

Interpretación finalista del artículo 81 bis de la LIRPF: equiparación de «no tener derecho a alimentos» a no percibirlos de hecho

Análisis de la [STS de 25 de octubre de 2022, rec. núm. 6568/2020](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC (España)*

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 25 de octubre de 2022, rechaza el recurso de casación formalizado por la Administración del Estado, dado el acierto de la sentencia impugnada (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 17 de junio de 2020, rec. núm. 51/2017) y fija los siguientes criterios interpretativos:

- La deducción prevista en el artículo 81 bis de la LIRPF, aplicable a los ascendientes separados legalmente o sin vínculo matrimonial con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos, es aplicable en los supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial.
- En la interpretación anterior no se incurre en la prohibida aplicación analógica que establece el artículo 14 de la Ley General Tributaria.
- En la interpretación de toda norma jurídica, incluidas las que reconocen beneficios fiscales rige, según venga impuesto por el texto, naturaleza o finalidad de la norma, el elenco de posibilidades interpretativas que contiene el artículo 12 de la LGT, por virtud de su remisión al artículo 3.1 del Código Civil y, en especial, la interpretación conforme a la Constitución.

Publicado (en avance *online*): 13-02-2023

Cómo citar: Banacloche Palao, C. (2023). Interpretación finalista del artículo 81 bis de la LIRPF: equiparación de «no tener derecho a alimentos» a no percibirlos de hecho. (Análisis de la STS de 25 de octubre de 2022, rec. núm. 6568/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 480, 185-194. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18577>

1. Supuesto de hecho

El 16 de abril de 2015 doña Penélope presentó solicitud de abono anticipado de la deducción por familia numerosa (por ser ascendiente separado legalmente o sin vínculo matrimonial con hijos), prevista en el artículo 81 bis de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). El 21 de abril de 2016 la Oficina de Gestión Tributaria de Teruel denegó dicha deducción, entendiendo que no es aplicable cuando los hijos tienen derecho a percibir anualidades por alimentos.

Efectivamente, la Sentencia de 16 de enero de 2014 del Juzgado de 1.ª instancia número 1 de Teruel había acordado la privación de la patria potestad y demás derechos inherentes a la misma a don Juan Carlos, padre de uno de los hijos menores de edad de doña Penélope, sin perjuicio de su obligación de abonar la pensión alimenticia acordada en su día.

No obstante, como se reconocía en la sentencia de instancia, el progenitor llevaba diez años en paradero desconocido, fuera de España y no había contribuido en ningún momento al pago debido por alimentos, pese a su reconocimiento formal, situando a la familia monoparental en una situación de vulnerabilidad.

2. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo (TS) hace en esta sentencia una interpretación finalista del precepto debatido, el artículo 81 bis de la LIRPF, el cual, en caso de familias monoparentales (as-

cendiente separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con hijos a cargo), condiciona el disfrute de la denominada deducción por familia numerosa a que los hijos no tengan derecho a percibir anualidades por alimentos.

Comparte el Alto Tribunal el criterio del tribunal de instancia, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Aragón, basado en la naturaleza social de la medida legal introducida por la reforma de 2015 (Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social¹). Así, la interpretación lógica permite equiparar el caso de «no tener derecho a alimentos» con el caso particular enjuiciado en el que no se perciben los alimentos a que el progenitor fue condenado por sentencia y que jamás satisfizo en varios años.

Entiende el TS, como lo hizo el TSJ de Aragón, que si se atendiera a la dicción literal del artículo 81 bis de la LIRPF, en el supuesto de familias monoparentales, solo las madres de hijos de padres desconocidos tendrían derecho a la deducción por familia numerosa en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), pues es muy difícil imaginar el supuesto en el que, en una sentencia de separación o divorcio, el juez determine que los menores no tienen derecho a pensión de alimentos, ni aun habiendo sido privado el progenitor de la patria potestad.

