el mínimo individual que puede corresponder a cada miembro de la familia, de forma que todos los contribuyentes gozarían del mismo tratamiento fiscal, obviándose la existencia de una decisión judicial y, por tanto, el estado civil de soltero, casado, separado, divorciado o integrante de una familia estable de hecho. Adicionalmente, con la adopción de este criterio se beneficiaría a la familia al introducir el *splitting* a los efectos de cuantificar el importe de la cuota tributaria (pág. 275).

Hubiese sido posible relacionar el mínimo familiar con la obligación natural y legal de los padres de atender el mantenimiento básico de sus hijos, es decir, atender al fundamento material de la obligación, que se encuentra en la solidaridad familiar y en el deber ineludible que los padres tienen para con sus hijos, conforme a lo dispuesto de forma preeminente en nuestra Carta Magna. No se trata, sin embargo, de dispensar una medida de favor y privilegiada, cuanto de considerar que nos encontramos con una obligación legal para el contribuyente, sea cuál sea su estado civil.

Consideramos admisible practicar el mínimo existencial familiar en cualquier supuesto, obviando el estado civil del contribuyente, y por tanto, el hecho de que la pensión alimenticia se satisfaga o no por una decisión judicial⁴⁶⁴. Para ello sería suficiente que el legislador contemplase expresamente el concepto de la dependencia económica, por ser la razón de ser de la deducción.

En las situaciones de separación o de divorcio, la dependencia económica es el requisito alternativo y suplementario de la convivencia, de forma que ambos ex-cónyuges computarían la misma cantidad que corresponde en las situaciones de estabilidad matrimonial, uno por el hecho de tener la guarda y custodia, y por tanto convivir cotidianamente con sus hijos, otro por pagar la pensión alimenticia, es decir, por depender los hijos del contribuyente, sin olvidar la convivencia real y efectiva que el régimen de visitas supone⁴⁶⁵.

⁴⁶⁴ En este sentido, **FERNÁNDEZ CABANILLAS, F.J.**: “IRPF y familia en España...”, cit, quien, ante la inminente reforma del IRPF de 2002, esgrimía, de *lege ferenda*, que se permitiera al progenitor no custodio, pagador de la pensión por alimentos a los hijos, la reducción de la base imponible, al igual que las demás pensiones de alimentos, con independencia de que la misma siga quedando exenta de tributación (págs. 22 y 23).

⁴⁶⁵ En esta línea se expresaban ya, respecto a la Ley de 1991, **ORÓN MORATAL, G.**: “La deducción por hijos en el IRPF...”, cit, (pág. 76), para quien si los hijos están al cuidado de uno de los padres y el otro entrega periódicamente una pensión alimenticia, la deducción por descendientes que se aplicaba durante ese período temporal debía distribuirse por mitad entre ambos padres (pág. 76). También, respecto a la Ley de 1998, **NAVARRO EGEA, M.**: “Las cargas familiares en el IRPF”, cit, que se manifiesta partidaria de que se compatibilicen los presupuestos necesarios para la aplicación de mínimo familiar por hijos,

La medida que se propone no puede (*rectius*: no debe), sin embargo, prescindir de cuál haya sido el importe establecido por la autoridad judicial por tal concepto. A tal efecto, sería suficiente, a nuestro juicio, que se admitiera aplicar el mínimo familiar por descendientes en los términos a los que nos hemos referido con el límite del importe de la pensión satisfecha de modo efectivo⁴⁶⁶.

Ni que decir tiene que se solventaría, igualmente, las dudas reflejadas en cuanto a cuál debe ser el régimen fiscal de los alimentos satisfechos a los hijos, cuando se determine judicialmente la custodia compartida y el pago de la anualidad por alimentos. Con esta alternativa, los contribuyentes con iguales cargas familiares gravarían conforme a su auténtica capacidad económica y se atendería estrictamente con el principio de igualdad, respondiendo más fielmente a la concepción individualista que del IRPF se predica.

(pág. 6). En los mismo términos, **SIMÓN ACOSTA, E.**: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta...*, cit. (págs. 241 y 242).

⁴⁶⁶ La solución que se propone parece que se defiende también por **GARCÍA BERRO, F.**: “El Derecho Tributario ante el fenómeno de las crisis familiares”, cit. que coincide con el planteamiento de las SSTC 1/2001, 57/2005 y 33/2006, en cuanto que “la posición del contribuyente que satisface alimentos a los hijos se encuentra más cercana a la de cualquier otro padre, obligado a atender económicamente el sustento de los hijos que conviven a su cargo -sin existir pago explícito de alimentos-, que a los contribuyente obligados a satisfacer pensiones compensatorias o alimenticias al cónyuge, ex-cónyuge u otros parientes”, pero por esta misma razón defiende, al mismo tiempo, la conveniencia de equiparar “las consecuencias fiscales para los padres en todas las situaciones, eliminando las diferencias de trato entre aquellos que conviven con hijos a su cargo y la de los obligados al pago de la prestación por alimentos (págs. 892 y 893). Una solución similar a la que se esgrime se defiende por **PARRA BAUTISTA, J.R.**: “Pensiones compensatorias y alimenticias. Tratamiento en el IRPF”, *Gaceta Fiscal*, núm. 202, 2001, quien alega la similitud de la situación de los padres que satisfacen alimentos por decisión judicial, con la de aquellos otros que tienen derecho al mínimo por descendientes, pese a no convivir físicamente con los hijos a su cargo, por estudiar éstos, por ejemplo, en una localidad distinta de la residencia familiar (pág. 58).

CAPÍTULO IV:

ALGUNAS CUESTIONES COMUNES A LAS PENSIONES COMPENSATORIAS Y ALIMENTICIAS

I. La calificación de las prestaciones económicas derivadas de la crisis familiar. La imprecisión de las sentencias judiciales de separación y divorcio

Uno de los problemas fundamentales que se suscitan a la hora de poner en práctica el régimen fiscal que se dispensa a las prestaciones económicas que se derivan de las situaciones de crisis familiar, en especial la compensación económica causada por el desequilibrio económico que se genera en una de las partes tras la separación o el divorcio, y la pensión por alimentos a los hijos, sin olvidar la compensación del trabajo doméstico *ex* artículo 1.438 Cc, es la adecuada distinción de la cuantía que a cada concepto corresponde.

La causa de tales conflictos se encuentra en la frecuente imprecisión y falta de concreción de los convenios reguladores y de las sentencias judiciales de separación y divorcio, que se limitan a fijar una cantidad global y única en concepto de “sostenimiento a las cargas del matrimonio y alimentos”⁴⁶⁷, sin

⁴⁶⁷ Como ya se apuntó en el Capítulo I, el concepto de “cargas del matrimonio” o el de “cargas de la familia”, en su acepción legal, tiene un ámbito casi omnicompreensivo de todos los gastos corrientes y extraordinarios que comporta la unidad familiar, sea cual sea su procedencia, siempre que su destino sea el bienestar e interés de la familia. Resulta ser por tanto más amplio que el que representan las pensiones alimenticias y las compensatorias. Sobre la delimitación conceptual de este instituto por parte de la Administración, vid. la Res. de la DGT núm. 1830/1999, de 7 de octubre (JUR 2001/204236), que estima que las cargas del

especificar cuál es el concepto material que fundamenta el pago de la renta al ex-cónyuge o a los hijos; sin determinar, en definitiva, qué parte resulta atribuible a cada una de estas prestaciones⁴⁶⁸.

El problema que se plantea no alcanza sin embargo al ámbito civil, en el que tanto el concepto como la naturaleza de cada prestación económica se encuentran perfectamente delimitados. El conflicto se produce en el ámbito tributario⁴⁶⁹, como consecuencia de la oposición frontal de la Administración

matrimonio tienen distinta naturaleza y fundamento jurídico que la pensión compensatoria, y pueden considerarse como el conjunto de gastos de interés común que origina la vida familiar, reguladas en el Código civil con referencia a las responsabilidades de los patrimonios conyugales (artículos 1.318, 1.362 y 1.438). La pensión compensatoria no es una carga familiar pues obedece a evitar el desequilibrio económico que la separación o divorcio pueden producir a los cónyuges. También las Resoluciones DGT núm. 0359/2000, de 29 de febrero y núm. 1378/02, de 23 de septiembre. Por su parte, la STSJ de La Rioja de 11 de diciembre de 2001 (vlex 21682833) coincide con la interpretación administrativa transcrita, aunque considera que la expresión indeterminada de contribución a las cargas del matrimonio y alimentos no incluye la pensión compensatoria pero sí los alimentos, no solo a los hijos sino también al cónyuge separado o ex-cónyuge (fdº. 2). En este sentido, concluye la sentencia permitiendo la reducción porcentual de la obligación única determinada, aplicando para ello las reglas de atribución de rentas que corresponden a las comunidades de bienes, herencias yacentes o sociedades civiles.

⁴⁶⁸ Como dijera **GONZÁLEZ GARCÍA, E.**: “Tres soluciones distintas sobre un mismo supuesto de hecho: cantidad deducible de la base imponible del IRPF (1991) en concepto de ‘pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades por alimentos’, cuando no existe distribución expresa de la cuota correspondiente a cónyuge e hijos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, octubre, 2000 (BIB 2000/1418), esta cuestión “tiene su origen remoto en la STC 45/1989 y próximo en la Ley 18/1991, en la medida que tanto una como otra a su modo trataron de aproximarse a la capacidad contributiva gravable por el Impuesto sobre la Renta, anulando la primera el sistema de acumulación de rentas e iniciando tímidamente la segunda [artículos 9.1 K) y 71.2] el camino que siete años más tarde habría de desembocar en el concepto de renta disponible” (pág. 20). No estamos por tanto ante un comentario “histórico”, dice el autor, referido a las disposiciones del IRPF de 1991 por la sencilla razón de que, salvo las peculiaridades recogidas en los artículos 51 y 62 respecto a la aplicación de las escalas general y autonómica a las anualidades por alimentos a favor de los hijos, la regulación contenida en los artículos 7 k), 16.2 f) y 46.2 LIRPF de 1998 es sensiblemente igual a la manejada en las sentencias comentadas [pág. 22]. Opinión que debe suscribirse con la regulación actual, que ofrecen los artículos 7 k), 17.2 f) y 55 LIRPF de 2007.

⁴⁶⁹ En este sentido, por todos, **PUEBLA AGRAMUNT, N.**: “Base liquidable y reducciones”, en la obra colectiva *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit,

para admitir la reducción de la base imponible cuando las sentencias o convenios no delimitan los conceptos de donde se derivan tales prestaciones⁴⁷⁰.

La cuestión no se presenta baladí, ni aún menos carente de importancia para la figura impositiva más directamente conectada con la capacidad económica, el impuesto sobre la renta. De la necesaria concreción de cuotas que a la finalidad material de cada prestación económica pueda corresponder, así como de la necesidad de establecer, por haberse omitido expresa y legalmente, un criterio de reparto lógico, objetivo y razonable, dependerá el adecuado cumplimiento de aquella exigencia.

Permitiría, además, cumplir más adecuadamente con el principio de seguridad jurídica, evitando que el contribuyente se vea obligado a dirigirse a los tribunales para hacer efectivo el derecho a la reducción de la base imponible en aquellas cantidades que no pueden estimarse como renta gravable, por haberse transferido obligatoria y judicialmente a otra persona. Sobre todo, como veremos, ante la negativa generalizada de los órganos administrativos a admitir la reducción de tales prestaciones, precisamente, por la inexistencia de un criterio de reparto al efecto⁴⁷¹.

(págs. 746 y 747). La misma opinión manifiesta en su artículo “La reducción de la base imponible del IRPF...”, cit, (pág. 97). **GARCÍA BERRO, F.**: “El Derecho Tributario ante el fenómeno de la crisis familiar”, cit, (pág. 875). **DÍAZ SÚNICO-ABOITIZ, G.**: *Fiscalidad de las crisis matrimoniales en el régimen de separación de bienes*, cit, (pág. 115). También **TOVILLAS MORÁN, J.M.**: “Tratamiento tributario previsto para los pagos efectuados al cónyuge en los supuestos de nulidad, separación y divorcio. Especial referencia a la jurisprudencia del TSJ de la Comunidad Valenciana”, *Revista impuestos*, núm. 7, de 2006, (pág. 11).

⁴⁷⁰ Tal es el caso de la Res. de la DGT 1658/2003, de 17 de octubre (JUR 2004/9732), que niega al contribuyente la reducción de su base imponible por la cesión de uso del inmueble que constituye la vivienda habitual de su ex-cónyuge, del que está judicialmente separado, precisamente porque la sentencia se limita a ratificar lo estipulado por las partes en el convenio, sin que expresamente señale la existencia de pensión compensatoria alguna.

⁴⁷¹ En este sentido, estima la Res. de la DGT núm. 1955/1999, de 22 de octubre (JUR 2001/204358), que “En el texto de la sentencia judicial que se acompaña al escrito de consulta no se determina que cantidades corresponden a pensión compensatoria y a anualidades por

Aunque el artículo 55 LIRPF es suficientemente claro y expresivo de su pretensión, los presupuestos para su aplicación parece que no lo son⁴⁷². Normas de apariencia sencilla que sin embargo han provocado numerosos conflictos jurídicos entre la Administración y los administrados, que han dado lugar además a la intervención directa de los tribunales de justicia.

Sin embargo, es la intervención de estos operadores jurídicos los que impiden la consecución de los objetivos que con tales disposiciones se pretende. Como declara la propia doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, toda operación de interpretación de un texto legal tiene límites inexorables “pues no cabe reconocer al operador jurídico la libertad para alterar la norma llegando a consecuencias incompatibles con la propia voluntad del legislador, pues se resistiría la seguridad jurídica”⁴⁷³.

Al igual que sus precedentes legislativos, la actual normativa reguladora del IRPF permite reducir la base general, y excepcionalmente la base del ahorro, en el importe satisfecho en concepto de pensión compensatoria, gravando, correlativamente, en el contribuyente perceptor. Por su parte, las prestaciones por alimentos satisfechas a los hijos se califican como renta exenta para el perceptor, tributando en el pagador.

alimentos, ya que la indicada sentencia judicial lo hace de una forma global por ambos conceptos”. En este sentido, concluye negando toda posibilidad de aplicar la reducción de la base, puesto que “no es posible fijar un criterio administrativo de reparto”.

⁴⁷² **GONZÁLEZ GARCÍA, E.**: “Cantidad deducible de la base imponible del IRPF (1991) en concepto de ‘pensión compensatoria a favor del cónyuge y anualidades por alimentos’, cuando no existe distribución expresa de la cuota correspondiente al cónyuges e hijos”, [BIB 2001/1267], (pág. 2).

⁴⁷³ Por todos, las SSTS de 14 de marzo de 1998 y de 11 de marzo de 2000, citadas por **SÁNCHEZ PINO, A.J.**: “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, con abundantes citas de doctrina y jurisprudencia, en la obra colectiva *Derecho Financiero Constitucional*, en Homenaje al Prof. Dr. Don Jaime García Añoveros, UNIA-Civiltas, Madrid, 2001, nota núm. 25, (pág. 169).

En este contexto normativo, es fácil comprender que si no hay distribución expresa de cuotas ni una clara delimitación conceptual entre los diferentes tipos de prestaciones, el contribuyente obligado judicialmente a satisfacerlas intente incrementar la parte de esa cantidad global y única que corresponda al cónyuge y de reducir la correspondiente a alimentos a los hijos, pues mientras que la primera se elimina totalmente del impacto del impuesto⁴⁷⁴, la otra resulta plenamente gravada, aunque sea través del mecanismo *ad hoc* descrito en el capítulo anterior⁴⁷⁵. La Administración tributaria, por su parte, manifiesta una posición contraria, que se desmarca de las soluciones generalmente defendidas por contribuyentes y tribunales.

La Administración tributaria se ha pronunciado sobre este importante y crucial asunto de forma muy restrictiva en muchas ocasiones, llegando a determinadas conclusiones que, por su simplicidad y parcialidad, no pueden ser aceptadas⁴⁷⁶.

⁴⁷⁴ De la misma forma que la pensión compensatoria reduce la base imponible del impuesto en el total importe satisfecho por decisión judicial (artículo 55 LIRPF), dejando a salvo las limitaciones propias de la liquidación impositiva, la misma cantidad se resta de la base para determinar el tipo aplicable a las retenciones del trabajo personal [artículo 83.3 e) RIRPF], de ahí que la falta de determinación y concreción de las cuotas que a cada una de las prestaciones pueda corresponder, también se presenta relevante a los efectos de eliminar o reducir lo satisfecho en concepto de pensión compensatoria, del volumen retributivo o base de retención de los rendimientos del trabajo, que se analiza en el apartado siguiente.

⁴⁷⁵ La imprecisión de las resoluciones judiciales en cuanto a la determinación exacta de la naturaleza de las obligaciones que establecen (alimentos para el cónyuge o ex-cónyuge, o para los hijos, importes destinados al levantamiento o sostenimiento de las cargas del matrimonio, o sostenimiento de las cargas de la familia, pensión compensatoria), así como también la frecuente ausencia de distribución alícuota de las cantidades entre el cónyuge y los hijos, provoca distintas actitudes de los sujetos pasivos, desde quien se deduce el total de lo pagado, aunque vaya referido tanto a cónyuge como a hijos, hasta quien se deduce sólo un porcentaje o nada (STSJ de Castilla-La Mancha de 23 de marzo de 2000 [JT 2000/805]). En la misma línea se expresan las STSJ de la Comunidad Valenciana de 6 de abril de 2001 (JT 2001/1820) y de Galicia de 12 de febrero de 2003 (JT 2003/192969).

⁴⁷⁶ Tal es el caso de las premisas y parámetros que emanan de los Informes del Servicio Jurídico de la AEAT de 22 de febrero y su posterior aclaración de 13 de julio, ambos de 1995 (Consultivos 19/1995 y 20/1995, respectivamente).

En la práctica, la postura que se mantiene es que si las sentencias de separación y divorcio no determinan ni concretan la naturaleza de las cantidades a abonar, se entenderá que todo el importe corresponde a anualidades por alimentos a favor de los hijos, lo que supone, automáticamente, negar la calificación jurídica de pensión compensatoria o alimenticia al cónyuge separado o divorciado, y por ende, la reducción de la base imponible en cuantía alguna, con el incremento inevitable de la contribución a las arcas públicas, más allá de la capacidad económica real.

En la misma línea, si no se especifican los beneficiarios de las anualidades por alimentos, ni su distribución, no pueden atribuirse por partes iguales entre el ex-cónyuge y los hijos, correspondiendo en todo caso a anualidades por alimentos a los hijos, con la misma consecuencia indicada para el ex-cónyuge⁴⁷⁷.

La falta de determinación y concreción de conceptos compensatorios y cuotas, considera la Administración, impide establecer un criterio de reparto, asignando la totalidad del importe fijado a anualidades por alimentos a los hijos. Se le niega al contribuyente toda posibilidad de reducción, salvo que en un momento posterior se especifiquen judicialmente las cuantías⁴⁷⁸.

⁴⁷⁷ Tales premisas, carentes de rigor, dotadas de un excesivo simplismo y con un marcado carácter recaudatorio, se parecen más a una petición de principios que a ninguna otra cosa, y liberan al interprete de toda indagación racional sobre la esencia y naturaleza de los pagos realizados. En este sentido, vid. **ARIAS VELASCO, J.**: “Tratamiento fiscal de las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos...”, cit., (pág. 2). **GARCÍA BERRO, F.**: “El Derecho Tributario ante el fenómeno de la crisis familiar”, cit, (pág. 875). Manifiesta también una postura crítica con la que adopta la Administración **PARRA BAUTISTA, J.R.**: *Las pensiones compensatorias y alimenticias...*, cit, (pág. 27).

⁴⁷⁸ Vid. la Res. de la DGT núm. 1648/1998, de 15 de octubre (JUR 2001/ 202581), ha llegado a admitir la reducción de la base imponible en virtud de una certificación del Secretario del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción en la que se expresa qué parte del total determinado en la Sentencia se destina a la pensión compensatoria del ex-cónyuge. En parecidos términos se expresa la Res. de la DGT de 19 de septiembre de 2001 (NFC 036295) que admite la reducción a partir de 1998, fecha en la que se concretan por revisión las

El planteamiento administrativo sobre tan importante cuestión ha sido plasmado, expresamente y con importantes consecuencias jurídicas, por la Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006⁴⁷⁹, que ratifica la negativa a practicar reducción alguna por dicho importe, ni imputar a cada una de las personas afectadas la mitad de las cantidades pagadas a efectos de su deducción, de forma que, al no estar definidas en la sentencia de divorcio la cantidad que corresponde a cada una de las personas afectadas, ante la imposibilidad de determinar las cuantías respectivas, no es factible practicar la reducción de la base imponible del pagador⁴⁸⁰.

cantidades inicialmente acordadas, a pesar de que se reconoce el error al expresar el contenido material de la prestación en el momento anterior de separación judicial.

⁴⁷⁹ La Res. del TEAC (RJ 2006, 1678) resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, lo que supone, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 242.4 LGT su carácter vinculante para todos los órganos administrativos, que deberán aplicar de forma obligatoria la doctrina expresada. De hecho, la misma interpretación ha sido plasmada por la **AEAT: Manual Práctico de Renta y Patrimonio 2009**, cit, cuando señala que “En el supuesto especial de que se establezca la obligación de un pago único, sin precisar en la resolución judicial ni en el convenio regulador qué parte corresponde a pensión compensatoria y qué parte a anualidad por alimentos, la imposibilidad de determinar la cuantía correspondiente a pensión compensatoria impide aplicar la reducción de la base por este concepto. Todo ello, sin perjuicio de que en un momento posterior puedan especificarse judicialmente las cantidades que corresponden a cada concepto” (pág. 385).

