Interpretación de transmisión de vivienda habitual por divorciados que no viven en ella

Análisis de la [Consulta de la DGT V2588/2023, de 27 de septiembre](#)

Carmen Banacloche Palao

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

mariacarmen.banacloche@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0001-9588-6163>

Extracto

La Consulta de la Dirección General de Tributos V2588/2023, de 27 de septiembre, relativa a la exención por transmisión de vivienda habitual por un mayor de 65 años, modifica su criterio sobre la interpretación del concepto «vivienda habitual» para las personas divorciadas que se ven obligadas por decisión judicial a abandonar el domicilio habitual, a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo 553/2023, de 5 de mayo, estableciendo la siguiente doctrina:

A efectos de lo dispuesto en el artículo 41.bis 3 del Reglamento del IRPF, en los supuestos de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que determinen para uno de los cónyuges el cese de la residencia en la que había sido la vivienda habitual del matrimonio, se entenderá que este está transmitiendo la vivienda habitual cuando, para el cónyuge que permaneció en la misma, constituya su vivienda habitual en ese momento, o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Publicado: 05-03-2024

Cómo citar: Banacloche Palao, C. (2024). Interpretación de transmisión de vivienda habitual por divorciados que no viven en ella. (Análisis de la Consulta de la DGT V2588/2023, de 27 de septiembre). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 492, 175-184. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21337>

1. Supuesto de hecho

En 1985, el consultante y su cónyuge, casados en régimen de gananciales, habían adquirido la que fue su vivienda habitual hasta 2014, año en el que se divorciaron. En virtud de la sentencia judicial de divorcio se atribuyó el uso de la vivienda a la excónyuge del consultante y a sus hijos, por lo que aquel tuvo que trasladarse a una vivienda de alquiler. En 2023 se plantean la venta de la vivienda familiar, siendo así que el consultante, mayor de 65 años, cuestiona la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 33.4 b) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), prevista para la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años.

2. Doctrina de la Dirección General de Tributos

La Dirección General de Tributos (DGT) modifica el criterio interpretativo que mantenía respecto a la consideración del concepto de vivienda habitual a efectos de las exenciones previstas en los artículos 33.4 b) (exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años) y 38 (exención por reinversión en nueva vivienda habitual) de la LIRPF en supuestos de divorcio. Dicho cambio obedece a la necesidad de adaptarse al nuevo criterio jurisprudencial operado a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2.^a), 553/2023, de 5 de mayo (rec. núm. 7851/2021 –NFJ089653–).

Hasta entonces, la DGT establecía que la vivienda dejaba de tener la consideración de vivienda habitual para el contribuyente en el momento en que abandonaba la misma como consecuencia de su divorcio, pues la noción tributaria de vivienda habitual, contenida en el artículo 41 bis del Reglamento del IRPF (RIRPF), exige la permanencia (residencia en la misma durante un plazo continuado de, al menos tres años), condiciones de inicio (que sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente en un plazo de doce meses contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras) y, por último, un requisito de ocupación actual al tiempo de la transmisión, contenido en el apartado 3:

A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4.b) y 38 de la Ley del impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Se trata de una norma íntimamente relacionada con la regulación de la exención por reinversión en vivienda habitual, desarrollada en el artículo 41 del RIRPF, el cual permite efectuar la reinversión, o bien hasta dos años después de la fecha de transmisión de la vivienda

habitual (apdo. 3, primer párrafo, del art. 41 del RIRPF), o bien en los dos años anteriores a dicha fecha (apdo. 3, *in fine*, del art. 41 del RIRPF).

En resumen, para que un domicilio tenga la consideración fiscal de vivienda habitual, era preciso que el contribuyente viviera en ella de manera efectiva y permanente durante un periodo de tres años. No obstante, seguiría teniendo esa calificación a efectos de la exención por reinversión del artículo 38 de la LIRPF y de la exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años (art. 33.4 b) de la LIRPF) si la citada transmisión se produjera dentro de los dos años siguientes al abandono de la residencia.