El TS sale al paso de la objeción referente a la prohibición de la analogía sobre beneficios fiscales, establecida en el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT), considerando que tal interdicción no impone la interpretación puramente gramatical de las normas, sino que siempre cabe la posibilidad de interpretar de acuerdo con los criterios fijados en el artículo 3.1 del Código Civil, al que se remite el artículo 12.1 de la LGT, como son el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, la realidad del tiempo en que deben ser aplicadas las normas y su espíritu y finalidad.

La razón de ser de la prohibición de la analogía en el ámbito tributario se fundamenta en el principio de igualdad: si los beneficios fiscales suponen una excepción al principio de tributación de acuerdo con la capacidad económica, que favorece a determinados contribuyentes en detrimento de otros, es lógico que únicamente se aplique a los casos expresa y estrictamente previstos en la norma.

En este caso, la norma que introduce la ampliación del beneficio fiscal (la citada Ley 25/2015, de 28 de julio) pretende restablecer una situación de vulnerabilidad social y reparar una desigualdad sobre la base de lo preconizado en el artículo 9.2 de la Constitución española:

¹ Esta ley ratifica el Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social.

corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

Considera, asimismo, que resulta oportuno recordar la prevalencia de las normas posteriores sobre las anteriores, dentro de las que tienen el mismo rango, así como de la norma especial (art. 81 bis LIRPF) sobre la general (art. 14 LGT). En este supuesto, la norma fiscal permite asimilar al caso de un derecho no reconocido formalmente (no tener derecho a alimentos) la situación en la que se encuentra el titular de un derecho a alimentos estéril o vanamente reconocido, que no ha sido nunca satisfecho por el obligado a ello.

El Alto Tribunal define esta clase de derecho como un «derecho ilusorio» sin aceptar el alegato de que existen acciones para reclamarlo, pues sería, en el caso concreto, una tarea infructuosa a la que no es ajena el propio Estado.

En conclusión, de no admitirse esta interpretación lógica y finalista de la norma fiscal, a juicio del TS, quedaría frustrada la reacción del Estado social a la situación de penuria de la recurrente y sus hijos, para los que la ley prevé la deducción, en una situación que, por otra parte, resulta ser bastante habitual, ya que de no darse tal generalidad el recurso de casación del abogado del Estado no habría sido admitido a trámite.

Considera, por último, el TS que, de aceptarse la interpretación que realiza la Administración del Estado, se crearía la paradoja de que «beneficios fiscales de una indudable índole social, favorecedora para superar determinados casos de vulnerabilidad social, son negados por la Administración tributaria, que debería aplicar las reglas jurídicas, además, conforme a las elementales reglas del mero sentido común».

Consecuencia directa de los razonamientos jurídicos que hemos expuesto, se concreta la siguiente jurisprudencia:

- a) La deducción prevista en el artículo 81 bis de la LIRPF, aplicable a los ascendientes separados legalmente o sin vínculo matrimonial con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos, es aplicable en los supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial.
- b) En la interpretación anterior no se incurre en la prohibida aplicación analógica que establece el artículo 14 de la Ley General Tributaria.
- c) En la interpretación de toda norma jurídica, incluidas las que reconocen beneficios fiscales, rige, según venga impuesto por el texto, naturaleza o finalidad de la norma, el elenco de posibilidades interpretativas que contiene el artículo 12 de

la LGT, por virtud de su remisión al artículo 3.1 del Código Civil y, en especial, la interpretación conforme a la Constitución.

Por tanto, se declara que no ha lugar el recurso de casación formalizado por la Administración del Estado, dado el acierto de la sentencia impugnada al interpretar el artículo 81 bis de la LIRPF, en la versión aplicable al caso, conforme a su verdadero sentido y finalidad.

3. Comentario crítico

Partimos de la base del acierto que, a nuestro juicio, supone la interpretación finalista que realiza el TS de la norma de deducción fiscal, contenida en el artículo 81 bis de la LIRPF: tendrán derecho a la deducción por familia numerosa, a partir de la sentencia que estamos comentando, no solo los ascendientes de familias monoparentales en las que los hijos no tengan derecho a la prestación por alimentos, sino también aquellos cuyos hijos, aun teniendo reconocido tal derecho, no perciban de hecho la pensión por alimentos (en contra de la doctrina administrativa, manifestada, entre otras, en la Consulta de la Dirección General de Tributos –DGT– V1359/2019, de 10 de junio –NFC072531–). La única condición que exige el TS es la prueba de tal situación de hecho.