⁴⁸⁰ Aunque la resolución del TEAC señalada destaque actualmente en el tema que analizamos por su valor unificador de doctrina administrativa, ya hemos apuntado *supra* que este es el criterio que tradicionalmente mantiene la Administración tributaria, como ponen de relieve los precitados Informes del Servicio Jurídico de la AEAT de 1995, o la posterior Res. DGT de 22 de octubre de 1999 (JUR 2001/204358), que señala al respecto que “en el texto de la sentencia judicial que se acompaña al escrito de consulta no se determina qué cantidades corresponden a pensión compensatoria y a anualidades por alimentos, ya que la indicada sentencia judicial lo hace de una forma global por ambos conceptos. La imposibilidad de determinar las cuantías respectivas supondría, a menos que en algún momento posterior se especifiquen judicialmente las mismas, que el consultante no pueda reducir la base imponible. El planteamiento restrictivo de la Administración Tributaria también se ha defendido en ocasiones por algunos Tribunales de Justicia. Tal es el caso por ejemplo de las SSTSJ de Andalucía de 3 de marzo de 2003 (RJ 2003, 908), de Canarias de 14 de enero de 2005 (JUR 2005/74131). Más recientemente la de Madrid de 28 de diciembre de 2007 (NFJ028343). También por la SAN de 4 de diciembre de 2003, citada por **DÍAZ-SÚNICO ABOITIZ. S.: Fiscalidad de las crisis matrimoniales...**, cit, (pág. 109).

El problema de la calificación y delimitación conceptual de las prestaciones económicas que se derivan de las situaciones de crisis familiar, cuestión recurrente donde las haya, había sido ya denunciado en 1997 por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, para quien no resulta aceptable la postura de la Administración, arguyendo la falta de claridad de la sentencia y aludiendo a la imposibilidad de determinar con certeza la naturaleza de las cuantías satisfechas, sobre todo cuando, al mismo tiempo, los propios servicios administrativos reputan como rendimientos del trabajo para el cónyuge o ex-cónyuge dichas pensiones compensatorias en los términos a los que se refiere el actual artículo 17.2 f) LIRPF⁴⁸¹.

Los problemas que puedan surgir para la aplicación del sistema tributario son achacables tanto a la Administración como a los contribuyentes, y muy especialmente a la oscura redacción de las resoluciones judiciales, por cuanto que si la primera interpreta restrictivamente el artículo 55 de la Ley del IRPF, los segundos pretenden ampliar como reducción en su base imponible general la totalidad de las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, con independencia de su destino al ex-cónyuge o a los hijos. Por su parte, las sentencias judiciales no colaboran en nada a efectos de la clarificación de los conceptos compensatorios que incluyen⁴⁸².

⁴⁸¹ Vid. *Consejo para la Defensa del Contribuyente, Memoria de 1997*, Ministerio Economía y Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 1997, para el que la solución a este problema, evidentemente, exigiría también un cambio de cultura en sectores ajenos a la Administración tributaria (pág. 190).

⁴⁸² En este sentido el Consejo de Defensa del Contribuyente propuso “Que por esa Secretaría de Estado de Hacienda, y por las vías que se consideren oportunas, se traslade al Consejo General del Poder Judicial las dificultades e incluso la imposibilidad que encuentran los servicios de la Agencia Tributaria para admitir la reducción en la base imponible regular del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las cantidades satisfechas en concepto de pensión compensatoria, cuando las sentencias y otras resoluciones que se dictan por los Juzgados declarando la separación o el divorcio no recogen debidamente la distinción de las cantidades que corresponden a pensión compensatoria y las que, en cambio, se satisfacen en virtud de la obligación de alimentos a hijos menores de edad. Todo ello a fin de que el Consejo General del Poder Judicial adopte las medidas oportunas, en el ámbito de sus competencias,

A este panorama, hay que añadir también la diversidad de posturas que se defienden por los tribunales administrativos, que han entendido igualmente, en la mayor parte de los casos, que no cabe deducir nada en concepto de pensión compensatoria, pues ante la indeterminación de la parte del total que corresponde a cada concepto prima el de anualidad por alimentos a los hijos⁴⁸³.

Otros tímidamente, aunque con mayor acierto a nuestro juicio, sostienen que la cantidad global y única fijada en la sentencia debe prorratearse según las circunstancias del caso concreto⁴⁸⁴, o en atención al número de beneficiarios, lo

para que los Juzgados de Familia y de Primera Instancia coadyuven a la resolución del problema expuesto” (Propuesta 25/1999, Memoria de 1997, cit, [pág. 226]). Por su parte, la Administración Tributaria también mostró una actitud poco colaboradora con los órganos jurisdiccionales, desatendiendo las solicitudes de información que emitían, básicamente órdenes civil y laboral, argumentando la redacción ofrecida por el artículo 113 LGT, en la redacción ofrecida por la Ley 25/1995 [actual artículo 95 Ley 58/2003, General Tributaria], lo que creó una serie de tensiones importantes, sobre todo en lo que se refiere a las informaciones solicitadas por los Juzgados de los Civil con motivo de ciertas cuestiones de Derecho de Familia. En este sentido pueden verse las apreciaciones de **LUCAS DURÁN, M.**: “Secreto fiscal y Constitución: algunas reflexiones en torno al artículo 113.1 LGT”, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Vol. I. Estudio, 1998, (BIB. 1998/269), [pág. 4].

⁴⁸³ En la medida que el convenio regulador de la separación matrimonial “(...) no hace mención alguna al concepto pensión compensatoria del artículo 97 Cc”, parece más apropiado referirse al concepto de alimentos, en el sentido de cumplir con las obligaciones comunes subsistentes con posterioridad a la disolución de la sociedad de gananciales, las cuales, como señala el artículo 1.362 Cc, se concretan en el sostenimiento de la familia, la alimentación y educación de los hijos comunes, y en las atenciones de previsión acomodadas a los usos y circunstancias de la familia; por tanto, no tiene cabida en el convenio una interpretación en la que se entienda que, las cantidades abonadas por el reclamante estén destinadas al cónyuge, pues el cónyuge receptor de las mismas, realiza su aportación en el cumplimiento de las obligaciones descritas con el trabajo que dedica a la atención de los hijos comunes sujetos a patria potestad, tal y como se señala en el artículo 103 Cc” (Res. TEAR de Canarias de 30 de junio de 1997 [Recl. 1063/1996 y 1830/1996]). [En el mismo sentido se manifiesta el TEAC](#) en Resolución de 14 de septiembre de 2006 (JT 2006/1678), que sigue estrictamente el planteamiento restrictivo de la Administración, decantándose por tanto por la negativa a reducir cantidad alguna, al no estar expresamente determinado el concepto en la sentencia.

⁴⁸⁴ Res. del TEAR de Andalucía de 30 de octubre [NFJ006075] (*Memento Práctico Francis Lefebvre: IRPF 2007*, Madrid, 2006, [pág. 805]), y de 27 de mayo [NFJ005674], ambas de 1997, que ante la imposibilidad de conocer el porcentaje concreto de participación de cada beneficiario y a falta de todo criterio de distribución específicamente establecido en la Ley, a la vista de la solución legal para casos análogos al presente (refiriéndose al régimen de

que supondría distribuir la cantidad global única en partes iguales entre el acreedor de la pensión compensatoria y cada uno de los hijos con derecho a la prestación por alimentos.

Incluso se ha sentado la doctrina de no considerar como pensión compensatoria cantidad alguna, cuando el uso de la vivienda familiar se haya atribuido conjuntamente al ex-cónyuge y a los hijos, salvo que expresamente se diga lo

atribución de rentas) entiende más justo distribuir la totalidad de la cantidad abonada por virtud de la susodicha sentencia entre los tres beneficiarios. (...). En términos similares se expresa la Res. del TEAR de Andalucía de 30 de noviembre de 1997, para la cual, ante la indeterminación de la cantidad que ha de considerarse entregada en concepto de pensión compensatoria y pensión alimenticia, estima que debe aplicarse una regla proporcional, en función del número de personas a las que se dirige. Señala expresamente que “[...] atendiendo a las circunstancias expuestas, las necesidades de los hijos tales como sustento, habitación, vestido y asistencia médica son asumidas por la madre, perceptora únicamente de ingresos derivados de la pensión percibida, por lo que resulta evidente e inequívoco que ésta ha de emplearse tanto en la cobertura de las necesidades de la madre como de los hijos; es por ello, ante la indeterminación de la cantidad que ha de considerarse entregada por uno u otro concepto, por lo que este Tribunal estima ha de aplicarse ésta proporcionalmente en función del número de personas a las que se dirige y, en consecuencia, procede la reducción de la base imponible por pensión a favor del cónyuge de un tercio del importe satisfecho por el reclamante durante el ejercicio”.

También se ha reconocido por algunos Tribunales de Justicia, como las SSTSJ de Canarias 109/2005, de 1 de marzo de 2005 (JT 2005/545) y 136/2003, de 18 de febrero de 2003 (JT 2003/1425), así como también la STSJ de Galicia de 30 de diciembre de 2003 (JT 2004/571), y de Murcia de 2 de junio de 2000 (JUR 2000/215024) en la que se admite un prorrateo según el cual 2/3 partes es pensión compensatoria y el resto [1/3] es anualidad por alimentos a los hijos. Las razones que se esgrimen para estimar tales porcentajes toman en cuenta diversas circunstancias como la duración del matrimonio [18 años], dedicación pasada y futura de la esposa a la familia, que el hijo fuese mayor de edad en el momento de la separación conyugal, que el marido asumiese directamente los gastos de educación y también los gastos extraordinarios, así como no tener la esposa ninguna renta que no sea la citada pensión (fdº. 4).

En el mismo sentido de distribución proporcional, aunque no en partes iguales, se expresan las SSTSJ de Galicia de 19 de junio de 2002 (JT 2002/127) y de Castilla-La Mancha de 11 de abril de 2000 (JT 2000/1026), que se decanta a favor del actor, que dedujo de su declaración el 50 por 100 del total señalado por la sentencia de separación. La razón que se esgrime es que aunque “la sentencia de separación no se establecieron cuotas, sí se hizo tal cosa en la de divorcio posterior por lo que asiste la razón del actor cuando señala que más parece que se trata de una concreción de lo que ya existía desde el momento de la separación que de una innovación, pues efectivamente el desequilibrio patrimonial que pueda dar lugar a una pensión compensatoria, si se produjo, lo sería ya en el momento de la separación” (fdº. 1).

contrario, dado que, conforme a las normas de derecho material, aquella atribución se realiza prioritariamente en interés de los hijos menores de edad⁴⁸⁵

Otros Tribunales Superiores de Justicia, por su parte, utilizan criterios de prudencia y de racionalidad, optando por una distribución proporcional, que atiende al número de miembros de la unidad familiar que puedan ser beneficiarios de las prestaciones compensatorias⁴⁸⁶, distribuyendo la cantidad total fijada aplicando las reglas sobre atribución de rentas, que se contemplan en los artículos 86 a 90 LIRPF, en cuya virtud las rentas obtenidas se individualizan en función de las normas o pactos aplicables en cada caso; y si estos no constaran a la Administración de forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales entre el ex-cónyuge y los hijos⁴⁸⁷.

Ante la falta de precisión de las decisiones judiciales, la negativa de los tribunales de Primera Instancia e Instrucción a clarificar las pretensiones de las

⁴⁸⁵ Res. del TEAC de 14 de enero de 2000 (JT 2000, 739), resolviendo recurso extraordinario para unificación de criterio, aplicada, con posterioridad, por la Res. del TEAC de 4 de abril de 2003 y por las SSTSJ de Cataluña de 11 de mayo de 2006 (JT 2006, 1432) y Madrid de 23 de diciembre de 2005 (JUR 2006, 96648).

⁴⁸⁶ En este sentido, la STSJ de Galicia de 19 de junio de 2002 (JT 2002/1527). Más recientemente, del mismo Tribunal, la Sentencia de 23 de mayo de 2006 (JT 2007/1034). En torno a esta solución, se expresan también las SSTSJ de Castilla-León de 31 de enero de 2006 (RJ 2006, 654) y de 29 de enero de 2000 (RJ 2000, 374), de Cataluña de 16 de junio de 2005 (JUR 2006/ 228301), de Galicia de 30 de diciembre de 2003 (RJ 2004, 571) y 28 de octubre de 2003 (RJ 2004, 493), de la Rioja de 11 de diciembre de 2001 (RJ 2002, 159), de Madrid de 6 de junio de 2001 (RJ 2002, 241), de Canarias de 18 de febrero de 2003 (RJ 2003, 1425), de 27 de febrero de 2002 (RJ 2002, 1177) y de 10 de octubre de 2000 (JT 2001/1581), de Castilla-La Mancha de 24 de enero de 2000 (JT 2000/236), de Valencia de 29 de noviembre de 2002 (JT 2003/464), y 3 de marzo de 2003 (JT 2003/1519), de Andalucía de 22 de febrero de 2002 (RJ 2002, 481), y de 18 de septiembre de 2003 (JUR 2003/243200).

⁴⁸⁷ Vid. las SSTSJ de Castilla-León de 11 de enero de 2008 (JUR 2008/107533), reiterando su doctrina anterior de SS de 29 de noviembre y 31 de marzo, ambas de 2003, así como la de 31 de enero y 31 de marzo, ambas de 2006. También las SSTSJ de Canarias de 28 de enero de 1999 (JT 1999/195), de 9 de abril de 1999 (JT 1999/748), de 28 de octubre de 1999 (JT 1999/1994) y de 18 de abril de 2000 (JT 2000/186), de Castilla-La Mancha de 24 de enero de 2000 (JT 2000/236), de Extremadura de 6 de junio de 2000 (JT 2000/1023) y de Cantabria de 3 de mayo (JT 2000/1071), de 21 de diciembre (JT 2000/1661) y 22 de noviembre (JT 2000/1941), todas de 2000.

partes, plasmadas en el convenio regulador, ratificado, en todo caso judicialmente, así como de la necesidad de establecer un criterio de reparto al efecto, la solución, a nuestro juicio, se encuentra en la interpretación sistemática, no sólo del fundamental convenio regulador y sentencias judiciales, sino, sobre todo, de la realidad que se esconde tras toda crisis familiar y cese de la convivencia.

El convenio regulador y las sentencias judiciales deben interpretarse conforme al artículo 1.285 Cc⁴⁸⁸, que proclama la interpretación sistemática, de indiscutible valor, puesto que la intención de las partes como verdadero espíritu del acuerdo no puede encontrarse en una cláusula aislada y descontextualizada de las demás, o del propio contenido íntegro del mismo, sino en el todo orgánico que lo constituye⁴⁸⁹.

⁴⁸⁸ Dispone que “Las cláusulas de los contratos deberán interpretarse las unas por las otras, atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas”.

⁴⁸⁹ En este sentido, la STSJ de Canarias de 28 de octubre de 1999 (JT 1999/1994). Considera que “el establecimiento de una cantidad a cargo de uno de los cónyuges y a favor del otro en concepto de ‘alimentos y contribución al levantamiento de las cargas matrimoniales’, cuando no hay hijos menores de edad ni aún mayores que dependan económicamente de sus padres, ni consta la existencia de otros gastos familiares distintos a los de la pensión alimenticia entre cónyuges (cantidad a cargo del marido y a favor de la esposa, que es estable, indistinta y con revisión anual periódica; en tanto que de existir ‘*otros gastos*’, por su naturaleza, debería tener una específica duración y una específica modalidad de modificación o extinción -piénsese *ad exemplum*, en un préstamo-), [...] conduce a la convicción de que la íntegra cantidad que se comprende en este concepto se corresponde con alimentos a la esposa y por ello, su reducción de la base imponible regular fue correcta” (fdº. 3º). Por el contrario, ante tan evidente y palpable conclusión por las razones que en el caso concreto concurren (inexistencia de hijos), la Administración niega la reducción de la base imponible del impuesto por la indeterminación de la cantidad que en su caso pueda corresponder a la esposa, hasta tanto no sea el propio Juzgado el que determine la cantidad que corresponde por alimentos a los hijos.

La misma irracionalidad de planteamiento se puede observar en la STSJ de Cataluña de 31 de mayo de 2006 (JUR 2006, 296274), que aun formando parte del grupo de sentencias que defienden la indagación de la naturaleza material de las prestaciones económicas, que más adelante citamos, niega la reducción que se pretende cuando se constata que el propio convenio que los cónyuges renunciaron expresamente a una pensión compensatoria, así como que las cantidades determinadas bajo el concepto de ‘contribución a las cargas del matrimonio’ debería

La resolución de la cuestión debe pasar por la determinación de la naturaleza de las prestaciones reconocidas y los pagos realizados, para lo que es ineludible examinar la resolución judicial en la que se reconocen. En palabras de GARCÍA BERRO “la solución al problema aplicativo de las normas que plantea este tipo de situaciones requiere un esfuerzo de calificación más profundo de lo que es capaz de aportar la tesis administrativa”⁴⁹⁰.

Aún siendo razonable que existiendo hijos comunes no resulte lógico entender que las cantidades abonadas y satisfechas por el cónyuge deudor al acreedor lo sean, íntegramente, en concepto de pensión compensatoria, menos lógico es deducir, sin la más elemental actividad investigadora y consiguiente prueba, que tales cantidades tengan como única finalidad la atención a los hijos comunes como, si el cónyuge que sufre el desequilibrio económico necesario para ser acreedor del derecho de pensión (compensatoria y/o alimenticia) no existiera, o no tuviera frente al otro ningún derecho de naturaleza económica.

Como en otros temas, de *facto* y de *iure*, estamos ante un problema de prueba, que como tal exigirá de quién pretenda hacer valer su derecho, probar los hechos constitutivos del mismo (artículo 105 LGT)⁴⁹¹.

reducirse a la mitad en el caso de que falleciese el hijo del matrimonio, lo que permite considerar sin lugar a dudas que al menos la mitad de ese importe global y único es para el ex-cónyuge, artikulándose la prestación en el caso de divorcio a través de la pensión compensatoria (fdº. 3). En parecidos términos la STSJ de Castilla-León de 10 de abril de 2000 (JT 2000/623), que aboga expresamente por la interpretación sistemática. Conforme a este criterio se admite la reducción de la base imponible al contribuyente que satisface una cantidad global al ex-cónyuge e hijos, no especificándose qué parte es pensión compensatoria y cuál alimentos a los hijos. Tras el análisis conjunto de las sentencias de separación y posterior divorcio, concluye el tribunal que el 40 por 100 del total es pensión compensatoria puesto que se había previsto la reducción de la pensión (término expresamente utilizado por la sentencia de divorcio) en ese porcentaje si el ex-cónyuge conseguía un puesto de trabajo (fdº. 3).

⁴⁹⁰ GARCÍA BERRO, F.: “El Derecho Tributario ante el fenómeno de la crisis familiar”, cit, (pág. 876).

⁴⁹¹ En este sentido, PUEBLA AGRAMUNT, N.: “Base liquidable y reducciones”, en la obra colectiva *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, [págs. 748]. La misma opinión manifiesta la autora en su artículo “La reducción de la base imponible en el IRPF...”,

Se habrían de agotar las posibilidades de interpretar las sentencias de separación y divorcio a efectos de indagar la auténtica naturaleza material de los pagos realizados y prestaciones económicas satisfechas. La finalidad de esta labor investigadora, interpretativa y calificadora, como hemos visto, no es otra que la de reconocer la posible existencia de pensiones compensatorias y alimenticias al cónyuge separado o ex-cónyuge, aunque no se haya designado como tal de forma expresa en la resolución judicial⁴⁹².

cit., [pág. 98]. Por el contrario, bien puede considerarse que corresponderá a la Administración probar que se trata de una prestación a favor de los hijos, y no puede imputar al actor la carga de la prueba de su no concurrencia. Así resolvió expresamente la STSJ de Canarias de 9 de abril de 1999 (JT 1999/748), que esgrime que lo único que resulta con claridad del texto del convenio es que la partida litigiosa constituye una prestación debida a la mujer del actor, sin que exista la más mínima alusión a los alimentos de los hijos. Por ello, resulta lógico atribuir a la Administración tributaria la carga de probar el presupuesto de hecho determinante de la exclusión prevista en el artículo 71.2 LIRPF [actual artículo 55], y no imputar al actor la carga de probar la no concurrencia de dicho supuesto, pues es aquella, la Administración, y no éste, el actor, quien invoca a su favor la aplicación de la norma de que se trata (fdº. 4).

Junto a esta, en parecidos términos, aparece un grupo de sentencias que se decantan igualmente la importancia de la prueba, aunque tras su análisis detenido se advierte que concluyen, en la práctica, en la línea restrictiva de la Administración, exigiendo por tanto en última instancia que la prestación económica se haya designado expresamente como pensión compensatoria en el convenio o en la sentencia. Entre otras ya citadas, la STSJ de Madrid de 30 de enero de 2002 (JUR 2002, 218535) que aunque declara que “nos encontramos con un problema de prueba” hace recaer la carga de la misma exclusivamente sobre el sujeto pasivo (fdº. 5). También la STSJ de Andalucía de 30 de enero de 2006 [JUR 2006, 208521] (fdº. 3) y 29 de septiembre de 2003 [JUR 2003/270088].

⁴⁹² Son también significativas y paradigmáticas de la postura que defendemos la STSJ de Baleares de 22 de mayo de 2001 (JUR 2001/214300), que tras admitir la necesidad de establecer la auténtica naturaleza y esencia de las prestaciones satisfechas más allá de su simple denominación formal, adopta una postura receptiva a la consideración de todos los indicios existentes (entre ellos de la declaración por el perceptor de tales cantidades como rendimientos del trabajo). Vid. también, del mismo Tribunal, la Sentencia de 27 de enero de 2001 (JUR 2001/271400). También las SSTSJ de Cataluña de 25 de abril de 2003 (JUR 2004/34278), de 23 de mayo de 2005 (JUR 2005/182814) y 31 de mayo de 2006 (JUR 2006/296274), así como Galicia de 24 de enero de 2003 (JUR 2003/192557). La línea interpretativa señalada se sigue por las SSTSJ de Cantabria de 25 de enero (JT 2002/782) y 29 de noviembre (JUR 2003/20363), ambas de 2002, de Andalucía de 16 de septiembre de 2003 (JUR 2003/269651), Canarias de 11 de noviembre de 2003 (JUR 2004/ 27291) y Galicia de 30 de enero de 2002 (JUR 2002/134765).

Si tras la interpretación sistemática del convenio regulador y la sentencia judicial de separación y divorcio, no fuese posible determinar un porcentaje concreto de participación, la solución pasa por aplicar las reglas sobre atribución o estimación de rentas, en cuya virtud, aquella se atribuye en función de los pactos aplicables en cada caso, y si estos no constaran a la Administración de forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales⁴⁹³.