Así las cosas, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana de 15 de septiembre de 2021 (rec. núm. 1430/2020 –NFJ086656–) estimó parcialmente el recurso interpuesto por el contribuyente contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana de 30 de julio de 2020, la cual había desestimado la reclamación presentada por el concepto IRPF, ejercicio 2017, por importe de 10.865,39 euros.

El tribunal valenciano tuvo en cuenta las alegaciones respecto a considerar que la vivienda transmitida tenía el carácter de habitual para el contribuyente divorciado pese a no residir en ella, sobre la base de dos argumentos:

- 1) La propia dicción literal del artículo 41 bis del RIRPF, que establece que:

Se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias: cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo [...].

La sentencia judicial de divorcio que conmina al contribuyente a abandonar el domicilio familiar, donde permanecen su exesposa y sus hijos, debe interpretarse como «circunstancia que necesariamente impide la ocupación de la vivienda».

- 2) La interpretación analógica del derogado artículo 55 del RIRPF, redactado en relación con la deducción por inversión en vivienda habitual (desaparecida desde 2013), que permitía al cónyuge separado judicialmente seguir beneficiándose de la citada deducción siempre que la que fue su residencia habitual lo siguiera siendo para el otro progenitor y los hijos comunes.

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana argumentando que este había efectuado una interpretación extensiva de las condiciones para la deducción por inversión en vivienda habitual, aplicándolas también al caso de reinversión de la ganancia patrimonial por la enajenación de aquella vivienda habitual que se siguió habitando en tal concepto por el otro cónyuge y los hijos

comunes, pero que dejó de ser vivienda habitual para el recurrente doce años antes de la enajenación. Se trata, a juicio de la Abogacía del Estado, de la aplicación analógica de un beneficio fiscal distinto, como es el de la deducción por vivienda:

Pues, en efecto, en el caso de cónyuges separados o divorciados que abandonan por tal causa la vivienda habitual, aun así, podían deducirse en IRPF por la inversión realizada en tal concepto cuando siguen abonando cantidades por la adquisición de aquella vivienda habitual, que sigue siendo donde residen en tal concepto el otro cónyuge e hijos comunes.

El juicio de la Sala 2.^a del TS es contrario al parecer del abogado del Estado, por lo que declara no haber lugar al recurso de casación por él interpuesto, estableciendo el siguiente criterio interpretativo:

En las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 42 del RIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en la misma.

Las razones jurídicas que avalan la Sentencia del Alto Tribunal de 5 de mayo de 2023 y que, como no puede ser de otra manera, hace suyas la DGT, son:

- 1) La argumentación del tribunal de instancia basada en el artículo 55.1.2.^a del RIRPF es desacertada, pues, efectivamente, se trata de un beneficio fiscal diferente y, si bien el examen de ambas medidas (deducción por inversión en vivienda habitual y exención de ganancias patrimoniales por reinversión en nueva vivienda habitual) puede ofrecer «elementos orientadores para la interpretación de la voluntad del legislador», no cabe aplicar a una los requisitos previstos para la otra, en lo que sería una aplicación analógica de beneficios fiscales proscrita por el artículo 14 de la Ley general tributaria (LGT).
- 2) Sin embargo, existe una unidad conceptual sobre la noción de vivienda habitual y las situaciones asimiladas a ella, de forma que no se puede interpretar de forma aislada el apartado 3 del artículo 41 bis del RIRPF, como pretende la Abogacía del Estado, sino que ha de hacerse en relación con los apartados 1 y 2 de la misma norma. Es decir, a efectos de la exención por reinversión, el concepto de vivienda habitual no solo debe comprender los supuestos de efectiva ocupación de la vivienda habitual, sino también «aquellas que han sido asimiladas por los apartados 1 y 2 a la condición de inicio de la residencia como vivienda habitual y permanencia en tal concepto, como son las situaciones de separación, divorcio y

nulidad». De ahí, indica el TS, la referencia expresa del apartado 3 del artículo 41 bis a las situaciones de transmisión en que, sin ser la vivienda habitual efectiva, «hubiera tenido tal consideración».