Siendo justo el criterio interpretativo y bien fundado jurídicamente, entendemos, no obstante, que pone en tela de juicio el principio de seguridad jurídica, también garantizado por la Constitución española (art. 9), porque ¿por qué se puede ampliar más allá de sus estrictos términos (en contra de la prohibición expresa que contiene el art. 14 LGT) este supuesto de deducción fiscal y no se ha hecho así en otros casos?

Se me ocurre, por ejemplo, por la índole social que también tiene la asimilación del divorcio con la separación de una pareja de hecho que convive en una vivienda habitual durante un periodo de tiempo inferior a tres años. Pese a que el artículo 41 bis del Reglamento del IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo), dispone literalmente que se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido el plazo de tres años que impone el primer apartado de ese mismo precepto, «se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo o cambio de empleo *u otras análogas justificadas*», la doctrina administrativa y la jurisprudencia no han admitido como circunstancias análogas situaciones claramente asimilables: traslado del contribuyente a una residencia más cercana a su familia por problemas de salud (Consulta de 15 de mayo de 2014, de la Diputación Foral de Vizcaya), por ejemplo.

El criterio interpretativo, en estos casos, es mucho más estricto, exigiendo la necesidad del cambio de domicilio, esto es, que no se trate de una opción sino de una situación al

margen de la voluntad o conveniencia del contribuyente (por todas, véase la Consulta DGT V1079/2021, de 23 de abril –NFC079702–).

La Audiencia Nacional (AN) ya había reconocido la validez de la interpretación analógica en materia tributaria, si bien especificando

cuando no se trata de extender el hecho imponible, o las exenciones tributarias, o cuando se trata de expandir el ámbito de un principio constitucional, pero no se vulnera ese precepto [se refiere al antiguo art. 23.3 LGT de 1963, actual art. 14] cuando se trata de interpretar el espíritu o el contenido de una norma tributaria, delimitando su alcance (Sentencia de la AN de 28 de mayo de 2008, rec. núm. 169/2007 –NFJ088501–).

El TS ha avanzado un paso más, a raíz de la sentencia que estamos comentando, al admitir también la interpretación analógica de las exenciones fiscales, ampliando más allá de sus estrictos términos el supuesto de hecho al que se puede aplicar. No obstante, no debemos entender que se trata de una aceptación indiscriminada de la analogía en relación con las exenciones tributarias: la Sentencia de 25 de octubre de 2022 aclara que la interpretación favorable a la analogía debe estar en consonancia con la aplicación del principio constitucional de igualdad. Según el razonamiento del ponente, si la razón de la prohibición de la analogía en relación con las exenciones fiscales es que, dado que estas ya de por sí suponen una vulneración del principio de igualdad, ampliarlas a otros casos no previstos por la norma expresamente aumentaría la quiebra de dicho principio, en el supuesto particular enjuiciado ocurría lo contrario: no ampliar a supuestos no previstos por la norma de exención es lo que supondría la quiebra del principio constitucional de igualdad.

Así, la interpretación propugnada para esta deducción fiscal, en vez de lograr la aplicación del principio constitucional de igualdad real y efectiva, supone una desatención e infracción de esa igualdad y la creación o mantenimiento de una situación clara e incontestable de vulnerabilidad social, máxime cuando hay un innegable fracaso objetivo del mismo Estado que ahora interviene en la ejecución de la sentencia que condena a la prestación de alimentos, creando la paradoja, además, de que beneficios fiscales de una indudable índole social, favorecedora para superar determinados casos de vulnerabilidad social, son negados por la Administración tributaria, que debería aplicar las reglas jurídicas, además, conforme a las elementales reglas del mero sentido común.