II. La pensión compensatoria y las anualidades por alimentos en la gestión de las retenciones del trabajo personal

1. Consideraciones generales

Una de las principales pretensiones de la reforma del IRPF de 1998 en materia de gestión, fue adecuar los pagos a cuenta, de una forma especialmente sensible las retenciones del trabajo, a las circunstancias económicas, personales y familiares de cada contribuyente, a efectos de lograr el mayor ajuste posible

⁴⁹³ Vid. las SSTSJ de Cataluña de 16 de diciembre de 2004 (JUR 2005, 34140), de Canarias de 28 de enero de 1999 (JT 1999/145), de 18 de octubre de 2000 (JT 2001/331), de 18 de febrero de 2003 (JT 2003/1425) y de 31 de octubre de 2001 (JT 2002/290), de La Rioja de 11 de diciembre de 2001 (JT 2002/159), de Navarra de 18 de febrero de 2002 (JT 2002/723). Se ha llegado a admitir incluso que a falta de una manifestación expresa que indique cuál es la parte que a cada prestación corresponde debe interpretarse el término “auxilios económicos” [de la misma forma que hubiese podido ser el de ‘cargas familiares y alimentos’, o el de ‘cargas del matrimonio’] en un sentido comprensivo de los conceptos pensión compensatoria y alimentos, distribuyendo el total importe fijado entre el cónyuge y los hijos, pues entre los perceptores existe una comunidad de bienes (STSJ de Extremadura de 6 de junio de 2000 [JT 2000/1023] y la STSJ de Galicia de 24 de noviembre de 2003 (JT 2004/777). Efectivamente, la indeterminación de la parte de pensión que corresponda a la esposa y a las dos hijas del matrimonio viene resuelta en el artículo 1138, complementado por los artículos 392 y 393, párrafo segundo, todos del código civil; el primero referente a las obligaciones mancomunadas, al decir que si del texto de las obligaciones a que se refiere el artículo anterior, no resulta otra cosa, el crédito o la deuda se presumirán divididos en tantas partes iguales como acreedores o deudores haya. Y los artículos 392 y 393, en orden a la comunidad de bienes al establecer respectivamente que «Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece proindiviso a varias personas», y que «se presumirán iguales, mientras no se pruebe lo contrario, las porciones correspondientes a los partícipes en la comunidad». A lo que se ha de añadir la regulación que al efecto establece la propia Ley del IRPF 18/1991 (actual Ley 35/2006) en las reglas de atribución de rentas para las comunidades de bienes (STSJ de Andalucía de 24 de septiembre de 2002 [JT 2003/182]).

entre la cuota líquida que pueda derivarse de la autoliquidación futura y el importe de los pagos a cuenta realizados⁴⁹⁴.

Así se expresaba la Exposición de Motivos del RD 2717/1998, de 18 de diciembre, regulador de los pagos a cuenta y de las retenciones, al manifestar que “los contribuyentes que estén dentro de estos límites [refiriéndose al umbral a partir del cuál nace la obligación de declarar] y cumplan las demás circunstancias exigidas en la Ley, y que por su capacidad económica deban contribuir al impuesto quedarán sometidos al mismo por vía de retenciones e ingresos a cuenta”, afirmando en otro momento que, “[...] siendo las retenciones e ingresos a cuenta el impuesto que deben pagar”⁴⁹⁵. El ajuste o equilibrio señalado, se justifica en razones de equidad horizontal, de tal forma que se evite que, a igualdad de rentas y de circunstancias subjetivas, dos contribuyentes no obligados a presentar declaración sean sometidos a retención de distinta manera.

⁴⁹⁴ Para lograr este objetivo, el procedimiento de determinación del porcentaje de retención aplicable a las rentas de esta naturaleza, exige tomar en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente, las rentas que, en su caso, obtenga el cónyuge, y las reducciones y deducciones que sean relevantes para la liquidación del impuesto, “en los términos que reglamentariamente se establezcan” (artículo 101 LIRPF), lo que no implica, de forma absoluta, que “[...] la remisión al reglamento del impuesto goce de libertad para desvincularse de las reglas que influyen en la liquidación del gravamen definitivo” (CUBERO TRUYO, A. y JIMENEZ NAVAS, M.M.: “El tratamiento de la mujer en el IRPF...”, cit, [pág. 84]).

⁴⁹⁵ El sistema de retenciones establecido por la Ley 40/1998 pretende, respecto a los rendimientos del trabajo personal, acercar la base que sirve para calcular el tipo de retención a la base imponible del impuesto, e incluso que el tipo de retenciones sea el que corresponde a esta última base, para que así se cumpla, en la medida de lo posible, que los contribuyentes paguen el Impuesto sobre la Renta, vía retenciones, según se van obteniendo sus rendimientos del trabajo personal, cumpliéndose el fin auténtico de las retenciones, que los anglosajones denominan “*P.A.Y.E*”, o sea, “*Pay as you earn*” (paga según ganas), sin que existan apenas devoluciones. En el sentido que se indica, vid. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit, (pág. 162). También CALVO VÉRGEZ, J.: “Una aproximación a la naturaleza jurídica de la retención en el IRPF”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 1, 2009 (BIB 2009/193), [págs. 1 a 14].

Este objetivo se mantiene con la reforma de 2006, que pretende “fundamentalmente disminuir la carga tributaria que soportan las rentas del trabajo”, y “recuperar la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares”⁴⁹⁶. Para ello, el procedimiento de determinación de las retenciones del trabajo personal, contemplado en los artículos 80 a 89 RIRPF⁴⁹⁷, debe seguir un sistema similar al de la Ley del Impuesto en cuanto a la determinación de la cuota, haciéndose necesario practicar casi una liquidación parcial previa⁴⁹⁸, que parte de la determinación de la base de

⁴⁹⁶ Vid. Preámbulo del RD 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), por el que se regula el Reglamento del IRPF y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por RD 304/2004, de 20 de febrero. Para un comentario básico del contenido de este nuevo Reglamento, por todos, **CARBAJO VASCO, D.**: “Novedades de la nueva Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” (Parte I), en la obra colectiva *Aplicación práctica de las cuestiones más novedosas*, cit, (págs. 33 y ss).

⁴⁹⁷ El artículo 8 del RD 1975/2008, de 28 de noviembre (BOE de 2 de diciembre), sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y acceso a la vivienda, modifica, con efecto a 1 de enero de 2009, el artículo 86, relativo al tipo de retención, que se expresa nuevamente con dos decimales, el artículo 87, relativo a las circunstancias que provocan la regularización del tipo de retención, y el artículo 88, todos del RIRPF, que contempla la comunicación de datos al pagador de los rendimientos del trabajo.

⁴⁹⁸ La adecuación de los pagos a cuenta a la cuota definitiva del IRPF se debe fundamentalmente al deseo de reducir de forma importante el número de declaraciones con derecho a devolución, liberando de forma considerable los costes de gestión que provocaba la Ley anterior (1991), destinando, en consecuencia, medios personales y materiales a la lucha contra el fraude. En este sentido, puede verse a **GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.**: “Pagos a cuenta”, en la obra *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit, para quien “el fin último que se persigue es que los contribuyentes que obtienen rentas del trabajo soporten el impuesto vía retenciones sin obtener devoluciones, para conseguir una simplificación importante en la gestión del impuesto. Para ello, se ha hecho necesario crear un procedimiento personalizado que acerque el cálculo de las retenciones lo más posible al impuesto que finalmente debe soportar el contribuyente” (pág. 1135). **SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.**: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta...*, cit, para quien el sistema de pagos a cuenta instaurado en 1998 “[...] ha pretendido corregir la situación anterior centrada en un exceso de retenciones que obligaba a devolver con posterioridad de forma masiva a los contribuyentes lo que a éstos se les había conminado a adelantar. El objetivo, pues, ha sido conseguir un mayor equilibrio entre la cuota líquida anual del impuesto y el volumen de retenciones e ingresos a cuenta [...]. Ello es especialmente significativo en los rendimientos que constituyen el nervio central del IRPF como son los rendimientos del trabajo”, [pág. 381]. Para **PÉREZ ROYO, I.**: *Manual del Impuesto sobre la Renta...*, cit, ajustar al máximo la retención a la cuota del impuesto es la forma de conseguir que muchos contribuyentes queden liberados de la obligación de declarar,

retención, la cuota, en la que al igual que en la liquidación general influye directamente las circunstancias subjetivas del contribuyente computadas a través de la figura del mínimo personal y familiar, así como el tipo de retención.

Como se observa, el cálculo de las retenciones del trabajo personal exige anticipar con bastante exactitud la liquidación del impuesto del contribuyente trabajador, regularizando a lo largo del ejercicio las inicialmente calculadas a medida que vayan apareciendo datos y circunstancias que influyan en aquella liquidación, con la pretensión de adecuar los pagos anticipados a la capacidad económica que en cada momento presentan los contribuyentes⁴⁹⁹, a diferencia

así como que se reduzcan sensiblemente las devoluciones del impuesto (pág. 549). **GARCÍA CARACUEL, M.**: *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado. Nuevas obligaciones tributarias en la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2006, (pág. 24).

⁴⁹⁹ La adecuación de los pagos a cuenta al principio de capacidad económica se presenta hoy pacífica tanto para la doctrina tributaria como para la jurisprudencia. En este sentido, la STS de 10 de julio de 1999 (RJ 1999/5751) enumera los principios básicos y generales que persiguen los pagos a cuenta, ya sean retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados. En el ámbito de la doctrina tributaria, sin ánimo de ser exhaustivos, vid. **RODRIGUEZ BEREJO, A.**: “Los principios de la imposición en la Jurisprudencia Constitucional Española”, *Civitas REDF*, num. 100, octubre-diciembre, 1998, quien constata que el principio de capacidad económica no solo debe reflejarse en el hecho imponible del tributo, sino también en el resto de los elementos esenciales en la determinación de la cuantía del tributo (pág. 614). **DE MIGUEL CANUTO, E.**: “La sentencia constitucional núm. 211/1992, de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación”, cit, quien considera que la obligación a cuenta y la obligación principal son piezas de un único tributo (pág. 105). **CENCERRADO MILLÁN, E.**: “La aplicación del principio de capacidad económica a los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 40, enero-marzo, 1998, para quien los principios de justicia tributaria, y en especial el de capacidad económica, deben tener reflejo en la normativa que regula la gestión tributaria, en la medida en que la misma constituye un elemento indispensable del funcionamiento del tributo y, por tanto, es parte integrante del sistema tributario (págs. 17 y 33 a 35). **PONT CLEMENTE, J.F.**: *El pago fraccionado de los tributos*, IEF-Marcial Pons, 1993, quien desde hace tiempo ponía de manifiesto la necesidad de que en los pagos a cuenta se observaran y respetaran los principios de Derecho Tributario, con la finalidad de que al menos indiciariamente se pudiera comprobar el hecho imponible, y así ajustar el ingreso anticipado con la cuota definitiva. Todo ello en aras de un sistema tributario más justo y acorde con nuestra Constitución (pág. 107). En este último sentido, vid. también **MONTES RUFÍAN, R.**: “Retenciones sobre los rendimientos del trabajo en la nueva regulación del IRPF”, *Crónica*

de la regulación anterior a 1998⁵⁰⁰, en la que el porcentaje de retención aplicable a la primera nómina del año no se modificaba a lo largo del mismo, salvo por circunstancias tasadas tales como el convenio colectivo o la prórroga de contratos temporales.

A partir de 1999, con la entrada en vigor del RD 214/1999, de 5 de febrero, así como el posterior RD 1775/2004, de 30 de julio, y actualmente con el RD 439/2007, de 30 de marzo⁵⁰¹, son muchas las circunstancias que pueden provocar una regularización del tipo de retención.

Entre ellas la obligación judicial de abonar una pensión compensatoria, o una prestación por alimentos⁵⁰², que tienen reflejo práctico, no solo en cuanto a la determinación de la base liquidable, configurándose la primera como una reducción a practicar sobre la parte general de la base imponible, y la segunda como un beneficio fiscal que reduce la progresividad del impuesto, sino que para eliminar definitivamente la cantidad transferida del impacto, se admite que aquélla reduzca la base para calcular el tipo de retención [artículo 83.3 e) RIRPF]⁵⁰³, y en ésta se aplique la tarifa a la base desglosada entre la anualidad

Tributaria, núm. 94, abril/junio 2000, para quien con la vigente normativa, el ajuste entre las retenciones a cuenta y la cuota del impuesto, irremediablemente ha de ser así, por cuanto la propia normativa positiviza la igualdad entre la obligación de anticipar y el deber de contribuir, por tanto, los principios predicables de una deberán serlos de la otra (págs, 53, 55, 56 y 59).

⁵⁰⁰ Vid. el RD 1841/1991, de 30 de diciembre (BOE de 31 de diciembre).

⁵⁰¹ Con carácter previo a la entrada en vigor de este RD, se anticipó la vigencia del RD 1576/2006, de 22 de diciembre, por el que se modifica en materia de pagos a cuenta el RD 1775/2004, de 30 de julio, anticipo que vino obligado por los cambios que la Ley 35/2006 incorporaba en la estructura liquidatoria del impuesto, que inciden directamente en el cálculo de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo.

⁵⁰² La aplicación del nuevo tipo de retención se aplicará a partir del momento en el que el obligado a abonar la compensación del artículo 97 Cc o la anualidad por alimentos comunique tal circunstancia al pagador, siempre que la misma se produzca con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las nóminas (artículo 87.4 RIRPF).

⁵⁰³ La reducción del volumen de retribuciones para el cálculo del tipo de retención encuentra su fundamento en el hecho de que la pensión compensatoria satisfecha se reduce de

y el resto de su importe para obtener la cuota de retención por adición de las partes⁵⁰⁴.

Se aplica, estrictamente, el mismo mecanismo reductor de la progresividad impositiva que se ha analizado *supra* en el Capítulo III, de forma que se traslada igualmente al reglamento la complejidad que la Ley 35/2006 del IRPF ha introducido en el impuesto, por no admitir una regulación coherente, realista y más homogénea del sistema de cargas familiares.

No obstante, sólo la pensión compensatoria satisfecha en dinero permitirá su eliminación definitiva del impuesto, puesto que se hace preciso e imprescindible que la renta del trabajo obtenida por el contribuyente se vea reducida materialmente como consecuencia del cumplimiento de aquella obligación.

En efecto, la reducción de la base de retención en el importe que satisfaga el contribuyente, tanto en concepto de pensión compensatoria como de anualidad por alimentos a sus hijos⁵⁰⁵, exige, lógicamente, que tales cantidades sean

la base imponible del pagador, lo que supone la eliminación del impacto definitivo del impuesto. En este sentido, **ALGUACIL MARI, M.P.**: “Retención a cuenta y principios tributarios: la reciente doctrina del Tribunal Supremo”, *Revista Impuestos*, núm. 1, enero de 2001, quien considera que la base de retención debe asemejarse al máximo a los componentes de la base imponible del impuesto, debiéndose observar y tomar en consideración todos los elementos reductores que pudieran ser operativos para determinar aquella (págs. 33 y 34).

⁵⁰⁴ Así se expresa la Res. de la DGT de 20 de diciembre de 1999 [JUR 2001/216237].

⁵⁰⁵ Tal posibilidad no se contempla, por el contrario, en los casos en los que el contribuyente obtenga otro tipo de rendimientos, pues mientras que para determinar el tipo de retención de los rendimientos del trabajo se tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares, entre las que evidentemente se encuentra la satisfacción de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, para los demás rendimientos sujetos a gravamen (capital mobiliario e inmobiliario, actividades económicas, ganancias patrimoniales...), tales circunstancias se presentan irrelevantes. La sensibilidad que la regulación normativa de las retenciones e ingresos a cuenta del trabajo personal debe mostrar hacia la personalización de su importe pone de relieve la complejidad de su determinación, a diferencia de la que corresponde a las demás fuentes de renta sometidas a retención cuya determinación es general y automática

efectivamente transferidas. También a estos efectos se atiende al pago efectivo de la pensión o de la anualidad y no al mero reconocimiento o exigibilidad de la deuda, lo que se deduce de la expresión “satisfechas” utilizada por los preceptos reglamentarios⁵⁰⁶.

Las medidas sustitutivas de la compensación periódica, aunque permiten reducir la parte general de la base imponible, a efectos de determinar el tipo de retención se presentan irrelevantes. No se genera ningún desembolso de la cantidad que en su caso perciba en concepto de rendimientos del trabajo personal. Tal circunstancia, por tanto, no puede tener reflejo alguno en cuanto a la determinación de la base de retención.

Sin embargo, llama la atención la omisión de toda referencia a las anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial al cónyuge separado judicialmente, a los ascendientes y descendientes que no sean hijos y a los hermanos, que sí reducen la base imponible del impuesto en los términos ya estudiados.

En tales circunstancias, las prestaciones por alimentos satisfechas con cargo al importe que el contribuyente pagador obtenga en concepto de rendimientos del trabajo, en cuanto que no tienen reflejo alguno en la determinación de la base de retención, supondrá la aplicación de un tipo de retención mayor sobre un volumen retributivo del que el contribuyente no podrá disponer, por estar afectado judicialmente al cumplimiento de aquella obligación⁵⁰⁷.

o fija, centrándose más en la naturaleza de la renta y obviando por tanto toda particularización subjetiva.

⁵⁰⁶ Vid. el artículo 83.3. e) que en relación con la pensión compensatoria se refiere expresamente al ‘obligado a satisfacer’ y el artículo 85.2, que, en cuanto a las anualidades por alimentos a los hijos, se refiere al perceptor que la ‘satisfaga’.

⁵⁰⁷ Si lo que se quiere con el nuevo sistema de retenciones, es ajustar al máximo posible la anticipación de la deuda a la cuota final que resulta de la autoliquidación, carece de sentido la omisión señalada, en tanto que el gravamen a cuenta que se soportará, no se adecuará a su verdadera capacidad económica, en clara contradicción con las reducciones que se practican al

En este sentido, resulta de interés traer a colación la STS de 19 de mayo de 2000⁵⁰⁸, que declaró la nulidad por omisión, de la inobservancia, por parte del Reglamento del Impuesto, del mínimo familiar por ascendientes⁵⁰⁹, así como no permitir computar la totalidad del mínimo por descendientes en los casos de familias monoparentales, sin que existieran razones lógicas y objetivas que justificasen suficientemente tal omisión, lo que puso de relieve la arbitrariedad del reglamento.

Ahora ya se admite, sin embargo, el cómputo total de mínimo familiar por ascendientes y descendientes en los términos contemplados en el Título V LIRPF, con la especialidad de que se computarán por entero, “cuando el contribuyente tenga derecho, de forma exclusiva a la aplicación del mínimo familiar por este concepto” (artículo 84.2º RIRPF), lo que, generalmente, sucede en los casos de separación y divorcio en los que la custodia se haya atribuido en exclusiva a una de las partes.

A pesar de este importante pronunciamiento jurisprudencial, todavía se sigue sin tomar en consideración a las anualidades por alimentos que el contribuyente esté obligado a satisfacer por decisión judicial al cónyuge, ascendientes, demás descendientes que no sean hijos y hermanos, que sí permiten reducir la base imponible del impuesto⁵¹⁰. Omisión que se presenta, a

calcular la base del Impuesto. La determinación de la base de retención exige 1º) que la renta sobre la que recae el pago a cuenta sea una renta actual y, en general, medida de acuerdo con los criterios utilizados en la base imponible del impuesto, 2º) que sólo se grave con pago a cuenta rentas que con toda seguridad serán gravadas en el impuesto, y 3º) que se tomen en consideración todos los elementos reductores que puedan ser operativos, asimismo, en la base imponible del impuesto (**ALGUACIL MARI, M.T.**: “Retención a cuenta y principios tributarios...”, cit, [págs. 33 y 34]).

⁵⁰⁸ RJ 2000/6067.

⁵⁰⁹ Durante el período 1998-2006 tuvo la calificación de exención, y por tanto, reducía la base imponible del contribuyente.

⁵¹⁰ Pero no acaba aquí la actitud desidiosa y omisiva de nuestro reglamento, que sigue además sin tomar en consideración la reducción que se contempla para los casos de opción por

nuestro juicio, igualmente, en contradicción con la individualización y personalización de los tipos de retención que corresponden a esta importante fuente de renta, provocando un efecto inverso a lo pretendido, puesto que la cuantía que se deriva de la anticipación de la deuda a través de la retención superará a la que corresponde a la cuota definitiva.

Para el Tribunal Supremo, no es solo un problema de legalidad sino de constitucionalidad. La inconstitucionalidad de la norma reglamentaria es indiscutible si la estructura y funcionamiento de cualquiera de las modalidades que integran el sistema de retenciones produce como efecto normal que se soporten inevitablemente retenciones superiores a la cuota correspondiente del IRPF.

Con la misma pretensión de personalizar y subjetivizar la anticipación de la deuda tributaria, el contribuyente obligado a satisfacer anualidades por alimentos a sus hijos podrá aplicar la tarifa de tipos del artículo 85.1 RIRPF de forma separada al importe de la anualidad y al resto de la base de retención, determinada conforme a los parámetros establecidos por el artículo 83 RIRPF. Para ello se exige que el pagador de la anualidad obtenga rendimientos del trabajo, que la obligación de pago se imponga por una decisión judicial y que el importe de la anualidad sea inferior a la base para calcular el tipo de retención.

el régimen de tributación conjunta por parte de la unidad familiar monoparental (artículo 84.2.4º LIRPF). En este sentido se expresan **CUBERO TRUYO, A. y JIMENEZ NAVAS, M.M.**: “El tratamiento de la mujer en el IRPF...”, cit, para quienes la mujer trabajadora en este tipo de familia tendrá que soportar a lo largo del año retenciones excesivas que conducirán inexorablemente a una autoliquidación con derecho a devolución de lo indebidamente adelantado. Pero destacan sobre todo que lo más sorprendente de esta reducción (refiriéndose a la que se dispensa a las unidades familiares monoparentales) es que sí es tenida en cuenta por el artículo 81 RIRPF a la hora de fijar el cuadro de límites cuantitativos excluyentes de la obligación de retener (la situación 1ª del cuadro reglamentario va referida justamente a los contribuyentes solteros, viudos, divorciados o separados legalmente que tengan hijos); pero una vez que sí existe obligación de retener se prescinde del mismo dato que acaba de ser tomado en consideración [pág. 84].