- 3) Los criterios interpretativos gramatical y sistemático se refuerzan con el sentido teleológico de la exención (art. 12.1 de la LGT en relación con el art. 3.1. del Código Civil). El principio de igualdad ante la ley (art. 14 de Constitución española –CE–) y en el sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 de la CE) adquiere plena efectividad cuando se interpreta que debe tener el mismo tratamiento tributario el excónyuge que permanece en la vivienda habitual (en su caso, junto a los hijos comunes) y el excónyuge que debe cesar en el uso de la vivienda habitual por la situación de separación, nulidad o divorcio. Esta asimilación se formula explícitamente para el requisito de inicio y mantenimiento en la ocupación de la vivienda habitual (apdos. 1 y 2 del art. 41 bis del RIRPF) y debe hacerse «por remisión al conjunto, y por tanto a aquellos apartados, en cuanto al requisito de ocupación actual al tiempo de la enajenación» (apdo. 3 del art. 41. bis del RIRPF).

3. Comentario crítico

De nuevo¹ nos encontramos ante una acertada interpretación finalista del TS sobre un beneficio fiscal, en este caso, el contenido en el artículo 41 bis del RIRPF. A tenor de la misma, se pueden beneficiar tanto de la exención por reinversión en vivienda habitual (art. 38 de la LIRPF) como de la exención por transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años (art. 33.4 b) de la LIRPF) aquellos contribuyentes divorciados, separados legalmente o cuyo matrimonio fuera anulado que no vivan habitualmente en la residencia familiar, por haberla tenido que abandonar como consecuencia de la correspondiente decisión judicial, siempre que la misma siga teniendo la consideración de vivienda habitual para el otro excónyuge en el momento de transmitirse (o dentro de los dos años anteriores a la transmisión).

Como indica el Alto Tribunal, no hay ninguna razón que justifique, desde el punto de vista de la finalidad de la norma, un tratamiento fiscal diferente para el excónyuge que permanece en la vivienda respecto al que se ve obligado a abandonarla por razón de la disolución del matrimonio a la hora de fijar la tributación de la transmisión de la vivienda familiar.

Se trata de una situación en la que, por razones de equidad e igualdad ante la ley (específicamente, como precisa la sentencia del TS, igualdad ante el sostenimiento de las cargas públicas en la vertiente expresada en el artículo 31.1 de la CE), la jurisprudencia opta por una interpretación sistemática de un precepto en su conjunto: el apartado 3 del artículo 41 bis del RIRPF, en relación con los apartados 1 y 2 del mismo texto reglamentario. Como consecuencia,

¹ Véase Banacloche Palao (2023).

se asimila la ocupación efectiva de la vivienda habitual a otras circunstancias especiales en las que, sin cumplirse estrictamente dicho requisito, el legislador entiende que debe aplicarse el beneficio fiscal correspondiente. Por tanto, cumpliendo uno de los excónyuges el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión, la exención se extiende al excónyuge que, como consecuencia del divorcio, ya no vive en el domicilio familiar². Esta nueva interpretación jurisprudencial permite a los contribuyentes afectados solicitar la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos del IRPF.

No es la primera vez que vemos una ampliación de ventajas fiscales a miembros de la unidad familiar (en este caso concreto, cierto es que el vínculo matrimonial ya ha desaparecido) por el hecho de que uno solo de los integrantes del grupo familiar cumpla el requisito legalmente establecido. Así ocurre, por ejemplo, respecto a la exención de las participaciones en empresas familiares, a efectos del impuesto sobre el patrimonio (–IP– y ahora también, con relación al impuesto sobre grandes fortunas), en cuanto al requisito de funciones de dirección y remuneración por las mismas. El artículo 4 («Bienes y derechos exentos») de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio (LIP), establece en su apartado 8.2 c), que, a fin de poder disfrutar de la exención y entre otras condiciones fijadas por la ley, el sujeto pasivo tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad y percibir por ello una remuneración que represente más del 50 % de sus rendimientos de actividades económicas sumado a los rendimientos del trabajo. Ahora bien, el precepto matiza que, en casos de participación conjunta con otros miembros del grupo familiar (especificados en la letra b) del mismo apartado: cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya sea por consanguinidad, afinidad o adopción), «las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención».