En cualquier caso, y *de lege ferenda*, para evitar riesgos de seguridad jurídica, sería recomendable una simple modificación legislativa del reiterado artículo 81 bis de la LIRPF, que en vez de condicionar la deducción a «ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos *sin derecho a percibir* anualidades por alimentos y

por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley» (como establece actualmente la norma), la fije para ascendientes separados legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos *que no perciban* anualidades por alimentos, dando cabida a estos, por otra parte habituales, supuestos en los que el progenitor obligado al pago de la pensión por alimentos no la hace efectiva.

La segunda parte de este comentario ha de referirse, aunque no sea objeto de la sentencia, al segundo requisito que establece el artículo 81 bis de la LIRPF para disfrutar de la deducción por familia numerosa en el caso de monoparentalidad: que el ascendiente tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de la LIRPF.

El artículo 58 de la LIRPF regula el mínimo por descendientes, el cual podrá ser aplicado por el contribuyente siempre que los descendientes cumplan tres condiciones:

- **Edad:** menor de 25 años (contados a la fecha de devengo del impuesto, esto es, con carácter general el 31 de diciembre del año). Cumplen este requisito los descendientes con discapacidad cualquiera que sea su edad (la discapacidad solo es apreciable si la persona tiene una minusvalía acreditada igual o superior al 33 %, según establece el art. 72 RIRPF).
- **Rentas:** el descendiente no puede tener rentas anuales superiores a 8.000 euros, sin contar las rentas exentas. Por otra parte, si el descendiente tuviera rentas superiores a 1.800 euros y por la razón que sea (por ejemplo, para obtener la devolución de lo que le hubieran retenido) presentara su propia autoliquidación de IRPF, el ascendiente pierde su derecho a aplicar el mínimo por descendientes por este último.
- **Convivencia:** el descendiente ha de vivir con el contribuyente. ¿Durante cuánto tiempo dentro del periodo impositivo? A diferencia de lo que prevé la ley en relación con los ascendientes (de acuerdo con el art. 61, regla 5.^a, de la LIRPF, para la aplicación del mínimo por ascendientes será necesario que estos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del periodo impositivo². También se considera convivencia si el ascendiente está internado en un centro especializado pagado por el contribuyente, pero únicamente en el caso de que el ascendiente tenga discapacidad, ex art. 59.1 LIRPF), nada expresa la ley con relación al aspecto temporal de la convivencia de los descendientes para dar derecho a la aplicación del mínimo, por lo que se interpreta que ha de convivir con el contribuyente durante todo el ejercicio impositivo.

² La misma regla especifica que, en caso de fallecimiento del ascendiente antes de finalizar ese periodo, se considerará conviviente si ha vivido con el contribuyente durante la mitad del periodo transcurrido entre el inicio de periodo impositivo y la fecha de fallecimiento.

En caso de separación o divorcio, caben dos situaciones *de facto* cuya tributación en el IRPF puede plantear dudas, que han sido resueltas por la DGT en la Consulta V2381/2019, de 11 de septiembre (NFC073641).

Si la guardia y custodia es atribuida a un único progenitor, solo este tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes, pues solo él cumpliría el requisito de convivencia necesario. Por otra parte, solo él formaría la unidad familiar a que se refiere el artículo 82.1.2.^a de la LIRPF, que le permitiría acceder a la opción por la declaración conjunta (el padre o madre con todos los hijos menores de edad o mayores discapacitados con patria potestad prorrogada o rehabilitada, que conviven con él o ella).

En cambio, si la guardia y custodia es compartida, solo uno de los progenitores podrá optar por practicar declaración conjunta, quedando el otro obligado a presentar declaración individual (véase, por todas, la Consulta DGT V2143/2021, de 26 de julio –NFC080708–): «En los supuestos de guarda y custodia compartida, la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual».

La aplicación del mínimo por descendientes, sin embargo, sí es prorrateable entre ambos progenitores, con independencia de quién sea el progenitor con el que conviven los hijos en la fecha del devengo del impuesto (Consulta DGT V2381/2019, de 11 de septiembre –NFC073641–):

En los supuestos de divorcio o separación matrimonial, el mínimo por descendientes corresponde a quien tenga atribuida la guardia y custodia de los hijos a la fecha de devengo del Impuesto, al tratarse del progenitor que convive con aquellos, y ello tanto en el periodo impositivo en que se dicte la resolución judicial como en los sucesivos.