Se están trasladando al ámbito de las retenciones del trabajo personal la misma medida de progresividad atenuada prevista por la Ley del Impuesto, de ahí que las críticas que en su momento se han hecho a este mecanismo *ad hoc* resulten plenamente aplicables en el seno de la gestión tributaria. Aunque el importe de la retención practicada será inferior al que se obtendría de aplicar la escala de tipos a toda la base de retención, la anualidad no se excluye del sistema -en la misma medida que no se excluye el mínimo familiar y personal-, como sucede con las pensiones compensatorias, lo que genera la detracción de una retención inadecuada.

Por último, la repercusión que el pago de estas prestaciones económicas presenta en el ámbito de las retenciones del trabajo personal recae, fundamentalmente, respecto del obligado a su cumplimiento, siempre que, por supuesto, sea perceptor de este tipo de rentas [artículo 83.3 e) RIRPF].

Por el contrario, para los perceptores (cónyuge separado o ex-cónyuge, hijos, ascendientes o descendientes y hermanos) su incidencia queda limitada a la tributación de tales prestaciones compensatorias en los términos del artículo 17.2 f) LIRPF. Salvo las prestaciones por alimentos satisfechas a favor de los hijos, que quedan exentas conforme al artículo 7. k) LIRPF, las demás prestaciones compensatorias y alimenticias se califican como rendimientos del trabajo personal, aunque no son susceptibles de someterse al mecanismo de retención.

La aplicación efectiva del mecanismo de la retención, exige necesariamente la concurrencia de dos circunstancias, una de carácter objetivo y otra de carácter subjetivo.

Desde una perspectiva objetiva, las rentas que se satisfacen deben estar legislativamente sujetas a retención (artículo 75 RIRPF), y desde el punto de vista subjetivo, quién efectúe el abono de la renta debe estar obligado a practicar la retención, además de que sólo están obligados a retener los sujetos

de los que puede suponerse que disponen de una cierta organización económica y administrativa, de ahí que tanto la Ley como el Reglamento del impuesto señalen expresamente quiénes son tales obligados⁵¹¹, y entre ellos no se encuentran, precisamente, los impelidos por una decisión judicial a abonar una pensión compensatoria o una anualidad por alimentos. Tampoco las satisfechas por decisión judicial a favor de los hijos, ya que su calificación como renta exenta, la excluye de este mecanismo de anticipación de la deuda tributaria [artículo 75.3 a) RIRPF].

Incluso, si es el empresario el que abona la pensión compensatoria o anualidad por alimentos directamente al cónyuge o hijos acreedores, ya sea porque se le exige por mandato o decisión judicial, ya sea porque se ha solicitado por el empleado, no habrá obligación de practicar retención, pues la empresa se limita a asumir una actividad de simple mediación, por lo que, como expresamente se señala el artículo 76.1.d) párrafo 2º RIRPF, no se considera que se satisface un renta (del trabajo), aunque tenga tal calificación para su perceptor.

La exclusión de los mediadores en el pago para la práctica de las prestaciones a cuenta, se debe a la necesidad de que el abono de rendimientos se realice en nombre propio, y no por cuenta de otro, lo que no implica que los pagos realizados a través de intermediario no estén sujetos a retención, sino que la mediación misma no se considera como una transacción diferente de la originaria, que es la que genera la obligación de retener⁵¹².

⁵¹¹ Vid. los artículos 99 de la Ley 35/2006 y 76 del RD 439/2007.

⁵¹² A este respecto, vid. las Consultas de la DGT de 22 de diciembre de 2004 (V0464/2004) [JUR 2005/43517] y de 15 de septiembre de 1999 (V076/1999) [JUR 2002/131881]. Para entender que una persona o entidad se limita a efectuar una simple mediación de pago han de concurrir tres circunstancias: 1) Que el obligado al pago sea un tercero, 2) Que dicho tercero identifique al perceptor y cuantifique el importe de la renta, y 3) Que el tercero obligado al pago ponga a disposición del mediador los fondos para la realización material del pago. En este sentido, vid. **ALGUACIL MARI, M.P.**: *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, cit, (págs. 76 y 77).

2. La comunicación de datos económicos, personales y familiares, y su acreditación ante el pagador de los rendimientos del trabajo

Para que la pensión compensatoria reduzca la base de la retención en el importe efectivamente satisfecho, y la anualidad por alimentos la desglose en dos partes a efectos de la determinación de la cuota, además de la exigencia de la siempre imprescindible decisión judicial, se requiere el cumplimiento adicional de concretos deberes de información, que demuestren de forma “fehaciente” cuál es la situación personal y familiar del contribuyente, y por ende, la minoración que tales circunstancias genera en su capacidad para contribuir⁵¹³.

La comunicación de datos se presenta como la declaración de conocimientos sobre ciertos datos que afectan no solo al contribuyente perceptor de las rentas del trabajo y obligado judicialmente al pago de tales prestaciones compensatorias y alimenticias, sino también a terceras personas (los hijos perceptores de anualidades por alimentos, otros descendientes, el cónyuge separado judicialmente o el ex-cónyuge, así como los ascendientes), lo que, como veremos en el siguiente apartado, incide directamente sobre el Derecho a la intimidad personal y familiar reconocido en el artículo 18 CE. Resulta

⁵¹³ Se establece en el apartado 1 del artículo 88 RIRPF que los contribuyentes deberán comunicar al pagador la situación personal y familiar que influye en el importe excepcionado de retener, en la determinación del tipo de retención o en las regularizaciones de éste, quedando el pagador (de la renta del trabajo) obligado a conservar la comunicación debidamente firmada. En la misma línea se expresa la Resolución de 11 de diciembre de 2008, del Dep. de Gestión Tributaria AEAT, que aprueba el modelo de comunicación de datos al pagador, exigiendo de los contribuyentes la comunicación de su “situación personal y familiar, incluida la relativa a la obligación de satisfacer pensiones compensatorias o anualidades por alimentos, fijadas ambas por decisión judicial”, concretando el apartado 2 del artículo 88 RIRPF que la falta de comunicación al pagador de estas circunstancias personales y familiares o de su variación, determinará que aquél aplique el tipo de retención correspondiente sin tener en cuenta dichas circunstancias”. Concluye el precepto indicando que la falta de comunicación no excluye la responsabilidad del contribuyente ante la posible comisión de una infracción tributaria, sobre todo cuando su omisión (o la comunicación de datos falsos o erróneos) provoque la aplicación de un tipo de retención inferior al que efectivamente le corresponde, en los términos a los que se refiere el artículo 107 LIRPF, que remite a su vez al régimen general de infracciones y sanciones tributarias contemplados en la LGT (artículos 178 a 212).

también significativo que la comunicación de datos no se dirija a la Administración, sino al pagador de la renta del trabajo al contribuyente⁵¹⁴.

En este contexto normativo, nada se puede objetar sobre la necesidad de comunicar al empresario retenedor cuáles son las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes con los que mantiene una relación laboral, así como las económicas, que influyen directamente en la determinación del importe excepcionado de la retención⁵¹⁵, o de la cuota provisional a pagar de forma anticipada. Nada debe extrañar, a que el contribuyente separado o divorciado obligado a pagar tales prestaciones compensatorias y alimenticias, las comunique a su pagador a efectos de adecuar el pago a cuenta a su capacidad económica real.

Sin embargo, para que generen el efecto legal que se pretende, se exige la acreditación del pago realizado, para lo que la comunicación debe ir acompañada del testimonio literal, total o parcial, de la resolución judicial determinante de la pensión⁵¹⁶, lo que supone convertir en medio de prueba

⁵¹⁴ La causa se encuentra en la obligación que surge entre sujetos particulares como consecuencia de la aplicación del tributo, en las que la Administración no va a ocupar el papel de acreedora de forma directa, aunque el objeto de la prestación es de naturaleza tributaria y es exigido en virtud de una norma tributaria (artículo 24 LGT). Tales obligaciones se insertan en la estructura del tributo, cuya finalidad última es la entrega de una cantidad de dinero a la Hacienda Pública. En este sentido, para **GARCÍA CARACUEL, M.**: *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado...*, cit, la relación privada entre empresario y trabajador es la causa de la retención y la base que la sustenta; es en definitiva el “vehículo idóneo para la adecuada consecución de las obligaciones tributarias de retener y realizar los ingresos a cuenta” (pág. 70). Vid. también a **MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.**: *Las comunicaciones tributarias*, Edersa, 2007, [vlex 346348], (págs. 110 y 111). **VILLARÍN LAGOS, M.**: “Las obligaciones de la relación jurídica tributaria a cargo de particulares”, *Información fiscal*, núm. 69, 2005, (págs. 113 y ss).

⁵¹⁵ Entre tales circunstancias relevantes se encuentra la monoparentalidad, que, entre otras situaciones posibles, surge, precisamente, de la separación y el divorcio, se haya atribuido la custodia exclusiva o compartida de sus hijos (artículo 81.1. 1º RIRPF).

⁵¹⁶ Vid. los artículos 83.3 e) y 85.2 último párrafo RIRPF. En los mismos términos se expresa la Res. Dep. Gestión Tributaria AEAT de 11 de diciembre de 2008, cit, que al referirse a la documentación que debe acompañar a la comunicación de datos, incluye expresamente la

legal determinados instrumentos jurídicos citados expresamente por la norma reglamentaria, frente al principio general de libertad de prueba que rige en nuestro Derecho⁵¹⁷.

No parece suficiente que el contribuyente pueda demostrar la veracidad de su situación personal y familiar, y por supuesto del pago efectivo de la pensión compensatoria y alimenticia, por cualquier otro medio o instrumento probatorio, sino que sólo podrá ser de aplicación el supuesto de hecho contemplado en la norma, con la presentación formal del instrumento señalado.

Nos encontramos en realidad ante un auténtico requisito material, adicional a los que se exigen por la Ley del impuesto, cuyo incumplimiento niega la aplicación del régimen fiscal en el ámbito de la gestión, y que se muestra en consonancia con la postura restrictiva de los órganos administrativos a la hora de admitir la reducción de la base imponible del impuesto, cuando las sentencias judiciales de separación y divorcio no determinan con exactitud el concepto material que fundamenta el pago de la renta al cónyuge separado, ex-

obligación de acreditación del pago a los contribuyentes obligados judicialmente a la atención de tales prestaciones compensatorias, a través del “testimonio literal, total o parcial, de la resolución judicial determinante de la pensión”. El “testimonio” es la copia auténtica de la letra del texto de la resolución judicial, esto es el documento probatorio que reproduce lo que se ha dicho o se ha escrito, siendo perfectamente admisible el testimonio parcial, o lo que es lo mismo, solo la parte de la resolución judicial que determinan las cláusulas económicas que justifican el abono de la pensión compensatoria y/o de la anualidad por alimentos. Así se expresa el ATC 197/2003, de 16 de junio (fjº. 4), que concluye señalando que no admitir la acreditación a través de un testimonio parcial “sería tanto como permitir una injerencia ilegítima en el ámbito privado de las personas, ajenos a todo conocimiento extraño”. En los mismos términos, el ATC 212/2003, de 30 de junio (JUR 2003/162999), que vuelve a justificar la no lesión del Derecho a la intimidad, precisamente, porque se admite la justificación o acreditación del pago de pensiones compensatorias o alimentos a través del testimonio parcial de la resolución judicial. Admitir lo contrario, dice el ATC, “sería tanto como permitir una injerencia en el Derecho a la intimidad por la facilitación de unos datos personales y familiares que son absolutamente ajenos al deber de contribuir [...] e indiferentes al deber de contribuir mediante un ‘sistema tributario justo’ (fdº. 4º).

⁵¹⁷ En relación con los medios de prueba, vid. los artículos 105 a 108 LGT; 1.216 a 1.225 y 1.227 a 1.230 Cc y 299 a 386 Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

cónyuge o a los hijos; sin determinar, en definitiva, qué parte resulta atribuible a cada una de estas prestaciones.

Siendo congruentes con el principio de capacidad económica y de libertad probatoria, a nuestro juicio, debiera ser suficiente con acreditar el pago y la transferencia real de la renta al cónyuge separado, ex -cónyuge e hijos por cualquier medio posible, aunque quizá para la Administración pudiera ser menos sencillo constatar su veracidad⁵¹⁸.

Sin embargo, lo que llama la atención de la regulación normativa no es ya el requerimiento de comunicar al pagador de los rendimientos la situación de abono efectivo de estas prestaciones económicas⁵¹⁹, sino que la misma deba

⁵¹⁸ Piénsese, por ejemplo, en la propia autoliquidación del IRPF, en la que el contribuyente haya reducido la base imponible por el pago de una pensión compensatoria, o aplicado el mecanismo *ad hoc* previsto para los alimentos judiciales satisfechos a los hijos, o la declaración como rendimientos del trabajo por el cónyuge separado judicialmente en concepto de pensión compensatoria o alimentos. También las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia que hayan anulado resoluciones administrativas en relación con las prestaciones económicas que se derivan de las situaciones de crisis familiar, e incluso un certificado expedido por la propia AEAT. En definitiva, cualquier instrumento que permita acreditar la veracidad y certeza de lo comunicado. En este sentido, por todos, **GOROSPE OVIEDO, J.J.**: “El nuevo régimen fiscal de los planes de pensiones y mutualidades de previsión social y de las anualidades por alimentos en el IRPF”, cit. (pág. 37).

⁵¹⁹ No obstante, en aquellos casos en los que el contribuyente decidiese no comunicar tal circunstancia al pagador, el tipo de retención se aplicará sobre un volumen retributivo superior al que en realidad corresponde, pues su situación personal y económica no podrá ser tenida en cuenta (artículo 88.2 RIRPF). En estas circunstancias, el contribuyente no incumple obligación alguna, simplemente no se generará el efecto normal previsto, cual es la reducción de la base y por ende de la cuota de retención. Por el contrario, el contribuyente estará ante una obligación si el dato o la circunstancia no comunicada determinase un incremento de retención, que no podrá aplicarse sin embargo por haberse incumplido el deber de comunicación, con el consiguiente perjuicio recaudatorio para Administración. En este sentido, puede verse a **FALCÓN TELLA, R.**: “Comunicación de datos a efecto de retenciones y derecho a la intimidad”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, (pág. 7). **MORIES JIMENEZ, M.T.**: “La infracción grave del artículo 89.3 LIRPF: dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, (págs. 41 a 45).

acompañarse del testimonio literal de la resolución judicial⁵²⁰, además de que la acreditación debe efectuarse ante el pagador de la renta del trabajo, a diferencia de las demás circunstancias personales y familiares del contribuyente relevantes para la determinación de la retención, de las que solo se exige la comunicación formal ante el pagador⁵²¹.

La medida que se articula por el Reglamento del impuesto carece de toda base legal, por cuanto que, si bien es cierto que el artículo 99.10 LIRPF contempla el deber -o la obligación- de los contribuyentes de “[...] comunicar al pagador [...] las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a

⁵²⁰ Continuando con la postura limitativa y restrictiva de la Administración tributaria, constatada en el apartado precedente, de una forma expresa niega también la reducción de la base de retención cuando la sentencia judicial no señale expresamente la prestación material a satisfacer, ni la cuantía que a cada una pueda corresponder, salvo que en un momento posterior puedan concretarse tales prestaciones y cuotas (Res. de la DGT núm. 760/1999, de 13 de mayo [JUR 2001/217539], que, en cualquier caso, exige el testimonio literal de la resolución judicial expedido por el Secretario del Juzgado o Tribunal que dictó la resolución judicial [entendemos a través del libramiento del mismo en la parte dispositiva de la sentencia]), aunque si la sentencia judicial de separación y de divorcio no determina con exactitud el concepto material que sustenta la transferencia de renta que se genera entre cónyuges e hijos, utilizando por el contrario expresiones indeterminadas como “contribución a las cargas del matrimonio y alimentos” “contribución a las cargas de la familia” el testimonio literal de aquella no tendría virtualidad práctica probatoria real, pues se limitará a transcribir lo que se ha escrito previamente en la resolución judicial.

⁵²¹ Por el contrario, el artículo 93 LGT dispone que “las personas físicas, las jurídicas [...], estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria...” en relación con el artículo 121 LGT relativo a la comunicación a la Administración de datos tributarios relevantes. En cuanto a las obligaciones de información, **CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.**: *Todo sobre el IRPF*, cit, consideran que la obligación que se hace recaer en el retenedor, supone convertirlo en una especie de ‘archivo’ de elementos probatorios, en este caso, del testimonio literal de la resolución judicial, cuyo uso en cualquier caso debe limitarse a la gestión tributaria consistente en la práctica de la retención (págs. 328 y 334). En los mismos términos **GARCÍA CARACUEL, M.**: *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado...*, cit, para quien el nuevo sistema de retenciones provoca para el obligado a practicarla un desproporcionado aumento de la presión fiscal indirecta que debe soportar como consecuencia de la importante labor de gestión, con numerosos cálculos y regularizaciones, y control que ha venido a denominarse como “la privatización de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria” (pág. 176).

cuenta precedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente⁵²², no contiene, sin embargo, ninguna referencia explícita ni implícita a la acreditación de los datos que se comunican, y aún menos a la acreditación en exclusiva a través del instrumento probatorio que se indica⁵²³.

El contribuyente deberá cumplir con el deber de comunicar sus circunstancias, pero no de acreditar en ese momento la veracidad de los datos comunicados.

Aunque el Reglamento del impuesto consagre la obligación del retenedor de conservar a disposición de la Administración los documentos aportados por cada trabajador para justificar su situación personal y familiar⁵²⁴, solo hay base

⁵²² Conforme al artículo 101, párrafo 2º RIRPF, entre tales parámetros, se encuentran, evidentemente, las circunstancias personales y familiares, las rentas que percibe el cónyuge, las reducciones y deducciones, así como las retribuciones previsibles, añadiendo “en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

⁵²³ La aplicación del principio de reserva de Ley a las prestaciones tributarias a cuenta es admitida tanto por la jurisprudencia como por la doctrina y el legislador, aunque el alcance de la implicación de la Ley en esta materia resulta ser excesivamente residual y amplio, remitiendo generalmente al desarrollo reglamentario los contornos materiales y formales de tales prestaciones a cuenta, utilizando coletillas genéricas e indeterminadas tales como “en los términos que reglamentariamente se determinen” o “en las condiciones reglamentarias”, lo que genera una inseguridad jurídica manifiesta, al incorporar numerosas obligaciones formales no reguladas expresamente por la Ley. En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha mantenido una postura poco rígida en torno a la legalización de las obligaciones a cuenta. Por el contrario, admite una débil y amplia habilitación legal. Un claro ejemplo lo encontramos en la STS de 19 de mayo de 2000 [RJ 2000, 6067], que, refiriéndose a las ‘retribuciones variables’ relevantes para el cálculo de la base de retención, señala que la Ley del IRPF “[...] ha establecido una amplia habilitación reglamentaria para que el Gobierno de la Nación señale la cuantía de las retenciones en los casos y en la forma que se establezca”. En esta línea, efectivamente, dispone la Ley del Impuesto de una habilitación general y amplia que permite al Gobierno dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley (Vid. la DF 1. 7ª LIRPF). En definitiva, dada la volatilidad de las normas reglamentarias, “resulta imprescindible [...] que la Ley no se limite a encuadrar y enunciar el tratamiento de la figura tributaria y se remita al desarrollo reglamentario. El legislador debe comprometerse para regular el conjunto de elementos esenciales respetando el principio de reserva de Ley” (Vid. **GARCÍA CARACUEL, M.**: *Las prestaciones tributarias a cuenta...*, cit, para quien [págs. 55 y 56]).

⁵²⁴ Artículo 88.6 del RIRPF y la Res. del Departamento Gestión Tributaria AEAT de 11 de diciembre de 2008, citada.

legal en cuanto a comunicación de datos (lo que supone que la obligación que incumbe al retenedor debe quedar reducida a la conservación de tales comunicaciones), siendo ante la Administración ante quien habrá de acreditarse, en su caso, la veracidad de los datos aportados⁵²⁵.

3. La acreditación de datos personales y familiares y su posible colisión con el Derecho a la intimidad

La obligación de información al pagador de los rendimientos del trabajo personal presenta, además, una innegable incidencia en su derecho a la intimidad (artículo 18 CE)⁵²⁶, al estar los contribuyentes obligados a dar a conocer al empleador, que no a la Hacienda Pública, ciertos hechos concernientes a su vida privada y de su familia a los que no tendría acceso si no fuera por la exigencia de las normas tributarias⁵²⁷.

⁵²⁵ Por todos, **FALCÓN TELLA, R.**: “Comunicación de datos a efecto de retenciones y derecho a la intimidad”, cit, que en relación con el artículo 82.6 RIRPF de 1999 (RD 214/1999) [cuya redacción resulta ser idéntica a la vigente del artículo 88.6 RIRPF 2007], defiende la nulidad del precepto por el exceso reglamentario de exigir del contribuyente la acreditación de los datos que comunican, así como por ende la obligación que se hace recaer sobre el pagador de la renta de conservar tales documentos (pág. 8).

⁵²⁶ En este sentido se manifiesta la Asociación Española de Asesores Fiscales (**AEDAF**) en el *Informe al Proyecto de Real Decreto sobre retenciones y pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades*, que dispone que “la nueva normativa obliga a los contribuyentes a comunicar a las empresas datos que afectan claramente a la intimidad personal, como la cuantía de la pensión que satisfacen al cónyuge separado, la existencia de posibles hijos extramatrimoniales, si los hijos conviven o no con los padres, el grado de minusvalía psíquica que se padece, etc. Aunque muchas de ellas se han de reputar imprescindibles para el cálculo de la retención, en otras ocasiones se pueden vulnerar derechos básicos como el de intimidad” (*Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998, pág. 112). Vid. también a **COLLADO YURRITA, M.Á.**: *La gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2000, (pág. 688).