² Se trata de una antigua reivindicación que dio lugar a una queja ante el Defensor del Pueblo (que, por entonces –2012-2017–, era Soledad Becerril Bustamante). En la misma se hacía referencia a los problemas a los que se enfrentaban los contribuyentes divorciados o separados cuando transmitían la vivienda habitual en la que residían hasta el divorcio o separación, pretendiendo beneficiarse de la exención por reinversión. Ya entonces la citada institución manifestaba que:

Los procesos de separación o divorcio no son pacíficos y, en ocasiones el cónyuge que sigue residiendo en la vivienda, con o sin hijos comunes, se niega a su venta o bien dilata en el tiempo la liquidación de la sociedad de gananciales, superando el plazo de dos años que prevé la normativa. Por otro lado, en algunos casos los Tribunales de Justicia atribuyen el uso y disfrute del domicilio familiar a uno de los cónyuges y a sus hijos lo que impide que se pueda proceder a la venta de la vivienda.

Ante esta circunstancia, bastante habitual por otro lado, el Defensor del Pueblo proponía como recomendación modificar la normativa reguladora del IRPF de modo:

que el cómputo de dos años previsto para la reinversión comience cuando se produzca la transmisión del inmueble y no cuando uno de los cónyuges deja de residir en la vivienda. De esta forma, el miembro del matrimonio que ha tenido que abandonar el inmueble dispondrá, al igual que el resto de los contribuyentes, de un plazo de dos años para reinvertir la ganancia obtenida en la adquisición de una nueva vivienda habitual (<https://www.defensordelpueblo.es>).

Precisamente, esta norma ha sido objeto recientemente de aclaración por parte de la DGT que, en su Consulta V2390/2023, de 5 de septiembre (NFC087396), ha matizado el alcance de la exención. La cuestión fue planteada por una contribuyente (titular del 11,5 % de las acciones de una sociedad anónima familiar), cuyo esposo cumplía el requisito de funciones de dirección y remuneraciones, si bien la participación social de este último en la empresa era del 3,5 %. Según la LIP, para gozar de la exención de las acciones en dicho impuesto, el contribuyente ha de tener una participación individual del 5 % o conjunta con el grupo familiar (ya descrito) del 20 % (art. 4.8.2 b) de la LIP).

Pues bien, ante el caso planteado, la DGT ha resuelto que no procede la exención, ya que la extensión del beneficio fiscal al contribuyente solo se produce si el miembro del grupo familiar que cumple el requisito de funciones de dirección remuneradas tiene una participación social que, sumada a la del propio contribuyente, alcanza el 20 %. Dicho en otras palabras, la extensión del beneficio solo es posible en casos en los que se verifique el cumplimiento de la condición de participación conjunta de un grupo familiar. En el supuesto concreto que da lugar a la respuesta de la DGT, la participación del grupo era del 15 % (11,5 % de participación individual del contribuyente más 3,5 % de participación de su cónyuge), por lo que la DGT interpreta que no procede la aplicación de la exención:

En relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) relativo al ejercicio de funciones directivas, en el presente caso no se cumpliría, pues el sujeto pasivo, en este caso la consultante, no ejerce efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, sin que sea relevante que dicho requisito lo cumpla su cónyuge, ya que no se dan los requisitos para la aplicación de la exención por participación conjunta del grupo de parentesco, al no alcanzar dicho grupo el 20 por ciento de participación conjunta en la entidad.

Volviendo al tema que nos ocupa (cómo afecta un divorcio a determinados aspectos del IRPF), sin pretender hacer un estudio exhaustivo sobre el particular, sí queremos aprovechar este comentario para hacer un par de precisiones.