No obstante, procede el prorrateo por partes iguales cuando la guardia y custodia sea compartida, con independencia de quién sea el progenitor con el que los descendientes convivan a la fecha del devengo. En este último supuesto, guarda y custodia compartida, si uno de los progenitores no aplica el mínimo por descendientes, en otro progenitor no tiene derecho a la aplicación en su totalidad del señalado mínimo por descendientes.

La última precisión que contiene la consulta transcrita es muy importante, ya que implica que en la medida en que ambos progenitores, separados o divorciados con custodia compartida, tengan derecho a aplicar el mínimo por descendientes (y, consecuentemente, este se prorratea entre ambos), no se cumpliría el requisito previsto en el artículo 81 bis de la LIRPF para la aplicación de la deducción por familia numerosa: que el ascendiente separado legalmente o sin vínculo matrimonial tenga derecho a la *totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de la LIRPF*.

Es decir, y resumiendo, en caso de divorcio o separación legal con custodia compartida, cuando los descendientes conviven con ambos progenitores y, por tanto, el mínimo por descendientes se prorratea entre ellos, *se pierde el derecho a la aplicación de la deducción por familia numerosa del artículo 81 bis de la LIRPF.*

Estamos ante una previsión legal buscada a propósito y justificada en la exposición de motivos de la norma que la incorporó (el RDL 1/2015), ya que se trata de extender el beneficio fiscal exclusivamente a las familias monoparentales vulnerables, entendiendo por tales aquellas en las que un único progenitor se hace cargo de los hijos con los que convive:

De esta forma, en primer lugar, se extiende el incentivo fiscal no solo a ascendientes que formen parte de familias numerosas sino también a aquellos que forman una familia monoparental con dos descendientes que, entre otros requisitos, dependen y conviven exclusivamente con aquel.

Siendo muy elogiable el espíritu del legislador, lo cierto es que provoca un agravio comparativo difícil de entender si se compara la situación de una pareja casada y con hijos (ambos prorratan el mínimo por descendientes y también la deducción por familia numerosa³), con la de una pareja divorciada, con la custodia compartida: al prorratar el mínimo por descendientes pierden el derecho a la deducción por familia numerosa, pues incumplen el requisito de «tener derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de la LIRPF» (solo tendrían derecho a la mitad de dicho mínimo).

Hasta el momento no conocemos que se haya planteado en la práctica esta cuestión, y la consulta de la DGT que más se aproxima al problema (la citada Consulta DGT V2143/2021) no lo aborda, limitándose a señalar que para aplicar la deducción por familia numerosa han de cumplirse las condiciones que establece la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

Por su parte, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 2021 (RG 816/2021 –NFJ082767–), dictada para unificación de criterio, tampoco alude a la cuestión apuntada, limitándose a fijar el criterio, en relación con la deducción por familia numerosa, de que:

Para poder aplicar la deducción por familia numerosa del artículo 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), es necesario acreditar la concurrencia de

³ El artículo 81 bis de la LIRPF aclara lo siguiente:

cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrata entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

los requisitos y condiciones establecidos en los artículos 2 y 3 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas (LPFN) por cualquier medio de prueba admisible en Derecho y no exclusivamente mediante el título oficial de familia numerosa al que se refiere el artículo 5.1 de esta última ley.

En conclusión, entendemos que, de acuerdo con el tenor literal del artículo 81 bis de la LIRPF, tras la modificación incorporada por el Real Decreto-Ley 1/2015 (ratificado por Ley 25/2015) referente a la deducción por familia numerosa de los *ascendientes separados legalmente*, y de acuerdo con la interpretación auténtica manifestada por el legislador en las exposiciones de motivos de las citadas normas, en casos de *guardia y custodia compartida* –que obligan al prorrateo del mínimo por descendientes regulado en el art. 58 LIRPF (véase art. 61, regla 1.ª, LIRPF) –, *se pierde el derecho a la deducción por familia numerosa*.