⁵²⁷ La conexión material y el reconocimiento explícito de que la intimidad personal y familiar se halla presente en los datos económicos es irrefutable, aunque la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no se manifieste de forma expresa a admitir tal conexión abiertamente. (en este sentido, vid. las SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, 45/1989, de 20 de febrero, 142/1993, de 22 de abril y 143/1994, de 9 de mayo, así como el ATC 642/1986, de 23 de julio). Por el contrario, tal evidencia no se le ha escapado al Consejo Económico y Social, cuyo

Conforme a la disposición reglamentaria, los datos que se deben comunicar no solo se refieren al propio perceptor de los rendimientos del trabajo personal y pagador de las prestaciones económicas que se derivan de las situaciones de crisis familiar, sino que afecta directamente a terceras personas (el cónyuge acreedor del derecho de pensión, o el hijo perceptor de una anualidad por alimentos, por ejemplo), sin garantía alguna de que el empresario a quién se aportan los mismos no va a utilizarlos al margen de los fines para los que fueron concedidos, sin garantía alguna, en definitiva, de que la intimidad será respetada.

Como ha apuntado JIMÉNEZ DÍAZ, es preciso llamar la atención sobre la necesidad de acompañar las medidas adoptadas con las cautelas correspondientes que aseguren que los datos comunicados sirven únicamente a los fines que le son propios, y que no pueden ser objeto de usos alternativos o espurios, contribuyendo en definitiva a salvaguardar el Derecho a la intimidad⁵²⁸.

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 18 CE, el Derecho a la intimidad garantiza al individuo un poder jurídico sobre la información relativa a su persona o a su familia, pudiendo imponer a terceros, sean estos simples particulares o poderes públicos, su voluntad de no dar a conocer dicha información, o prohibiendo su difusión no consentida.

Impone, además, a los poderes públicos la obligación de adoptar cuantas medidas fuesen necesarias para hacer efectivo aquel poder de disposición y

informe de fecha 16 de diciembre de 1998 sobre el RD 2717/1998, de 16 de diciembre, llama reiteradamente la atención sobre las implicaciones que para la intimidad resultan del nuevo modo de aplicar las retenciones [JIMÉNEZ DÍAZ, A.: “La comunicación de datos personales y familiares en el nuevo sistema de retenciones. (Sobre la Resolución de 28 de diciembre de 1998 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como presunta garantía del Derecho a la Intimidad)”, *Revista CEF*, núm. 200, noviembre de 1999, (pág. 208)].

⁵²⁸ “La comunicación de datos personales y familiares...”, cit, (pág. 216).

preservar de potenciales agresiones a ese ámbito reservado de la vida personal y familiar, no accesibles a los demás. El Derecho a la intimidad no garantiza sin más la intimidad sino el derecho a poseerla, a tener vida privada, disponiendo de un poder de control sobre la publicidad de la información relativa a nuestra persona y familia, sea cuál sea el contenido de aquello que se desea mantener al abrigo del conocimiento público⁵²⁹.

Sin embargo, la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional considera que el derecho a la intimidad no puede concebirse como “un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con trascendencia tributaria o relevancia fiscal, que haga inoperante el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra [...]”⁵³⁰.

No puede suponer, en definitiva, un obstáculo para el cumplimiento de las cargas u obligaciones de relevancia pública, por lo que se admite que sujetos privados puedan acceder a datos de terceras personas, aunque la información que se obtenga debe ser “ajustada a la finalidad perseguida”⁵³¹, debiéndose

⁵²⁹ Vid. la STC 144/1999, de 22 de julio (fdº. 8). En el sentido que se apunta en el texto, a modo de ejemplos, vid. la Ley Orgánica de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y a la Propia Imagen (artículo 7.4 Ley 1/1982, de 5 de febrero [BOE de 14 de mayo]), que tipifica todos los supuestos de intromisión ilegítima. El Estatuto de los Trabajadores también califica como infracción grave del empresario los actos contrarios a la intimidad del trabajador (Vid. el artículo 96 apartado 11 del RDL 1/1995, de 214 de marzo).

⁵³⁰ Vid. la STC 110/1984, de 26 de noviembre [fdº. 3]). El Derecho a la intimidad constitucionalmente garantizado por el artículo 18, no puede entenderse de tal modo que constituya un instrumento que imposibilite o dificulte el deber constitucionalmente declarado en el artículo 31 de la Norma fundamental de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (ATC 642/1986, de 23 de julio). En la misma línea, entre otras, las SSTC 73/1982, de 2 de diciembre, 126/2003, de 30 de junio, y 37/1989, de 15 de febrero, 225/1993, de 20 de julio, 143/1994, de 9 de mayo, 292/2000, de 30 de diciembre y la precitada 110/1984. En este sentido resultan significativas las palabras de **LOZANO SERRANO, C.**: “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, *Impuestos*, Tomo I, 1990, para quien el Derecho a la intimidad “ha de ceder frente al deber de contribuir, (puesto que) sólo en virtud de Ley puede establecerse la intromisión administrativa en su ámbito” (pág. 228).

⁵³¹ En este sentido, vid. la SAN de 9 de abril de 1999 (JT 1999/1560).

mantener sobre la misma los deberes de sigilo y discreción en su conservación y utilización⁵³². El pagador de los rendimientos, en consecuencia, está obligado a guardar secreto sobre los datos que conozca por el cumplimiento de su obligación de practicar pagos a cuenta.

En la actualidad, el deber de sigilo y confidencialidad de los datos comunicados al pagador y de los derechos del perceptor en relación con los mismos, se ha establecido por el apartado décimo de la Resolución de 11 de diciembre de 2008.

Desde una perspectiva normativa, en la misma línea, el artículo 95.1 enuncia el principio general de reserva de los datos tributarios, señalando que “[...] sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos [...], sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros...”, lo que supone una verdadera afección de los datos comunicados a los fines impositivos para los que fueron recogidos, en directa relación y coordinación con lo dispuesto por el artículo 4.2 de la LO 15/1999, de 13 de diciembre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal (LORTAD), en cuya virtud se dispone que “los datos de carácter personal no podrán usarse para finalidades distintas de aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos”.

No obstante, tales datos podrán utilizarse por el retenedor “[...] para el correcto cumplimiento y efectiva obligación de realizar pagos a cuenta”, señalado la LGT, además, que “[...], los referidos datos, informes o antecedentes tienen carácter reservado. Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta quedan sujetos al más estricto y completo sigilo respecto de ellos” (artículo 95.1.4 LGT)⁵³³. Sin embargo, no se fijan cuáles deben ser esas medidas⁵³⁴.

⁵³² **VALERO LOZANO, N.:** “La cesión de información tributaria por la administración a Juzgados y Tribunales”, en *Quincena Fiscal*, núm. 21, diciembre de 2002, (pág. 41).

⁵³³ La inclusión en la LGT de este artículo 95.4 debe entenderse en términos positivos, de garantía de los datos personales de trascendencia tributaria. Debe entenderse como la expresión de la necesidad de acotar y remover los problemas que la estricta aplicación de la

No es lo mismo que tales datos se faciliten a la Administración tributaria, en cuyo seno podrán mantenerse reservadamente, a que se entreguen a personas físicas y empresas, privadas, sin que se hayan adoptado precauciones concretas que impidan su utilización fuera de los estrictos fines de calcular las bases, las cuotas y los tipos de retención. De hecho, el incumplimiento del deber de sigilo al que se refiere el mencionado artículo 95, constituye una infracción tributaria grave, cuya sanción se fija en multa pecuniaria fija de 300 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una persona o entidad, que hubiera sido comunicado indebidamente⁵³⁵.

El uso que el empleador debe dar al elemento probatorio que el testimonio literal de la pensión compensatoria supone, debe limitarse a la gestión tributaria consistente en la práctica de la retención, quedando la empresa obligada a conservar el secreto al respecto y a no darle ninguna otra utilidad sin el permiso expreso del contribuyente a quien se le retiene, conforme se expresa la LO 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD)⁵³⁶.

LOPD plantea como respecto a los datos que operan, no ya en poder de la Administración, sino en poder de terceros que realizan labores de colaboración con ésta (**MAEZTU LACALLE, D.**: “El tratamiento de los datos por parte de retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta en la nueva Ley General Tributaria (art. 95.4 y 204)”, *Revista Fiscal*, núm. 105, marzo, de 2005, [pág. 2]).

⁵³⁴ Ante esta omisión, la implantación de cualquier sistema de información automatizado en las empresas exige conocer cuáles son los requerimientos, prescripciones y condiciones legales mínimas que deben incluir y cumplir para que se ajusten a las exigencias de las obligaciones informáticas de nuestro ordenamiento jurídico (**MATA RODRIGUEZ, M.**: “Las obligaciones tributarias formales y los sistemas informáticos de las empresas”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, mayo 2007, [pág. 10]).

⁵³⁵ Artículo 204 LGT. Sobre el particular, vid. **LUCAS DURÁN, M.**: “Secreto fiscal y Constitución: algunas reflexiones en torno al artículo 113 LGT”, cit, (pág. 3).

⁵³⁶ Vid. artículos 4 a 12. En la misma línea, los artículos 8 a 11 del RD 1720/2007, de 21 de diciembre, (BOE núm. 17, de 19 de enero de 2008) por el que se aprueba su Reglamento.

Al objeto de garantizar la intimidad personal y familiar de los diferentes perceptores de rentas, el pagador de las mismas está obligado a no revelar aquellos datos privados de una persona o familia que pueda conocer como consecuencia de su actividad profesional o empresarial, y en particular como consecuencia de las obligaciones que legalmente le vienen impuestas. Debe necesariamente guardar el debido secreto⁵³⁷. En tal sentido, ni la comunicación de datos ni su acreditación puede entenderse como un instrumento que contravenga *per se* el derecho a la intimidad personal y familiar.

La norma que obliga a comunicar tales circunstancias, única obligación con base legal, debe interpretarse “sin perjuicio del derecho de cada contribuyente, de optar por facilitar tales circunstancias directamente a la Administración, a fin de que ésta haga llegar a los pagadores de las rentas del trabajo las bases y tipos de retención. Incluso en los casos en los que la Administración insista en que tales circunstancias deben comunicarse, como expresamente se señala el Reglamento del Impuesto, el contribuyente deberá acudir forzosamente a la vía jurisdiccional correspondiente para obtener el respeto a su intimidad”⁵³⁸.

⁵³⁷ Como ha señalado acertadamente nuestro TC, el secreto “es un medio para proteger derechos fundamentales, pero no un derecho fundamental en sí mismo, sino un deber enderezado a evitar intromisiones ilegítimas en el ámbito de la protección de la Ley Orgánica 1/1982” (STC 939/1986). También **MAEZTU LACALLE, D.**: “El tratamiento de los datos [...]”, para quien en el ámbito tributario el ‘sigilo’ debe entenderse “como la no difusión de esos datos fuera del entorno en el que cumplen su función, es decir, fuera del uso normal de la empresa y de la comunicación con la AEAT para el correcto cumplimiento de las obligaciones de información y colaboración de la LGT, todo ello en el seno constitucional del art. 31.1” (pág. 6).

⁵³⁸ Así se expresa la STS de 18 de marzo de 2000 [fdº 7] (RJ 2000/3758). Al reconocer esta opción -continúa señalando el TS- la Sala rebasa el argumento del Abogado del Estado consistente en que no hay lesión del derecho a la intimidad, porque los contribuyentes pueden renunciar a comunicar los datos íntimos al pagador y aguardar las devoluciones que corresponda, pues este razonamiento es, en sí mismo, inaceptable, dado que es arbitrario y desproporcionado que el perceptor, para percibir sus ingresos netos tenga que sacrificar su intimidad y la de terceras personas y someterse al sistema de retenciones fijado por el Reglamento (fdº 7 in fine). En el mismo sentido, la STS de 20 de mayo de 2000 [fdº. 3], en *Tribuna Fiscal*, núm. 123, enero 2001, (págs. 51 a 53), que partiendo de la consideración de que no hay quebranto alguno del Derecho a la intimidad, reconoce “-*obiter dicta*- que los

El cumplimiento del objetivo principal que se pretende con el sistema de retenciones y demás pagos a cuenta exige necesariamente que el pagador de las rentas del trabajo conozca las circunstancias económicas, personales y familiares que concurren en cada contribuyente, de forma que la comunicación al empresario de tales circunstancias concurrentes no es más que la instrumento necesario para que no se soporten retenciones superiores a las debidas, sin que por tal motivo se ponga en peligro el Derecho a la intimidad.

En caso contrario, el pagador de las rentas del trabajo determinará el tipo de retención “sin tener en cuenta dichas circunstancias” (artículo 88.2 RIRPF), lo que provocará simplemente la aplicación de un tipo de retención superior, no contraviniendo precepto legal ni reglamentario alguno⁵³⁹.

El Derecho a la intimidad personal queda garantizado por la imposibilidad de utilizar, en perjuicio de terceros, la información que sobre éste pueda tenerse, y que ha de quedar inmune a las agresiones exteriores de otras personas o de la propia Administración Pública. Garantiza, además, que sea el propio individuo el que goce del poder jurídico sobre la información personal y familiar, así como el poder de control sobre la publicidad de esa información.

contribuyentes pueden optar por comunicar directamente los datos a la Administración, a fin de que ésta haga llegar a los pagadores las bases y tipos de retención, como consecuencia, caso de negarse la Administración, de tener que acudir al recurso correspondiente para obtener el respeto a la intimidad”(fdº. 3º). También la de 19 de mayo de 2000 (RJ 200/6067), admitiendo la legalidad de los preceptos reglamentarios que instan la comunicación de datos al pagador, así como su respeto a la intimidad personal y familiar, aunque “sin perjuicio del derecho de cada contribuyente de optar por participar tales datos directamente a la Administración” (fdº 5).

⁵³⁹ Dispone el artículo 205.1 LGT que “constituye infracción tributaria no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ellos retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes”. De esta forma, si el sujeto no comunica sus datos personales y familiares, entre ellos el estar separado o divorciado y ser deudor de una pensión compensatoria y alimentos, el retenedor practicará la retención sin tomar en consideración tales circunstancias, lo que supondrá posiblemente una retención superior a la que efectiva y realmente le correspondería. Tal y como aparece redactado el precepto legal, no hay lugar a sanción (**PÉREZ ROYO, F.:** *Derecho Financiero y Tributario.....*, cit, [pág. 366]).

Pero no puede desplegarse de tal manera que imposibilite el cumplimiento de deber constitucionalmente declarado en el artículo 31.1 CE, en virtud del cual todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del gasto público conforme a su capacidad económica. Aunque la comunicación de datos al pagador no contravenga, a nuestro juicio, este Derecho fundamental, sí podría ser presuntamente ilegal la regulación normativa que exige aportar testimonio literal de la resolución judicial, aunque sea solo parcial, puesto que una cosa es manifestar determinadas circunstancias personales y familiares relevantes para adecuar el pago a cuenta con la deuda tributaria definitiva, y otra muy distinta, acreditar la veracidad y certeza de tales circunstancias, exclusivamente, a través de testimonio literal de la resolución judicial de separación y divorcio, que, por otra parte, no siempre permitirá ofrecer la virtualidad probatoria pretendida.

CONCLUSIONES

1ª. Los cónyuges han de hacer frente con sus bienes a las llamadas cargas del matrimonio, más genéricamente, a las cargas de la familia, que representan el conjunto de gastos, ordinarios y extraordinarios, que comporta el mantenimiento recíproco de sus integrantes, así como la conservación y adecuado sostenimiento de los bienes adquiridos en beneficio común e interés de la unidad familiar, incluyendo el trabajo dedicado por uno de los cónyuges para la atención del hogar e hijos comunes.

Tras la separación, el divorcio o la nulidad matrimonial, sin embargo, estas cargas de mantenimiento familiar se transforman en instituciones económicas finales, propias y exclusivas de la nueva situación familiar, con una doble perspectiva. Por un lado, se prevén, para el futuro, pensiones alimenticias, y por otro, como liquidación del pasado, se acuerdan pensiones e indemnizaciones compensatorias.

A la hora de poner en práctica el régimen fiscal de estas prestaciones económicas, sin embargo, se plantea el problema de la adecuada distinción de la cuantía que a cada concepto corresponde. La causa de tales conflictos se encuentra en la frecuente falta de concreción de los convenios reguladores y de las sentencias judiciales de separación y divorcio, que se limitan a fijar una cantidad global y única en concepto de “sostenimiento a las cargas del matrimonio y alimentos”, sin especificar cuál es el concepto material que fundamenta el pago de la renta al ex-cónyuge o a los hijos. Sin determinar, en definitiva, qué parte resulta atribuible a cada una de estas prestaciones.

En aras de lograr una mayor seguridad jurídica, y una mejor adecuación a la capacidad económica de los contribuyentes, debiera ser el órgano judicial el que realice el esfuerzo adicional de concretar la naturaleza material y desglosar su importe en las correspondientes partidas, ya sean los alimentos a los hijos, la pensión compensatoria, la indemnización por el trabajo profesional desarrollado sin retribución o con retribución insuficiente, basada en el enriquecimiento injusto, o la compensación por el trabajo doméstico.

2ª. La contribución desigual de los cónyuges al trabajo para la casa, sirve, sin duda, como fundamento para situar en una posición deudora a quien, gracias a su déficit de trabajo doméstico, ha podido desarrollar en mejores condiciones sus actividades generadoras de riqueza. Nos situamos ante una previsión económica que trae causa de una previa contribución en especie o *in natura* al levantamiento de las cargas de la familia.

Por su parte, la pensión compensatoria se configura como un derecho económico independiente de las cargas familiares y aportaciones al matrimonio. Se concibe como un derecho personal de quien se encuentra en una situación de desequilibrio económico, respecto de la que gozaba durante la etapa de convivencia. La función de la pensión compensatoria, en consecuencia, se encuentra alejada de la sustancia estrictamente resarcitoria que imprime el artículo 1.438 del Cc, lo que supone que no cabe aplicar a aquella previsión económica el régimen tributario previsto para ésta.

Distinto será que, en ocasiones, los términos del convenio regulador o de la sentencia de separación o de divorcio, resulten confusos e imprecisos, de modo que se denomine compensación por trabajo a lo que, en puridad, es pensión compensatoria o viceversa, cuestión más que relevante a efectos de ajustar el gravamen a la realidad personal y familiar del sujeto, puesto que el pagador de la pensión compensatoria podrá reducir la base imponible de su IRPF en el

importe efectivamente satisfecho, lo que queda absolutamente vetado a quién compense el trabajo doméstico.

En el mismo sentido, mientras que el perceptor de la pensión compensatoria tributa como rentas del trabajo personal, el de la compensación por el trabajo doméstico no, ya que, sea cuál sea la forma dineraria o en especie que se articule para su pago, la Ley del IRPF libera de tributación las adjudicaciones de bienes que se materialicen los cónyuges tras la extinción del régimen de separación de bienes, lo que pone de relieve, siquiera sea en este aspecto, la sensibilidad legislativa para evitar, en el momento de su extinción, posibles discriminaciones entre los diversos regímenes matrimoniales.

Aunque existe una diferencia sustancial entre ellos. Mientras que la disolución de la sociedad legal de gananciales y la extinción del régimen de participación de bienes quedan amparadas por la no sujeción, incluso en los casos en los que no exista resolución judicial, sino un simple acuerdo de voluntades, la extinción del régimen de separación requiere, necesariamente, del refrendo judicial. En cualquier caso, no podemos olvidar que, tras la disolución del régimen de separación de bienes por cualquier causa, la liquidación de los bienes comunes no tributará en el IRPF, por considerarse un supuesto de especificación de derechos.

No obstante, es preciso matizar la necesidad de que la división y adjudicación se realicen con estricta igualdad, pues, en otro caso, se exigirá en el IRPF la tributación del exceso de adjudicación, calificándose como ganancia de patrimonio, en contra de la doctrina del Tribunal Supremo que, en el ámbito de la imposición indirecta, niega tajantemente la posibilidad de gravar estas adjudicaciones, cuando los bienes que se reparten sean indivisibles y no exista otra forma de compensar.

Se observa, en este sentido, una importante desconexión entre los diferentes tributos del sistema impositivo español, tratando de forma diferente la misma

situación, y obviando que, en tales casos, no se puede hablar de exceso de adjudicación, sino de la única forma de extinción de un condominio que no están obligados a perpetuar.

3ª. La dedicación a las tareas del hogar puede ser, además, causa más que suficiente para considerar, tras la separación o el divorcio, la existencia de un desequilibrio económico en una de las partes de la relación conyugal, aún más si el régimen económico del matrimonio ha sido el de gananciales, puesto que, hasta entonces, aquella forma de contribución no ha sido retribuida monetariamente y, por tanto, no han alcanzado gravamen alguno en el IRPF.

Hasta el momento de la extinción del régimen matrimonial, la renta se atribuye e individualiza en función de la fuente u origen de la misma, con independencia de cuál haya sido el régimen económico del matrimonio, con el consiguiente incremento de la carga tributaria soportable según cuál sea la fuente de renta predominante en el grupo familiar.

La obligación judicial de compensar económicamente el desequilibrio económico causado por la separación o el divorcio, en un tributo de carácter progresivo, produce un reparto de rentas entre las partes, reduciendo la cuota tributaria. División de rentas que no cabe aplicar por quien no esté en una situación de crisis familiar que, por el contrario, deberá acumular las rentas obtenidas en función de parámetros que no se adecuan al principio de capacidad económica, y chocan frontalmente con el carácter individual del impuesto.

La adaptación del impuesto al régimen económico del matrimonio, cualquiera que se éste, es la solución que más concuerda con la naturaleza individual del impuesto, pues con ella se consigue que cada contribuyente tribute por la renta que realmente le pertenece, tanto si se aplica un régimen de tributación individual, como si se establece un régimen optativo de tributación conjunta.

4ª. La relevancia fiscal del pago de pensiones compensatorias pasa necesariamente por su reconocimiento fehaciente a través de una decisión judicial, presupuesto material *sine qua non* que da certeza y seguridad a la nueva situación jurídico-económica.