Por una parte, la posibilidad de aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en casos de disolución de condominio por divorcio. El caso concreto, resuelto por la Consulta de la DGT V3079/2023, de 24 de noviembre (NFC087970), planteaba el supuesto de una contribuyente, casada en régimen de separación de bienes, cotitular al 50 % con su marido de su vivienda habitual. Con motivo del procedimiento de divorcio, se extinguió el condominio sobre la vivienda, que fue totalmente adjudicada al esposo, el cual compensó en metálico a la consultante por su porcentaje de participación. La pregunta versaba sobre si la esposa podría beneficiarse de la exención por reinversión si destinaba el importe recibido a la adquisición de una nueva vivienda habitual.

La cuestión es enjundiosa, ya que en una disolución de condominio no existe propiamente una transmisión de los bienes, que es el requisito *sine qua non* previsto en el artículo 38 de la LIRPF para que entre en juego la exención por reinversión. Efectivamente, el artículo 33.2 de la LIRPF considera que no existe alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, entre otros supuestos, en el de «división de la cosa común». En estos casos, la jurisprudencia ha sentenciado³ que se trata de una «especificación de derechos», por lo que no existe tributación ni por plusvalía municipal (impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana) ni por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (sí la hay por el impuesto sobre actos jurídicos documentados).

En el IRPF, la disolución de una comunidad de bienes no genera ganancia patrimonial gravable siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad (por ejemplo, si un matrimonio fuera titular de dos inmuebles de valor equivalente y se asignara uno a cada cónyuge como consecuencia de la división de la comunidad). En el caso planteado en la consulta, la contribuyente sí experimentaba una alteración en la composición de su patrimonio, al adjudicarse el inmueble en exclusiva al otro cónyuge, con una compensación en metálico para ella. El importe de la ganancia o pérdida patrimonial se ha de calcular según lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF por diferencia entre los valores de transmisión y adquisición.

El órgano consultivo de Hacienda interpreta que sí resulta aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual y, por tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos exigidos por el artículo 41 del RIRPF para la reinversión (en particular, que la vivienda transmitida haya tenido la consideración de habitual para cualquiera de los excónyuges en el momento de la transmisión o en los dos años anteriores a dicha fecha), la consultante podría aplicar el beneficio fiscal referido.

Por otra parte, y pese a que ya se ha escrito mucho sobre ello, no queremos dejar de explicar, por su importancia, el cambio de criterio manifestado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 29 de mayo de 2023 (RG 8646/2022 –NFJ089835–), donde se analiza de forma pormenorizada el régimen aplicable a la pensión por alimentos satisfecha a los hijos en caso de guarda y custodia compartida.

La cuestión controvertida es la compatibilidad o no de dos medidas favorables al contribuyente divorciado que pasa pensión por alimentos a sus hijos: el mínimo por descendientes (art. 58 de la LIRPF) y la aplicación por separado de la tarifa a la pensión por alimentos y al resto de la base liquidable (arts. 64 y 75 de la LIRPF).

El problema se plantea en relación con supuestos de guarda y custodia compartida, los cuales, por otra parte, se van generalizando como fórmula habitual de reparto en los convenios reguladores de divorcio. Para entender los términos de la cuestión, hay que partir de varias premisas:

³ Por todas, véase la Sentencia del TS 963/2022, de 12 de julio (rec. núm. 6557/2020 –NFJ087015–).

- 1) Cuando la guarda y custodia sea compartida entre ambos progenitores, el mínimo por descendientes se prorrateará entre ellos, con independencia de aquel con el que convivan en el momento del devengo del impuesto (en general, el 31 de diciembre), de acuerdo con lo previsto en el artículo 58 de la LIRPF en relación con el artículo 61, regla 1.ª, del mismo texto legal.
- 2) A partir de la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modificó, entre otros, el artículo 58 de la LIRPF, se asimila a la convivencia con el contribuyente la dependencia (económica) respecto de este último. Es decir, se hace equivaler la convivencia con el pago de la pensión de alimentos a los hijos. No obstante, la ley señala expresamente una salvedad: «salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley».
- 3) Los preceptos que regulan la aplicación por separado de la tarifa general y autonómica, por una parte, a una base liquidable formada por las anualidades por alimentos satisfechas a los hijos y, por otra, al resto de la base liquidable (esto es, los arts. 64 y 75 de la LIRPF), especifican que dicha medida es de aplicación a aquellos contribuyentes «que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho por estos últimos a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley».