La decisión del órgano judicial competente es la única que puede establecer con plenitud de efectos legales la existencia de las condiciones que obligan a satisfacer una determinada compensación, en una concreta cuantía, desde un momento determinado, con carácter retroactivo o no, y durante un plazo limitado. Lo contrario implicaría dejar a la voluntad de los particulares la determinación del carácter deducible de tales prestaciones y la fijación de su importe, lo que es incompatible con el sistema fiscal vigente, que pretende evitar la atenuación fraudulenta de la progresividad del impuesto.

5ª. La determinación de una prestación única para solventar el desequilibrio económico, constituye una fórmula alternativa a la pensión satisfecha periódicamente, útil para evitar el mantenimiento futuro de una relación económica duradera entre las partes. La posibilidad de establecerla, no parece encontrarse sometida a especiales limitaciones, ni siquiera al cumplimiento adicional de concretos requisitos, de modo que la sustitución podrá convenirse en cualquier momento.

Aunque el acuerdo de conmutación exige, en nuestra opinión, del previo reconocimiento del derecho de crédito a la percepción de la pensión compensatoria. Asimismo, adicionalmente, por supuesto, es preciso que se disponga del oportuno refrendo judicial, por ser, en primer lugar, donde se cuantifica el desequilibrio económico, que justifica la existencia misma de la figura restauradora. En segundo lugar, donde se observan las circunstancias que determinan su cuantía y la posibilidad de su actualización. En tercer lugar, constituye el medio de control tributario de la cantidad que deberá integrarse en su base imponible general como rendimientos del trabajo personal.

6ª. La sustitución de la forma de compensación del desequilibrio económico puede materializarse sin necesidad de acogerse a los supuestos que expresamente regula la normativa civil. No estamos ante una relación taxativa.

Acreeedor y deudor pueden convenir cualquier otra fórmula solutaria que consideren más adecuada a sus respectivos intereses, ya se satisfagan en especie o en dinero, debiéndose admitir la reducción de la base y, correlativamente, exigir la imputación como rendimientos del trabajo, respectivamente, a la valoración económica a precios de mercado de los bienes entregados o a las cantidades satisfechas, por ejemplo, en concepto de alquiler de la vivienda habitual, la percepción de prestaciones como beneficiario de un plan de pensiones o el pago de las cuotas de un crédito hipotecario, e incluso, la compensación a través de un tercero, pues si bien el lado activo del derecho de crédito presenta un marcado carácter personalísimo, no así el polo pasivo de la relación.

7ª. En el ámbito de la imposición indirecta, la entrega de una capital en bienes al cónyuge acreedor de la pensión compensatoria, en sustitución de la compensación periódica, suscita, básicamente, la duda sobre la aplicabilidad de la exención prevista en los artículos 45 I B) 3 de la LITP y 88 B) 3 del RITP, exclusivamente, a las operaciones que provengan de la extinción del régimen de gananciales, o se extiende a cualquier otro régimen matrimonial. No obstante, debe destacarse la doctrina legal que recientemente ha sentado el Tribunal Supremo, en virtud de la cual se niega tajantemente la aplicación de la exención en tales circunstancias.

Partiendo de la consideración de que el precepto no distingue si las aportaciones, adjudicaciones o transmisiones de bienes deben de realizarse en bienes privativos de uno de los cónyuges o no. Ni siquiera excluye, en su literalidad, la aplicación al régimen económico de separación de bienes, con el fin de no agravar las consecuencias económicas de las rupturas del vínculo

matrimonial, así como de no generar diferencias sustanciales e injustificadas en cuanto al régimen fiscal aplicable, según cuál sea el que rija durante la vigencia del matrimonio, debiera admitirse la aplicación plena de la exención a las adjudicaciones de bienes amparadas en los artículos 97, 98, 99 y 1.438 del Cc.

En nuestra opinión, del mismo modo que por imperativo constitucional el Derecho civil protege a la familia, el Derecho fiscal debe prolongar esa protección a las complejas relaciones económicas que generan las situaciones de crisis familiar, tanto a las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales, como a las originadas en otros regímenes distintos, incluso regulados en el Derecho foral, sin que exista prohibición normativa alguna para aplicar dicho beneficio a todas las transmisiones que sean consecuencia de una crisis matrimonial.

La aplicación de uno u otro régimen matrimonial corresponde a la autonomía de la voluntad. No cabe la menor duda del arraigo que tiene en cada comunidad un régimen económico-matrimonial concreto, siendo de común aplicación el régimen legal supletorio. Si en el momento de la disolución del matrimonio se produjeran desigualdades en el tratamiento fiscal, estaríamos ante una discriminación por razón del territorio carente de una justificación razonable.

En estos términos de neutralidad impositiva se expresa el IIVTNU, que, a diferencia del ITP, califica como supuesto de no sujeción las aportaciones y adjudicaciones de bienes se materialicen los cónyuges, reflejando además un alto grado de sensibilidad social, al contemplar la no sujeción de las transmisiones de inmuebles entre cónyuges, o a favor de los hijos, como consecuencia de sentencias de nulidad, separación o divorcio, considerándose irrelevante el régimen económico matrimonial.

8ª. La legislación civil no reconoce en los casos de nulidad matrimonial el derecho a la percepción de la compensación económica regulada en el artículo 97 del Cc. Por el contrario, prevé el derecho a percibir una indemnización. A

pesar de ello, no hay diferencias sustanciales entre una y otra compensación económica. Consideramos que se trata de instituciones fundadas en la convivencia, por lo que debieran gozar del mismo régimen fiscal. De hecho, desde una perspectiva tributaria, la incidencia del pago de estas compensaciones en cuanto a la conformación de la capacidad económica de las partes es la misma en ambos casos.

Ambas compensaciones cumplen la misma función económica desde la perspectiva del perceptor, pese a la diferente naturaleza jurídica de los presupuestos determinantes de una y otra situación de crisis. La indemnización prevista para la nulidad matrimonial, cumple una función equilibradora tendente a la reparación de un desequilibrio económico. Su razón está vinculada a la existencia de un desajuste derivado de la extinción de un proyecto de vida en común, argumentos que remiten, sin duda, a los presupuestos determinantes de la compensación regulada en el artículo 97 del Cc.

No puede obviarse, por tanto, la equiparación en cuanto a su alcance y contenido, con la finalidad de cumplir la función instrumental y resolutoria de conflictos matrimoniales, reconociendo, en todo caso, los derechos adquiridos por un cónyuge en cuanto a su dedicación personal y patrimonial durante la etapa de convivencia, de una matrimonio formalmente declarado nulo pero existente en sus aspectos materiales.

9ª. Las pensiones por alimentos constituyen otra de las previsiones económicas que surgen tras la crisis familiar y cese de la convivencia, ya sea como consecuencia de la ruptura del matrimonio por separación, divorcio o nulidad, ya sea como consecuencia de la ruptura de una pareja de hecho, sobre todo si los destinatarios de aquélla prestación son los hijos del matrimonio o de la convivencia *more uxorio*.

Aunque ninguna de las situaciones de ruptura de pareja eximan a los padres de cuidar y velar por los hijos [artículos 39.3 de la CE y 90. d) y 92.1 del Cc], el que goce de la custodia, aplica el régimen tributario de mantenimiento de descendientes dependientes económicamente, concretado, en la actualidad, en la aplicación del mínimo familiar.

Por su parte, a quien no se le haya atribuido se le concede un régimen específico que reduce la incidencia de la progresividad sobre la base del impuesto, con el consiguiente ahorro impositivo, lo que supone una ventaja mayor para el contribuyente no custodio, que la que hubiera supuesto concederle la posibilidad de aplicar por tales hijos la deducción por mínimo familiar, aún más, si cabe, tras la nueva articulación técnica del mínimo existencial.

En efecto, los que satisfacen los alimentos a sus hijos en la más absoluta normalidad matrimonial, no pueden beneficiarse del generoso mecanismo que en otras situaciones resulta de aplicación. La consecuencia que se genera, incoherente desde el punto de vista de la capacidad económica y la igualdad, estriba en la menor carga impositiva que podrán soportar los contribuyentes separados o divorciados, e incluso los no casados, respecto a la que corresponderá a los no separados legalmente, lo que podría incitar a la disolución del matrimonio, en contra del principio rector de protección a la familia consagrado en el artículo 39 de la CE. La circunstancia personal del estado civil, sólo ha de ser relevante para justificar una diferencia de trato a favor de los casados, nunca en su contra, tal como ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional

Ciñéndonos a la naturaleza del IRPF, impuesto de carácter personal, por cuanto son las personas físicas las que representan el elemento subjetivo de aplicación del tributo, y directo, en tanto que recae sobre una manifestación permanente de riqueza y, por ende, de capacidad de pago, la cantidad que se establece en

concepto de mínimo por descendientes se debería prorratear entre los obligados al pago, que son los que soportan directamente el gasto y presentan una disminución de capacidad económica. No se puede considerar que los alimentos a los hijos sean un gasto corriente o mero consumo de renta para uno de los progenitores y que para el otro, por el contrario, sea considerado como una carga familiar que permite aplicar, en exclusiva, la totalidad del mínimo por descendientes.

El criterio legal y administrativo de atribución del derecho al mínimo familiar, sustentado sobre la convivencia del contribuyente con su descendiente, dependiente económicamente, se mantiene en los casos de custodia compartida, admitiéndose, en consecuencia, la aplicación del régimen básico de mantenimiento de hijos, computando el mínimo familiar por descendientes “por partes iguales”. No se contempla, sin embargo, una forma diferente de distribuir el importe de la cuantificación de la figura compensatoria, basada, por ejemplo, en el diferente grado de dependencia económica o en el número de días de efectiva convivencia, lo que permitiría, sin duda, alcanzar un mayor grado de subjetivización.

La atribución judicial de la custodia compartida, no excluye la posibilidad de fijar, adicionalmente, la prestación por alimentos a favor de uno de los progenitores, o incluso de ambos, para que cumplan con su obligación de mantenimiento durante los períodos de tiempo en los que no concurra la convivencia, evitando situaciones de desequilibrio económico para los hijos, cuando la capacidad económica de sus progenitores sea diferente. Aunque exista convivencia, y por tanto el derecho a la aplicación del mínimo familiar, no se le podrá negar al pagador de las anualidades por alimentos la alternativa de la aplicación del régimen *ad hoc*.

Tomando en consideración que el objeto del impuesto sobre la renta es someter a gravamen la capacidad económica real y efectiva del contribuyente, y que el

fundamento de la obligación de alimentos a los hijos, y en general, de las pensiones alimenticias satisfechas a cualquiera de los sujetos unidos por alguno de los vínculos de parentesco que observa el artículo 143 del Cc, radica en la solidaridad familiar, se podrían articular medidas alternativas a la actual diversidad de medidas y técnicas tributarias aplicables a los alimentos, sustentada sobre circunstancias concurrentes que se presentan ajenas a los postulados de la capacidad económica subjetiva.

El mínimo existencial familiar se debiera reconocer en cualquier situación de dependencia económica efectiva, obviando el estado civil del contribuyente y, por tanto, el hecho de que el mantenimiento de los descendientes se satisfaga o no por decisión judicial. Se debería dar entrada, de forma expresa, al concepto de la dependencia económica por ser, a nuestro juicio, la razón de ser de la deducción.

En los casos de separación o divorcio, la dependencia económica sería el requisito alternativo y complementario de la convivencia, de forma que ambos progenitores compensarían el coste de mantenimiento de los descendientes, uno por el hecho de tener la guarda y custodia, y por tanto convivir con sus hijos, y otro, por pagar la pensión alimenticia, es decir, por depender los hijos del contribuyente.

10ª. La aplicación de la pensión por desequilibrio económico, prevista para los casos de divorcio y separación matrimonial, o la articulación de cualquier otra medida compensatoria de similar naturaleza en los casos de crisis familiar de las uniones de hecho, se plantea, fundamentalmente, por la inexistencia en el Derecho Común de una regulación específica, armonizadora y homogénea para este tipo actual de convivencia familiar.

El sistema tributario no puede permanecer ajeno a los cambios en la estructura social contemporánea. Aunque la realidad actual demuestra que la familia no

matrimonial se encuentra todavía, en muchos aspectos, en la más absoluta ilegalidad fiscal.

Pese a la autonomía calificadora del legislador fiscal, en este aspecto se ha limitado a importar del Derecho de familia la estructura familiar a proteger y las cargas familiares relevantes para la personalización y subjetivización del gravamen en el IRPF. Prueba de ello, por un lado, es el silencio del impuesto sobre la convivencia de hecho. Por otro, los preceptos fiscales cuyos únicos destinatarios son los cónyuges, no pueden aplicarse analógicamente a los contribuyentes que conformen una familia no matrimonial, por expresa prohibición del artículo 14 de la LGT.

Los ordenamientos autonómicos se han anticipado al Estado en la equiparación fiscal, siquiera solo sea a efectos de sus propios tributos y de las deducciones aprobadas en el marco de sus competencias normativas, aunque Navarra y País Vasco, territorios que gozan de autonomía financiera, equiparan en sus legislaciones fiscales las parejas de hecho constituidas conforme a sus respectivas Leyes al matrimonio, admitiendo incluso la opción por el régimen de tributación conjunta.

Por el contrario, en el ámbito estatal y resto de CC.AA de régimen común, que carecen de competencias normativas plenas en el Impuesto, la constitución de una pareja de hecho, y por tanto, las relaciones jurídico-económicas que entre sus miembros exista, no presentan repercusión alguna, salvo en el ISD.

Desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria, pocas son las diferencias que pueden existir entre una familia constituida por una pareja de hecho y la creada a través del matrimonio. En ambas realidades, la convivencia, la comunidad de rentas y las cargas familiares son las mismas.

Ni siquiera el especial reforzamiento que el ámbito fiscal presenta el principio de legalidad y de seguridad jurídica puede alegarse como argumento del no

reconocimiento de la unión de hecho, pues las normas autonómicas reguladoras de estas uniones representan su formalización jurídica, y la intervención judicial dota a las previsiones económicas que se reconocen entre sus miembros de la certeza que el Derecho Tributario exige.

La figura jurídica de la pensión compensatoria cumple una función reparadora de desajustes y desequilibrios económicos, provocados por el cese de la convivencia, siendo aquella función la misma en el caso de la ruptura de un matrimonio como si lo es de la convivencia de la pareja de hecho.

En estos términos, la compensación económica reconocida judicialmente al conviviente más necesitado de protección, debiera ser calificada como rentas del trabajo personal y, en su virtud, obtener el tratamiento que esta prestación económica se le reserva, ya que la capacidad económica que se pone de manifiesto es idéntica a la que muestra un perceptor que estuvo unido matrimonialmente con el pagador.

Uno de los factores más relevantes del IRPF como figura impositiva esencial del sistema tributario es la materialización de los principios de justicia tributaria, a su adecuación a la situación personal y familiar de los contribuyentes. El legislador atiende a estas situaciones a la hora de cuantificar el impuesto, y hasta ahora ha seguido las pautas marcadas por el Derecho civil, introduciendo las modificaciones que en el mismo se realizan, pero obviando el reconocimiento que ha realizado la jurisprudencia de las parejas de hecho, su estudio por la doctrina científica y la equiparación que se otorga por las normas de las Comunidades Autónomas. Como alegó en su momento el TC en Sentencia 222/1992, “la familia ya no será el objeto de protección de la norma pero sí su fundamento”.

No se puede olvidar que el tratamiento tributario de la pensión como rendimientos del trabajo no tiene su origen en una protección a la familia, lo

que podría justificar una desigualdad de régimen cubierta constitucionalmente, sino en el desequilibrio originado por la finalización y cese de la convivencia.

11ª. Como señalamos al comienzo de este apartado conclusivo, la aplicación práctica del régimen fiscal de las prestaciones económicas de la crisis familiar, genera el problema de la adecuada distinción de la cuantía que a cada concepto corresponde. Normas de apariencia sencilla que, sin embargo, han provocado numerosos conflictos jurídicos entre la Administración tributaria y los administrados, que han dado lugar además a la intervención directa de los tribunales de justicia.

La confusión reinante puede deberse a la utilización por la doctrina y por los prácticos del Derecho de las expresiones ‘pensión por alimentos’ y ‘pensión compensatoria’, mientras que el legislador, para referirse a las cantidades satisfechas para financiar los alimentos en su globalidad, emplea la expresión ‘contribución a las cargas del matrimonio y alimentos’, ‘alimentos para el cónyuge o ex-cónyuge, o para los hijos’, ‘importes destinados al levantamiento o sostenimiento de las cargas del matrimonio’, o ‘sostenimiento de las cargas de la familia’.

Sin embargo, de la necesaria concreción de cuotas que a la finalidad material de cada prestación económica pueda corresponder, así como de la necesidad de establecer, por haberse omitido expresa y legalmente, un criterio de reparto lógico, objetivo y razonable, dependerá el adecuado cumplimiento del principio de capacidad económica.

Ante la falta de precisión de las sentencias judiciales, la negativa de los tribunales de Primera Instancia e Instrucción a clarificar las pretensiones de las partes, así como de la necesidad de establecer un criterio de reparto al efecto, la cuestión, a nuestro juicio, estriba en la interpretación sistemática a la que se refiere el artículo 1.285 del Cc, puesto que la intención de las partes como verdadero espíritu del acuerdo no puede encontrarse en una cláusula aislada y

descontextualizada de las demás, o del propio contenido íntegro del mismo, sino en el todo orgánico que lo constituye.

Si tras la interpretación sistemática no fuese posible determinar un porcentaje concreto de participación, la solución pasa por aplicar las reglas sobre atribución o estimación de rentas, en virtud del cual aquella se atribuye en función de los pactos aplicables en cada caso, y si estos no constaran a la Administración de forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

12ª. La obligación de abonar una pensión compensatoria o una prestación por alimentos al propio cónyuge separado y a los hijos, no solo tiene reflejo práctico en cuanto a la determinación de la base liquidable, sino que, para eliminar definitivamente la cantidad transferida del impacto del IRPF, se admite que aquélla reduzca la base para calcular el tipo de retención. Con la misma pretensión, los alimentos a los hijos aplican la tarifa a la base desglosada entre la anualidad y el resto de su importe para obtener la cuota de retención por adición de las partes.

No obstante, llama la atención la omisión de toda referencia a las anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial al cónyuge separado judicialmente, a los ascendientes y descendientes que no sean hijos y a los hermanos, que sí reducen la base imponible del impuesto. Omisión que se presenta igualmente en contradicción con la individualización y personalización de los tipos de retención que corresponden a esta importante fuente de renta, provocando un efecto inverso a lo pretendido, puesto que la cuantía que se deriva de la anticipación de la deuda a través de la retención superará la que corresponde a la cuota definitiva.

Para el Tribunal Supremo no es solo un problema de legalidad sino de constitucionalidad. La inconstitucionalidad de la norma reglamentaria es indiscutible si la estructura y funcionamiento de cualquiera de las modalidades que integran el sistema de retenciones, produce como efecto normal que se

soporten inevitablemente retenciones superiores a la cuota correspondiente del IRPF.

En cualquier caso, para que la pensión compensatoria reduzca la base de la retención en el importe que efectivamente se haya satisfecho, y la anualidad por alimentos la desglose en dos partes a efectos de la determinación de la cuota, además de la exigencia de la siempre imprescindible decisión judicial, se hace necesario el cumplimiento adicional de concretos deberes de información, que demuestren de forma fehaciente cuál es la situación personal y familiar que presenta un contribuyente y, por ende, la minoración que tales circunstancias genera y provoca en su capacidad para contribuir.

Para que genere el efecto pretendido, se exige la acreditación del pago realizado, para lo que la comunicación debe ir acompañada del testimonio literal, total o parcial, de la resolución judicial determinante de la pensión [artículo 83.3 e) y 85.2 último párrafo, ambos del RIRPF], lo que supone convertir en medio de prueba legal determinados instrumentos jurídicos citados expresamente por la norma reglamentaria, frente al principio general de libertad de prueba que rige en el Derecho español

La medida que se articula por el Reglamento del impuesto carece de toda base legal, por cuanto que si bien es cierto que la Ley contempla el deber de los contribuyentes de comunicar al pagador las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, no contiene, sin embargo, ninguna referencia explícita ni implícita a la acreditación de los datos que se comunican, y aún menos a la acreditación en exclusiva a través del instrumento probatorio que se indica.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV.:** “Familias en transformación”, en Fundación de las Cajas de Ahorro (FUNCAS), *Revista Panorama Social*, (Monográfico), núm. 10, enero 2010.
- *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, (Dir. CORDON EZQUERRO, T. y RODRIGUEZ ORDANZA, J. A), Civitas-Aranzadi, Navarra, 2009.
 - *La reforma del IRPF en España*, Civitas-Aranzadi, Navarra, 2009.
 - *Nuevos conflictos de Derecho de Familia*, Ed. La Ley, Madrid, 2009.
 - “Adjudicaciones a favor de los cónyuges por disolución del matrimonio en régimen de separación de bienes”, en *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 21, 2009, [Oficina Registradora del Colegio de Registradores].
 - *IRPF 2008*, Memento Práctico Francis Lefevre, Madrid, 2008.
 - *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes (estudio de sus Leyes reguladoras y sus reglamentos generales)*, [Dir.: A. MENENDEZ MORENO], Lex Nova, Valladolid, 2008.
 - *Recientes modificaciones legislativas para abogados de familia*, Asociación Española de Abogados de Familia, Dykinson, 2008.
 - *El nuevo modelo de IRPF tras la reforma de la Ley 35/2006*, Ed. Analistas Económicos de Andalucía, 2008.
 - *Aplicación práctica de las cuestiones más novedosas de la reforma del IRPF*, CISS, Valencia, 2007.

- *La reforma del matrimonio (Leyes 13 y 15/2005)*, Marcial Pons, Madrid, 2007.
- *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Comentarios a la Ley 35/2006 y al RD 439/2007*, [Coord. NUÑEZ ZUBILAGA, I.], Aranzadi, Pamplona, 2007.
- *Guía del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, CISS, 3ª. ed. Valencia, 2007.
- *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis y comentarios*, (Dir. y Coord. DÍAZ ARIAS, J.M), Deusto Jurídico, Barcelona, 2007.
- *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, (Dir. CORDÓN EZQUERRO, T.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.
- *La Familia ante el Derecho Tributario*, XIII Congreso Internacional de Derecho de Familia [ed. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ], Ed. Comares, Granada, 2005.
- *Matrimonio: nulidad canónica y civil, separación y divorcio*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2004.
- *Ética Fiscal*, (Coord. ALVAREZ GARCÍA, S. y HERRERA MOLINA, P.M.), Instituto de Estudios Fiscales, Doc. núm. 10/2004.
- *Comentarios al Código Civil, Tomo III, Vol. 2º*, 2ª. ed, Edersa, 2004, (vlex. 230476).
- *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cuatrecasas, Ed. Aranzadi, Navarra, 2003.
- *Diez años de abogados de Familia*, Asociación Española de Abogados de Familia, Ed. La Ley, Madrid, 2003.
- *Los hijos menores de edad en situación de crisis familiar*, Ed. Dykinson, Madrid, 2002
- *Persona y estado en el umbral del siglo XXI*, Ed. Facultad de Derecho, Universidad de Málaga, Málaga, 2001
- *Todo Fiscal 2000*, CISSPRAXIS, Barcelona, 2000.

-
- *Manual del Sistema Tributario Español*, (Dir. GARCÍA AÑOVEROS, J.), 8ª ed, Civitas, Madrid, 2000
 - *El mínimo personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho Comparado*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 2000.
 - *Política Fiscal y Familia* (Coord. CARPIO GARCÍA, M.), Fundación Argentaria, Madrid, 1999.
 - *Impuesto sobre la Renta 1999*, REAF/CEF, Madrid, 1999.
 - *El Impuesto sobre la Renta. Comentarios a la Ley 40/1998 y a su Reglamento*, Ed. Marcial Pons, Colección Garrigues & Andersen, Madrid, 1999.
 - *Reflexiones en torno al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, (Dir.: FERNÁNDEZ HERRERO, E.; Coord. GOROSPE OVIEDO, J.I.), Civitas, Madrid, 1999.
 - *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.
 - *La reforma del IRPF en España*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, núms. 2 y 3, Madrid, 1998.
 - *Derecho Civil. Parte General*, 3ª ed. Tirantonline.com, 1998 [TOL163.866]).
 - *Uniones de hechos: XI Jornadas Jurídicas*, Lléida, Ediciones de la Universidad de Lleida, 1998.
 - *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova-AEDAF, Valladolid, 1997.
 - *Temas económicos y patrimoniales importantes en las rupturas matrimoniales*, Dykinson, Madrid, 1997.
 - *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Aranzadi, Pamplona, 1995.
 - *Cuestiones derivadas de los pleitos de familia*, AEAF-Dykinson, Madrid, 1996.

- *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Ed. Colex, Madrid, 1993.
- *Las Nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre el Patrimonio*, Arthur Andersen. Asesores legales y Tributarios y Cía, SRC, Madrid, 1991.
- *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991.

ABELLÁ POBLET, E.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Abellá, Madrid, 1980.

AEDAF.: “Informe al Proyecto de Real Decreto sobre retenciones y pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades”, *Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998.

AGENCIA TRIBUTARIA.: *Manual Práctico de Renta y Patrimonio 2009*, Ed. Agencia Tributaria, Catálogo General de Publicaciones Oficiales, Madrid, 2010.

- *Manual Práctico del Impuesto sobre Sociedades 2009*, Ed. Agencia Tributaria, Catálogo General de Publicaciones Oficiales, Madrid, 2010.

AGULLÓ AGÜERO, A.: “Comentario al artículo 9 de la Ley 18/1991”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Aranzadi, Pamplona, 1995.

ALBADALEJO GARCÍA, M.: *Derecho Civil, tomo IV*, Bosch, Barcelona, 2002.

ALGUACIL MARI, M.P.: “Retención a cuenta y principios tributarios: la reciente doctrina del Tribunal Supremo”, *Revista Impuestos*, núm. 1, enero de 2001.

- *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1995.

ALONSO ALONSO, R.: “La proyectada reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 284, 2006.

- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y CORONA RAMÓN, J.F.:** *El Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, (Informes), Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1998.
- ALSINA RIUBRUGENT, E. y ARIAS VELASCO, J.:** *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Bosch, Barcelona, 1980.
- ALONSO RODRIGO / SERRANO ARGUESO / TOMAS MARTÍNEZ.:** “Consideraciones jurídicas en torno al trabajo en el hogar”, *Diario La Ley*, núm. 5881, 2002.
- ALTOZANO FERRAGUT, I. y SANCHO CALABUIG, J.:** *Tributación de la familia*, Ciss, Madrid, 1996.
- ALVAREZ CAPEROCHIPI, J.A.:** *Curso de Derecho de Familia. Patria potestad, tutela y alimentos*, 1ª ed. Civitas, Madrid, 1988.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S.:** *La tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España (1978-1998)*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1998.
- ÁLVAREZ OLALLA, M.P.:** *Responsabilidad patrimonial en el régimen de separación de bienes*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- AMUNÁTEGUI RODRÍGUEZ, C.:** *Uniones de hecho. Una visión después de la publicación de las Leyes sobre parejas estables*, Tirat lo Blanch, Valencia, 2002.
- ANTÓN PÉREZ, J.:** “Tratamiento de la familia”, en *El nuevo modelo de IRPF tras la reforma de la Ley 35/2006*, Ed. Analistas Económicos de Andalucía, 2008.
- APARICIO PÉREZ, A. y MONASTERIO ESCUDERO, C.:** “Las deducciones de la cuota en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 38, 1981.
- ARIAS FERNÁNDEZ, S.A.:** “La cuota íntegra estatal y autonómica”, en *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes (estudio de sus Leyes reguladoras y sus Reglamentos generales)*, Lex Nova, Valladolid, 2008.
- ARIAS VELASCO, J.:** “Tratamiento fiscal de las adjudicaciones, indemnizaciones o pensiones pactadas o fijadas con ocasión de la

nulidad, separación o divorcio matrimonial”, (Informe 53/1995), *Asociación Española de Asesores Fiscales (AEAF)*, Gabinete de Estudios, octubre de 1995.

- “Más sobre la constitución de rentas vitalicias y su tratamiento fiscal”, *Boletín de la AEAF*, Delegació de Catalunya i Balears, núm. 13/1991.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares”, en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson-Civitas, Navarra, 2009.

- “La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional”, en *Revista de Derecho Privado y Constitución*, núm. 16, enero-diciembre 2002.

BADAS CEREZO, J. y LAMOCA PÉREZ, C.: *Guía de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, Lex Nova, Valladolid, 1994.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDAN, J.: *La nueva tributación de las Personas Físicas*, La Ley, Madrid, 2006.

- “Tratamiento fiscal de la renta familiar”, *Revista Impuestos*, núm. I, 2007.

BANACLOCHE PÉREZ, J. y UTRERA, F.: *Los Proyectos de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1990.

BÁRBARA y LLAUREDÓ, R.: “Las rentas vitalicias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 56, 1986.

BAYONA JIMENEZ, J.J.: “Las uniones de hecho en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Comentario a la Sentencia de la Audiencia nacional de 2 de julio de 1996)”, *Civitas REDF*, núm. 93, 1996.

BENAVENTE MOREDA, P.: “Algunas consideraciones en torno al valor del capital humano en el régimen económico matrimonial”, *Estudios Jurídicos Homenaje al Profesor Luis Díez Picazo*, (Tomo II), Madrid, 2003.

BENGOCHEA SALA, J. M.: *Tributación de las plusvalías*, Francis Lefebvre, Madrid, 1997.

- BERMEJO BONED, R.:** “Determinación de la cuota íntegra y líquida estatal y gravamen autonómico o complementario”, en *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.
- BUENO MALUENDA, C.:** *La vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. La Ley, Madrid, 2009.
- CABEZUELO ARENAS, A.L.:** “Pensiones de alimentos de los hijos tras la separación y divorcio ¿necesidades auténticas o creadas? *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5, 2009, (BIB 2009/693).
- *La limitación temporal de la pensión compensatoria en el Código Civil*, Aranzadi, Navarra, 2002.
 - *Polémicas judiciales sobre significado, fijación, contenido y variabilidad de la pensión de alimentos de los hijos tras la separación y divorcio (artículo 93 CC)*, Cuadernos de Aranzadi Civil, Aranzadi, Navarra, 2010.
- CALERO GALLEGO, J.:** “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Manual del Sistema Tributario Español*, 8ª ed. Civitas, Madrid, 2000.
- CALVO VERGEZ, J.:** *Financiación autonómica: problemas constitucionales*, Thomson-Civitas, Cizur, 2005.
- “Una aproximación a la naturaleza jurídica de la retención en el IRPF, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 1, 2009 (BIB 2009/193).
- CANO ARTESANOS, S.:** “Fiscalidad de las separaciones matrimoniales. Especial referencia a las parejas de hecho”, *Revista Centro de Estudios Financieros*, núm. 232, julio, 2002.
- CAMPUZANO TOMÉ, H.:** *La pensión por desequilibrio económico en los casos de separación o divorcio*, 2ª ed, Bosch, Barcelona, 1989.
- CAÑAL, F.:** *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Ciencias para la Familia, Ediciones RIALP, Madrid, 1997.

CARBAJO VASCO, D.: “El mínimo personal y familiar en la nueva reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Gaceta Fiscal*, núm. 215, diciembre 2002.

- “Impuestos y género. Algunas reflexiones”, *Crónica Tributaria*, núm. 132, 2009.

- “La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Quincena Fiscal*, núm. 12, junio 2003.

- “Novedades de la nueva Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” (Parte I)”, en *Aplicación práctica de las cuestiones más novedosas de la reforma del IRPF*, CISS, Valencia, 2007.

CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: *Todo sobre el nuevo IRPF*, Ed. Praxis, Barcelona, 1999.

CARBAJO VASCO, D y GALÁN RUIZ, J.: *La nueva Ley del IRPF (análisis práctico)*, Ed. Experiencia, Barcelona, 2007.

CARBALLO CASADO, C.: “Tributación del matrimonio y de las parejas de hecho: Constitución, aportaciones y crisis o extinción”, *La Notaría*, núms. 49-50, 2008.

CARTER, M. K.: *Informe de la Real Comisión de Investigación de sobre la fiscalidad*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975.

CASADO OLLERO, G.: “Artículo 2 LIRPF”, en *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.

CASTÁN VÁZQUEZ, J.M.: “De las relaciones paterno-filiales”, en *Comentarios al Código Civil, Tomo III, Vol. 2º, 2ª. ed*, Edersa, 2004 (vlex. 230476).

CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Navarra, 1999.

CENCERRADO MILLAN, E.: “El mínimo exento personal y familiar en la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *La Reforma del IRPF en España*, (Monográfico), Revista de Estudios Económicos, núms. 2 y 3, 1998.

- “La aplicación del principio de capacidad económica a los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 40, enero-marzo, 1998.

CERVILLA GARZÓN, M.D.: El derecho a usar la vivienda familiar en las recientes reformas del Derecho de Familia”, en *La reforma del matrimonio (Leyes 13 y 15/2005)*, Marcial Pons, Madrid, 2007.

- “El derecho a percibir una pensión compensatoria en la ruptura de las parejas de hecho”, en *Revista Jurídica del Notariado*, núm. 44, 2002.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: “STC 57/2005, de 14 de marzo: La imposibilidad para el progenitor de deducirse las anualidades por alimentos en favor de los hijos no lesiona el principio constitucional de igualdad”, *Crónica Tributaria*, núm. 126/2008.

- “STC 21/2002, de 28 de enero: la modalidad de tributación conjunta en el IRPF de los matrimonios con hijos, en contraste con las parejas separadas legalmente no lesiona el principio de igualdad tributaria”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 127, mayo 2001

COLLADO YURRITA, M.Á.: *La gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2000.

CORRAL GIJÓN, M.C.: “Las uniones de hecho y sus efectos patrimoniales (parte 2ª: efectos patrimoniales)”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 664, marzo-abril, 2001.

CUBERO TRUYO, A. y JIMENEZ NAVAS, M.M.: “El tratamiento de la mujer en el IRPF: medidas de discriminación positiva y medidas que favorecen la prolongación del rol tradicional”, *Revista Centro de Estudios Financieros (CEF)*, núm. 322, enero, 2010.

DAVARA RODRÍGUEZ, M.A.: “La Ley española de protección de datos (LORTAD). Una limitación al uso de la informática para garantizar la intimidad”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 76, Noviembre, 1992

DE ALARCÓN y ELORRIETA, J.I.: “El próximo impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Carta Tributaria*, (Suplemento), núm. 293, junio 1998.

- DE LEÓN CABETA, C.:** “El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. núm. 19 de 2005.
- DE MIGUEL CANUTO, E.:** “Consideraciones acerca de la constitucionalidad de los rendimientos del trabajo en el IRPF”, *Civitas, REDF*, núm. 95, julio/septiembre, 1997.
- “La sentencia constitucional núm. 211/1992, de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación”, *Crónica Tributaria*, núm. 66, 1993.
- DE VICENTE TUTOR RODRIGUEZ, M.:** “Comentarios al Proyecto de Ley del IRPF”, *Impuestos*, núm. 12, 2006.
- DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S.:** “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Información Comercial Española*, núm. 835, 2007.
- DÍAZ-SÚNICO ABOITIZ, G.:** *Fiscalidad de las crisis matrimoniales en el régimen de separación de bienes*, Bosch, Barcelona, 2009.
- “La pensión compensatoria y los cambios de fortuna”, *Quincena Fiscal*, núm. 20 de 2009 (BIB 2009/1774).
 - “Excesos de adjudicación entre cónyuges con motivo de la liquidación del régimen económico matrimonial de separación de bienes. La dispar doctrina de la DGT”, *Quincena fiscal*, núm. 9, 2010.
- DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.:** *Sistema de Derecho Civil*, vol. IV, 9ª. ed, Tecnos, Madrid, 2004.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J.M.:** “La nueva reforma del IRPF”, *Economistas*, núm. 116 (extra), 2008.
- DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.:** “Cálculo y determinación de los incrementos y disminuciones de patrimonio”, *Carta Tributaria*, núm. 6, 1985.
- DURÁN SINDREU-BUXADÉ, A. y CORONA RAMÓN, J.F.:** “La nueva normativa en materia de retenciones”, *Noticias Jurídicas*, abril, 1999.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.:** “Artículo 14. Imputación temporal”, en *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.

- “Acceso judicial a datos en poder de la Administración Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, febrero 1998.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, en *Estudios de Derecho y Hacienda*, Vol. II, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

ESPADA MALLORQUIN, S.: “El argumento analógico en la resolución de los conflictos derivados de la ruptura *inter vivos* de la pareja de hecho. Comentario a la STS de 19 de octubre de 2006”, *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 15, enero 2007

ESTRUCH ESTRUCH, J.: “La liquidación de las relaciones patrimoniales en las uniones de hecho”, *Revista General del Derecho*, mayo, 1998.

EXPÓSITO CORRAL, A.A.: “Los excesos de adjudicación: consecuencias fiscales. Especial referencia a los producidos como resultado de la disolución de la sociedad de gananciales”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2009.

FALCÓN TELLA, R.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, IUSTELI, Madrid, 2005.

- “El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 1999.

- “Comunicación de datos a efecto de retenciones y derecho a la intimidad”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1999.

- “Comentario General de Jurisprudencia”, en *Civitas, REDF*, núm. 84, 1994.

- “La inconstitucionalidad del régimen de la unidad familiar en el IRPF”, *Comentario General de Jurisprudencia, Civitas, REDF*, núm. 62, 1989.

FERNÁNDEZ CABANILLAS, F.J.: “IRPF y familia en España: reflexiones ante la reforma”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. núm. 8, 2002.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, J.A.: *Tributación de los incrementos de patrimonio en el IRPF*, Centro de Estudios Financiero (CEF), Madrid, 1994.

FERRARI HERRERO, F. y VILLOTA GIL-ESCOIN, P.: “La individualización de los derechos fiscales y el nuevo IRPF”, en *Política Fiscal y Familia*, Fundación Argentaria, Madrid, 1999.

- FERREIRO LAPATZA/LASARTE ALVAREZ/MARTÍN QUERALT/
PALAO TABOADA:** *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983.
- FUENMAYOR FERNÁNDEZ, A. / GRANELL PÉREZ, R. / HIGÓN TAMARIT, F.:** “La deducción para madres trabajadoras: un análisis mediante microsimulación”, *Boletín económico (ICE)*, núm. 2874, 2006.
- GABINETE JURÍDICO DEL CEF.:** *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.
- GARCÍA CARACUEL, M.:** *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado. Nuevas obligaciones tributarias en la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2006.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.:** “Pagos a cuenta”, en la obra *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas-Aranzadi, Navarra, 2009.
- GALLEGO DOMÍNGUEZ, I.:** *Las parejas no casadas y sus efectos patrimoniales*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1995.
- GALLEGO LÓPEZ, J.B.:** “Tratamiento tributario de los bienes inmuebles en los supuestos de nulidad matrimonial, separación y divorcio”, *Revista Fiscal*, núm. 112, noviembre de 2005.
- GARCÍA BERRO, F.:** “El Derecho Tributario ante el fenómenos de las crisis familiares”, *Civitas, REDF*, núm. 140. 2008.
- GARCÍA NOVOA, C.:** “El proyecto de Reforma del IRPF de 2006”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 21, 2006.
- “La imputación temporal de ingresos y gastos”, en *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*, Comares, Granada, 1998.
- GARCÍA RUBIO, M.P.:** *Alimentos entre cónyuges y entre convivientes de hecho*, Civitas, Madrid, 1995.
- “Los pactos prenupciales de renuncia a la pensión compensatoria en el Código civil”, *Anuario de Derecho Civil*, núm. 4, 2003 (vlex 380246).
- GARCIA SERRANO, F.A.:** “Notas sobre el trabajo doméstico”, *Actualidad Derecho Civil*, 1985.

- GARCÍA VARELA, R.:** “Comentarios al artículo 99 Cc”, en *Comentarios del Cc*, Tomo 2, Ed. Bosch, Barcelona, 2000.
- GAVIDIA SANCHEZ, J.V.:** “La libertad de elegir como cónyuge a otra persona del mismo sexo y de optar entre el matrimonio y una unión libre (análisis crítico de la constitucionalidad del matrimonio homosexual y del llamado *divorcio expres*”, en *La reforma del matrimonio (Leyes 13 y 15/2005)*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2007.
- “Enriquecimiento entre convivientes y respeto a la libre ruptura de las uniones no matrimoniales”, (I), en *La Ley*, núm. 6512.
- GAVÍLAN LÓPEZ, J.:** “Indemnización por razón de una nulidad”, en *Matrimonio: nulidad canónica y civil, separación y divorcio*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2004.
- GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, E.:** “Aspectos subjetivos, imputación de rendimientos y deducciones de la cuota”, *Crónica Tributaria*, núm. 33, 1980.
- GIMENO ULLASTRE, J.A.:** “Rentas familiares y equidad”, *Hacienda Pública Española*, núm. 99, 1986.
- GODOY MORENO, A.:** “La guarda y custodia compartida. Guarda conjunta y guarda alternada”, en *Diez años de abogados de familia*, Asociación Española de Abogados de Familia, Ed. La Ley, Madrid, 2003.
- GÓMEZ MOURELO, C.:** “Retenciones e ingresos a cuenta en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, núm. 191, febrero, 1999.
- GÓMEZ SANTIAGO, J.:** “Los gastos excepcionales no suntuarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 45, 1983.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.:** “Tres soluciones distintas sobre un mismo supuesto de hecho: cantidad deducible de la base imponible del IRPF (1991) en concepto de ‘pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades por alimentos’, cuando no existe distribución expresa de la cuota correspondiente a cónyuge e hijos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, octubre, 2000 (BIB 2000/1418).

Tributación individual frente a tributación conjunta, Madrid, Tecnos, 1991.

- “Cantidad deducible de la base imponible del IRPF (1991) en concepto de ‘pensión compensatoria a favor del cónyuge y anualidades por alimentos’, cuando no existe distribución expresa de la cuota correspondiente al cónyuges e hijos” (BIB 2001/1267).

- *Familia e Impuestos*, Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU), Barcelona, 1987.

GONZÁLEZ MAGRO, V. y GARCÍA CARRETERO, B.: “STC 1/2001, de 15 de enero. Tributación por la pensión de alimentos fijada en un convenio de separación matrimonial y Sentencia que no da respuesta a la alegación sobre una deducción del impuesto: supuesta vulneración del derecho a la igualdad y vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (incongruencia)”, *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001.

GOROSPE OVIEDO, J.I.: “La incoherencia en la configuración de la renta disponible por la Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, núm. 205, abril, 2000.

- “El nuevo régimen fiscal de los planes de pensiones y mutualidades de previsión social y de las anualidades por alimentos en el IRPF”, *Revista Impuestos*, núm. 10, mayo de 2000.

GOROSPE OVIEDO, J.I. y HERRERA MOLINA, P.: “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, en *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, 2008 (vlex. 38873612).

GUERRA REGUERA, M.: “Pensiones compensatorias y alimenticias en el Impuesto sobre la Renta”, *Diario La Ley*, núm. 5635, 2002.

- “La familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *La Familia ante el Derecho Tributario*, XIII Congreso Internacional de Derecho de Familia [ed. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ], Ed. Comares, Granada, 2005

HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991.

HERRERA MOLINA, P.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

- “El mínimo existencial en el Impuesto sobre la Renta”, en la obra colectiva *Reflexiones en torno al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999.

- “El principio del neto subjetivo y la tributación de la familia”, en la obra *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova-AEDAF, Valladolid, 1997

- “Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar”, en la obra colectiva *El mínimo personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000

HERRERO DE MADARIAGA / RANCAÑO MARTÍN / GONZÁLEZ SÁNCHEZ: *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, Ed. Comares, Granada, 1994.

HIJAS FERNÁNDEZ, E.: *Derecho de Familia. Doctrina sistematizada de la Audiencia de Madrid*, 2ª ed, Lex Nova, Valladolid, 2001.

IVARS RUÍZ, J.: “La guarda y custodia compartida tras la actual reforma del Código Civil. Aspectos procesales y sustantivos”, en *Doctrina y Jurisprudencia*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

JIMÉNEZ DÍAZ, A.: “La comunicación de datos personales y familiares en el nuevo sistema de retenciones. (Sobre la Resolución de 28 de diciembre de 1998 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como presunta garantía del Derecho a la Intimidad)”, *Revista CEF*, núm. 200, noviembre de 1999.