Todas estas normas nos han de llevar a la conclusión de que ambas medidas tributarias (mínimo por descendientes y aplicación por separado de las escalas a la pensión por alimentos a los hijos) son incompatibles. Y no solo son incompatibles, sino que, en función de las circunstancias que concurren, una medida tiene prevalencia sobre la otra.

Siendo esta la interpretación actual, un contribuyente divorciado, con guarda y custodia de sus hijos compartida con su excónyuge, y que les pasaba pensión alimenticia aplicó en su autoliquidación del IRPF, ejercicio 2020, los dos beneficios fiscales a los que hemos hecho referencia de forma prorrateada: el mínimo exento por descendientes a cargo en proporción al periodo en el que convivió con sus hijos (50 % del año), y las especialidades por alimentos debidos por decisión judicial, durante el periodo de no convivencia (restante 50 % del año). Y el TEAR de Andalucía (Málaga) le dio la razón en Resolución de 23 de septiembre de 2022 (bien es cierto que lo hizo apoyándose en una Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014 anterior a la normativa actual, la cual ha sido modificada por la citada Ley 26/2014, de 27 de noviembre).

Frente a dicha resolución del TEAR, el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) interpuso ante el TEAC recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por entender que ambos beneficios fiscales resultaban incompatibles: si hubiera convivencia (en casos de guarda y custodia compartida), los contribuyentes obligatoriamente tienen que aplicar (prorrateado entre ellos) el mínimo por descendientes, pero no pueden aplicar la especialidad prevista en los artículos 64 y 75 de la LIRPF para las anualidades por alimentos. Por el contrario, si el contribuyente no convive con los hijos, pero les pasa una pensión (es decir, hay dependencia),

podrá optar (desde el cambio legislativo producido en 2015) o por la aplicación del mínimo por descendientes o por la especialidad establecida para la pensión por alimentos a los hijos. Lo que no cabe en ningún caso, a juicio de la AEAT, es prorratear ambas medidas en un mismo periodo impositivo.

La citada Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023 no comparte el criterio del TEAR (en cuanto que se apoya en una normativa modificada), pero tampoco admite la posibilidad de opción que sugiere la AEAT. La interpretación del TEAC distingue tres situaciones diferentes en cada una de las cuales solo cabe aplicar un determinado beneficio fiscal, por imperativo legal:

- 1) Cuando hay guarda y custodia de los hijos compartida: los progenitores tienen derecho a aplicar de forma prorrateada por partes iguales el mínimo por descendientes (art. 58 en relación con el art. 61, regla 1.ª, de la LIRPF), no siendo posible la aplicación del régimen previsto para las anualidades por alimentos por el progenitor que, en su caso, las satisfaga. Así se deduce del tenor literal de los artículos 64 y 75 de la LIRPF, los cuales reconocen el derecho a la atenuación de las escalas de gravamen general y autonómica a los contribuyentes que paguen alimentos a sus hijos por decisión judicial siempre que no tengan derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes.
- 2) Cuando la guarda y custodia la tiene en exclusiva un progenitor, el progenitor que no la tiene asignada y que satisface una pensión por alimentos a sus hijos por decisión judicial aplicará las medidas tributarias previstas en los artículos 64 y 75 de la LIRPF, esto es, aplicación por separado de las escalas general y autonómica a la pensión por alimentos y al resto de la base liquidable, pero no puede beneficiarse del mínimo por descendientes.
- 3) Por último, el TEAC analiza la situación de aquellos contribuyentes que ni tienen la guarda y custodia de sus hijos ni tienen obligación judicial de satisfacer anualidades por alimentos, pero, no obstante, contribuyen al mantenimiento económico de aquellos. En estos casos, el contribuyente tiene derecho a la aplicación (prorrateada con el otro progenitor) del mínimo por descendientes por asimilación entre la dependencia y la convivencia, de conformidad con la nueva redacción del artículo 58 de la LIRPF.

Referencia bibliográfica

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. (Aná-

lisis 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>