LACRUZ BERDEJO, J.L.: “Matrimonio y unión libre”, en *Actualidad Civil*, núm. 6, 1999.

- *Elementos de Derecho Civil IV*, edición revisada y puesta al día por J. RAMS ALBESA, Madrid, 2002.

LACRUZ BERDEJO / SANCHO REBUDILLA / LUNA SERRANO / RIVERO HERNANDEZ: *Elementos de Derecho Civil, IV, Derecho de Familia*, fasc. 1º, Ed. Bosch, Barcelona, 1989.

LINACERO DE LA FUENTE, M.: “Leyes de familia y Constitución: Ley 13/2005, de 1 de julio y Ley 15/2005, de 8 de julio”, en *Revista de Derecho Privado*, marzo-abril de 2006.

LLAMAS POMBO, E.: Los efectos de las crisis matrimoniales a revisión”, en *Nuevos conflictos de Derecho de Familia*, Ed. La Ley, Madrid, 2009.

LLOPIS GINER, J.M.: *El contenido del convenio regulador. Sus diferentes aspectos*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2006

LÓPEZ AZCONA, A.: La ruptura de las parejas de hecho. (Análisis comparativo legislativo y jurisprudencial), Cuaderno Aranzadi Civil, núm. 12, 2002.

LÓPEZ BERENGUER, J.: El nuevo IRPF y el nuevo Impuesto sobre los ‘No residentes’, Dykinson, Madrid, 1999.

LÓPEZ BURNIOL, J.J.: “La Ley Catalana de uniones estables de pareja”, *Revista Jurídica de Cataluña*, 1999-3.

LÓPEZ FERNÁNDEZ, J.J.: “Problemática de las pensiones compensatorias y alimenticias en el IRPF”, *Gaceta Fiscal, Revista electrónica*, noviembre, 2000.

LÓPEZ JIMENEZ, D.: Prestaciones económicas como consecuencia de la ruptura de las parejas no casadas, Aranzadi, Navarra, 2007.

LOZANO SERRANO, C.: “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, *Impuestos*, Tomo I, 1990.

LUCAS DURÁN, M.: “Secreto fiscal y Constitución: algunas reflexiones en torno al artículo 113.1 LGT”, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Vol. I. Estudio, 1998, (BIB. 1998/269)

MAEZTU LACALLE, D.: “El tratamiento de los datos por parte de retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta en la nueva Ley General Tributaria (art. 95.4 y 204)”, *Revista Fiscal*, núm. 105, marzo, de 2005.

- MAROTO SÁEZ, A. y LOBATO SÁNCHEZ, A.:** “Capacidad económica y mínimo personal y familiar”, *Quincena Fiscal*, núm. 2/2007 (BIB 2007/37).
- MARÍN BARNUEVO-FABO, D.:** *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Ed. Colex, Madrid, 1996.
- “La protección del mínimo existencial en la nueva LIRPF”, *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, núm. 291, junio de 2007. [Título completo: “La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar”].
- MARÍN GARCÍA DE LEONARDO, T.:** *La temporalidad de la pensión compensatoria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.
- MARTÍN CASALS, M.:** “Aproximación a la Ley Catalana 10/1998, de 15 de julio, de Uniones estables de pareja”, *Derecho Privado y Constitución*, núm. 12, 1998.
- MARTÍN DELGADO, J.M.:** “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979.
- MARTÍNEZ CORTÉS, J.:** “El régimen económico de separación de bienes”, en *Instituciones de Derecho Privado*, t. IV, vol. 2º, 1ª. ed, Madrid, 2002.
- MARTÍNEZ ESCRIBANO, C.:** “Una nueva lectura de la pensión compensatoria desde la perspectiva del enriquecimiento injusto”, *Revista de Derecho de Familia*, núm. 22, enero de 2004.
- MARTÍNEZ HORNERO, F.J.:** *La fiscalidad del matrimonio y sus crisis: nulidad, separación y divorcio*, Praxis, Barcelona, 1998.
- MARTÍNEZ IBAÑEZ, M.J.:** “Consecuencias fiscales de la extinción o modificación del régimen económico del matrimonio”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, junio I, 2010.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.:** *Las comunicaciones tributarias*, Edersa, 2007, en (vlex 346348).
- MARTÍNEZ RODRIGUEZ, N.:** “¿Están los convivientes de hecho obligados a prestarse alimentos?”, en *Uniones de hechos: XI jornadas jurídicas*, Lleida, Ediciones de la Universidad de Lleida, 1998.

- *La obligación legal de alimentos entre parientes*, Ed. La Ley, 1ª. ed, Madrid, 2002.

MATA RODRIGUEZ, M.: “Las obligaciones tributarias formales y los sistemas informáticos de las empresas”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, mayo 2007.

MENÉNDEZ GARCÍA, G.: “Cálculo del impuesto estatal”, en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas-Aranzadi, Navarra, 2009.

MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones a Cátedra*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

MESA MARRERO, C.: *Las uniones de hecho. Análisis de las relaciones económicas y sus efectos*, Aranzadi, Navarra, 1999.

MOLINOS RUBIO, L.M.: *Régimen fiscal de la extinción de la pareja de hecho*, La Ley, Madrid, 2008.

MONCHÓN LÓPEZ, L.: “La custodia compartida de los hijos en los casos de nulidad, separación o divorcio: un supuesto de situación familiar insuficientemente regulado en el ámbito del Derecho tributario”, *Crónica Tributaria*, núm. 131, 2009.

- “El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2008.

MONTERO AROCA, J.: *Los alimentos a los hijos en los procesos matrimoniales (La aplicación práctica del artículo 93 del Código Civil)*, Tirantonline.com, (TOL 636.747), Valencia, 2002.

- *La pensión compensatoria en la separación y en el divorcio. La aplicación práctica de los arts. 97, 99, 100 y 101 del Código Civil*, Lex Nova, Valencia, 2002.

- *Guarda y custodia de los hijos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

MONTES RUFÍAN, R.: “Retenciones sobre los rendimientos del trabajo en la nueva regulación del IRPF”, *Crónica Tributaria*, núm. 94, abril/junio 2000.

- MORENO-TORRES HERRERA, M.L.:** “La pensión compensatoria”, en *La reforma del matrimonio (Leyes 13 y 15/2005)*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2007.
- MORIES JIMENEZ, M.T.:** “La infracción grave del artículo 89.3 LIRPF: dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falso, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1999.
- *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- MUÑOZ CARMONA, I.:** “STC 33/2006, de 13 de febrero: conformidad del principio de igualdad con el régimen tributario de los pagadores de pensiones alimenticias en el IRPF”, *Crónica Tributaria*, núm. 132, 2009.
- MUÑOZ MERINO, A.:** “Comentarios al artículo 17 LIRPF”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- NAVARRO EGEA, M.:** “Las cargas familiares en el nuevo IRPF”, *Aranzadi Fiscal*, núm. 6, junio, 1999.
- NAVARRO FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ, C.:** “La pensión en caso de separación y divorcio (Comentario a la Sentencia de la AT de Bilbao de 3 de diciembre de 1995)”, *Revista Poder Judicial*, núm. 2, 1986.
- NUÑEZ GRAÑÓN, M.:** *La desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- “Régimen tributario de las uniones de hecho”, *Revista de Derecho Privado y Constitución*, núm. 12, 1998.
- ORÓN MORATAL, G.:** “La deducción por hijos en el IRPF en el caso de separación y divorcio”, *Tribunal Fiscal*, núm. 90.
- ORTÍZ CALLE, E.:** “La dualización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: concepción sintética del gravamen versus impuesto dual”, *Crónica Tributaria*, núm. 129, 2008.
- PADIAL ALBAS, A.:** “La regulación del contrato de alimentos en el Código Civil”, *Revista de Derecho Privado*, septiembre-octubre 2004.

- PALAO TABOADA, C.:** "La reforma de la tributación de los incrementos patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta", *Papeles de Economía Española*, núms. 30 y 31, 1987.
- PARRA ARAMENDIA, J.J.:** "La Sentencia del TC 47/2001, de 15 de febrero. Las unidades familiares en la Ley de renta de 1991", *Técnica Tributaria.*, núm. 64, enero-marzo, 2004.
- PARRA BAUTISTA, J.R.:** "Pensiones compensatorias y alimenticias. Tratamiento en el IRPF", *Gaceta Fiscal*, núm. 202, 2001.
- *Las pensiones compensatorias y alimenticias. Su tratamiento en el IRPF*, Difusión jurídica y temas de actualidad, Madrid, 2002.
- PARRA TREGÓN, D.:** "Estudio práctico sobre la modificación y extinción de la pensión compensatoria", *Revista Jurídica de Cataluña*, núm. 2, 1996.
- PEDRAZA BOCHONS, J.V.:** "La deducción por inversión en vivienda en las crisis matrimoniales", en *Tribuna Fiscal*, núm. 209, marzo 2008.
- PEÑA ALVAREZ, F.:** "La coherencia en el IRPF. Un objetivo a alcanzar", en la obra colectiva *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas-Aranzadi, Navarra, 2009
- "Contribuyentes. Tributación familiar", en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas-Aranzadi, Navarra, 2009.
- PEÑA BERNALDO DE QUIRÓS, M.:** *Derecho de Familia*, Ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1999.
- PEREDA GÁMEZ, F.J.:** *Las cargas familiares. El régimen económico de las familias en crisis*, La Ley, Madrid, 2007.
- PÉREZ CRISTOBAL, J.; QUINTAS BERMUDEZ, J.; SÁNCHEZ REVENGA, J.:** *Introducción al Sistema Tributario Español*, Centro de Estudios Financieros, 10ª. ed, Madrid, 2009-2010.
- PÉREZ DE AYALA, J.L.:** "La estructura del Impuesto", en *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999.
- PÉREZ DE AYALA, C.:** "Comentario al artículo 78 de la Ley del IRPF", en *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Ed. Colex, Madrid, 1993.

- PÉREZ MARTÍN, A.J.:** “Reparto de la convivencia de los hijos menores con sus progenitores”, en *Los hijos menores de edad en situación de crisis familiar*, Ed. Dykinson, Madrid, 2002.
- PÉREZ ROYO, I.:** *La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1991.
- *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999.
- PÉREZ ROYO, F.:** *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 19ª. ed, Civitas, Madrid, 2009.
- PÉREZ UREÑA, A.A.:** “La custodia compartida en la Ley 15/2005”, en *El Derecho, Boletín de Legislación*, Año IX, núm. 396, 2005.
- “Uniones de hecho. Estudio práctico de sus efectos civiles (Derecho sustantivo, cuestiones procesales, jurisprudencia y formularios)”, *Colección Práctica Jurídica*, 2007.
- PINTO ANDRADE, C.:** “Efectos patrimoniales tras la ruptura de las parejas de hecho”, *Noticias Jurídicas*, enero 2008.
- PITA GRANDAL, A.M.:** “Rendimientos derivados de la participación en fondos propios y cesión a terceros de capitales propias. Otros rendimientos de capital mobiliario”, en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas- Aranzadi, Navarra, 2009.
- PONS GONZÁLEZ, M. y DEL ARCO TORRES, M.A.:** *Separación, divorcio y nulidad matrimonial. Régimen jurídico (teoría, praxis judicial y formularios)*, Comares, Granada, 1985.
- PONT CLEMENTE, J.F.:** *El pago fraccionado de los tributos*, IEF-Marcial Pons, 1993.
- POUS DE LA FLOR, M.P.:** “Crisis de pareja: consecuencias patrimoniales por ruptura de las uniones de hecho”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 712, marzo-abril, 2009.
- PUEBLA AGRAMUNT, N.:** “Base liquidable y reducciones”, en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas-Aranzadi, Navarra, 2009.

- “La reducción de la base imponible en el IRPF por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, (CEF), núm. 323, febrero, 2010.

RAMALLO MASSANET, J.: “La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento tributario español”, *Civitas REDF*, núm. 29, 1981.

RAMÓN FONS, I. de.: “Las prestaciones alimenticias en el IRPF”, *Impuestos*, Tomo II, 1994.

RAMOS PRIETO, J.: “La equiparación de las uniones de hecho a los matrimonios a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD: ¿tiene sentido que algunas Comunidades Autónomas hayan adoptado esta decisión?” *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21, 2005.

RICO RICO RUIZ, M.: “Las uniones de hecho no matrimoniales: consideraciones generales y aspectos registrales”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 685, septiembre-octubre, 2004.

RUIZ RICO RUIZ / FUENTE NUÑEZ DE CASTRO / LUQUE JIMENEZ.: “Reflexiones sobre la protección de menores en el ordenamiento jurídico español”, en *Persona y estado en el umbral del siglo XXI*, Ed. Facultad de Derecho, Universidad de Málaga, Málaga, 2001

RIVERA ÁLVAREZ, J.: “La custodia compartida. Génesis del nuevo artículo 92 del Código Civil”, *Cuadernos de Trabajo Social*, Vol. 18º, Madrid, 2005.

RIVERO HERNÁNDEZ, F.: “Comentarios a los artículos 92 a 94”, en *Comentarios al Código Civil, II*, Barcelona, 2000.

- *El interés del menor*, Dykinson, 2ª. ed, 2007.

ROCA TRÍAS, E.: “De los efectos comunes de la nulidad, separación y divorcio. Artículos 90 a 101”, en *Comentarios a las reformas del Derecho de Familia*, Ed. Tecnos, Madrid, 1984.

- *Familia y cambio social (de la casa a la persona)*, Civitas, Madrid, 1999.

- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.:** “Los principios de la imposición en la Jurisprudencia Constitucional Española”, *Civitas REDF*, num. 100, octubre-diciembre, 1998.
- RODRÍGUEZ CHACÓN, R.:** *Matrimonio, separación y divorcio en España: nueva regulación. Estudio sistemático de las Leyes 13/2005, de 1 de julio y 15/2005, de 8 de julio*, Ed. Experiencia, Madrid, 2005.
- RODRÍGUEZ MIRANDA, S. y SEMPERE RODRÍGUEZ, F.:** *Régimen fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio y disminuciones de patrimonio*, Ediciones del Foro, Madrid, 1980.
- RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M.P.:** “La tributación por actos de disposición de patrimonios personales inmobiliarios a cambio de rentas temporales y vitalicias”, *Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 33, 2007.
- RODRÍGUEZ PÉREZ, H.:** “Incrementos y disminuciones patrimoniales. Determinación de la base imponible y compensación de pérdidas”, *Crónica Tributaria*, núm. 33, 1982.
- RODRIGO SAUCO, F.:** “La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc núm. 2, 2002.
- ROSEMBUJ, T.:** “La tributación de los rendimientos del capital mobiliario en España: una reconstrucción crítica”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, enero 2000.
- RUIZ GARIJO, M.:** “Efectos de la sustitución de pensión compensatoria por un acuerdo transaccional en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 16, 2002.
- “Estado de bienestar, mujeres y política fiscal”, *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, núm. 2, 2010.
- RUÍZ GONZÁLEZ, R.:** “Efectos fiscales de la separación, divorcio y nulidad matrimonial”, *Revisas Impuestos*, tomo I, 1995
- RUIZ RICO RUIZ / FUENTE NUÑEZ DE CASTRO / LUQUE JIMENEZ.:** “Reflexiones sobre la protección de menores en el ordenamiento jurídico español”, en *Persona y estado en el umbral del siglo XXI*, Ed. Facultad de Derecho, Universidad de Málaga, Málaga, 2001

- RUIZ TOLEDANO, J.I.:** “La tributación de la familia en la vigente Ley 18/1991 y en el Proyecto de Ley del IRPF”, *Quincena Fiscal*, núm. 16, septiembre, 1998.
- SABATA MIR, J.:** “Crisis del matrimonio y fiscalidad”, en *Cuestiones derivadas de los pleitos de familia*, AEAJ, Dykinson, Madrid, 1996.
- SAINZ DE BUJANDA, F.:** “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español”, en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Ed. Instituto de Estudios políticos, Madrid, 1963.
- SALA GALVÁN, G.:** *Las uniones de hecho en el IRPF*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.
- SANCHEZ BLAZQUEZ, V.M.:** “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en el Ley española del IRPF”, en *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2009.
- SÁNCHEZ GALIANA, J.:** “Comentarios al artículo 78 Ley 19/1991”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995.
- SÁNCHEZ GONZÁLEZ, M.P.:** *La extinción del derecho a la pensión compensatoria*, Comares, Granada, 2005.
- SÁNCHEZ MARTÍNEZ, O.:** “Constitución y parejas de hecho”, en *Revista de Derecho Constitucional*, núm. 58, enero-abril 2000.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.:** *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Explicación sobre las normas vigentes*, Ed. Comares, Granada, 2000.
- SÁNCHEZ PINO, A.J.:** “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, en *Derecho Financiero Constitucional*, obra en *Homenaje al Prof. Dr. Don Jaime García Añoveros*, UNIA-Civitas, Madrid, 2001.
- SANTIDRIÁN, J. y MORENO, F.:** *Los nuevos Impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1991.
- SANZ GADEA, E.:** “El proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, núm. 185, 1998.

- “La base del ahorro en el contexto de la reforma del IRPF (I)”, *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, núm. 292, 2007.

SAURA ALBERDI, B.: *La pensión compensatoria; criterios delimitadores de su importe y extensión*, Lex Nova, Valencia, 2004.

SERNA RODRIGUEZ, A.: “El régimen de las unidades familiares a la luz de los principios constitucionales de igualdad y de protección a la familia”, en *Ética Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. núm. 10/2004.

SERRANO MORENO, J.L.: “La familia como asunto de Estado, el matrimonio como derecho del ciudadano”, *Revista Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, núm. 4, 2001

SERRANO SÁNCHEZ, I.: “Renuncia anticipada a la indemnización por desequilibrio y la pensión compensatoria”, *Artículos ICAVOR*, núm. 3, enero de 2006 (vlex. 339467).

SILLERO CROVETTO, B.: “La reforma del Código civil en materia de separación y divorcio: nuevas perspectivas”, en *Libro-Homenaje al profesor Manuel Amorós Guardiola, t. I*, Colegio de Registradores de la Propiedad, Madrid, 2006

SIMÓN ACOSTA, E.: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

- “Reformas fiscales recientes: 1998, 2002 y 2006 (con particular referencia a la evolución del mínimo vital)”, en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas-Aranzadi, Navarra, 2009.

- “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: familia y cargas familiares”, en *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova-AEDAF, Valladolid, 1997.

SIOTA ÁLVAREZ, M.: ¿Cabe aplicar la analogía para equiparar las uniones de hecho a los matrimonio en materia tributaria? *Quincena fiscal*, núm. 14, 2008 (BIB 2008/1583).

SOLÉ RESINA, J.: “La compensació econòmica per rao de treball en el règim de separació de bens”, *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 3, 2001

- SOLER ROCH, M.T.:** “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares”, *Civitas. REDF*, núm. 66, 1990.
- “La subjetividad tributaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 49, 2000.
- TAMAYO HAYA, S.:** “El interés del menor como criterio de atribución de la custodia”, *Revista de Derecho de Familia*, Lex Nova, octubre-diciembre 2008.
- TORRES PEREA, M. (de):** *Interés del menor y Derecho de Familia. Una perspectiva multidisciplinar*, Iustel, Madrid, 2008.
- TORRES, C.A.:** “Fiscalidad en el ITP de algunas transmisiones entre cónyuges a la disolución del matrimonio”, en *La Notaría*, núm. 4, abril de 2000.
- TOVILLAS MORÁN, J.M.:** “Tratamiento tributario previsto para los pagos efectuados al cónyuge en los supuestos de nulidad, separación y divorcio. Especial referencia a la jurisprudencia del TSJ de la Comunidad Valenciana”, *Revista Impuestos*, núm. 7, de 2006.
- VAILLO ALEGRE, A.:** “Liquidación de la sociedad de gananciales: perspectiva fiscal”, en *Temas económicos y patrimoniales importantes en las rupturas matrimoniales*, Dykinson, Madrid, 1997.
- VALERO LOZANO, N.:** “La cesión de información tributaria por la administración a Juzgados y Tribunales”, en *Quincena Fiscal*, núm. 21, diciembre de 2002.
- VEIGA NICOLE, E.:** *Problemas candentes en los procesos de familia*, Asociación Española de Abogados de Familia, Dykinson, Madrid, 1995.
- VELARDE ARAMAYO, M.I.:** *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- VIDAL MARTÍ, B. y MIGUEL MONTERRUBIO, M. de.:** “Análisis de aspectos concretos de la reforma del IRPF: rentas del trabajo, tarifa, mínimos y deducciones”, *Carta Tributaria*, (Monografías), núm. 18, octubre de 2007.

-
- VILLARÍN LAGOS, M.:** “Las obligaciones de la relación jurídica tributaria a cargo de particulares”, *Información Fiscal*, núm. 69, 2005.
- YEBRA MARTULL-ORTEGA, P.:** *Constitución Financiera Española. Veinticinco años*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004
- ZÁRATE MARCO, A.:** “Deducciones en la base *versus* deducciones en la cuota. Mínimo personal y familiar”, *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000.
- “Las relaciones entre la tributación de diferentes unidades impositivas: una constante en el IRPF (1979-1999)”, *ICE. Tribuna de Economía*, núm. 791, abril-mayo 2001.
- ZARRALUQUI SÁNCHEZ EZNARRIAGA, L.:** *Derecho de familia y de la persona*, Tomo. 6, Bosch, Barcelona, 2007.
- “La guarda y custodia alterna de los hijos menores”, *BICAM* núm. 33, 3ª época, mayo 2006.
- *La pensión compensatoria de la separación conyugal y el divorcio*, Lex Nova, Valladolid, 2001.
- ZURILLA CARIÑANA, M.A.:** “Las uniones de hecho. Aspectos patrimoniales”, *Aranzadi Civil*, núm. 22, 2007 [BIB 2007/2040]
- ZURITA MARTÍN, I.:** “La últimas reformas legales en materia de relaciones paterno-filiales”, en *La reforma del matrimonio (Leyes 13 y 15/2005)*, Marcial Pons, Madrid, 2005.