

## LAS PENSIONES DE ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS EN EL ÁMBITO DEL IRPF: UN ESCENARIO DE INMINENTE INTERVENCIÓN

**Irene Rovira Ferrer**

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario.  
Universitat Oberta de Catalunya (UOC)*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Nicolás DE GAVIRIA FOBIÁN, don José Félix GÁLVEZ MERINO y don Eduardo LUQUE DELGADO.

---

### EXTRACTO

El objetivo principal del presente trabajo radica en la voluntad de poner de manifiesto los importantes problemas que, a pesar de la reforma, sigue planteando el régimen de la tributación de las pensiones de alimentos a favor de los hijos, el cual puede considerarse incluso contrario a la Constitución. Asimismo, se analizará la problemática derivada de la posición de la Administración mantenida hasta el momento respecto a la normativa anterior a la hora de entender la tributación procedente en relación con los progenitores que, teniendo la guarda y custodia compartida, abonaban también una pensión de alimentos a sus hijos, pues su derecho para determinar la deuda tributaria aún no ha prescrito. Y por último, con base en las consideraciones expuestas, se pretende aportar la propuesta de un nuevo modelo de tributación, tanto de las mencionadas pensiones como, por su intrínseca relación, del denominado mínimo por descendientes.

**Palabras claves:** tributación, pensiones de alimentos a los hijos, IRPF y mínimo por descendientes.

---

*Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014 / Fecha de revisión: 10-02-2015*

## THE TAXATION OF THE CHILD MAINTENANCE CONTRIBUTIONS: A NEW REGULATION IS NEEDED

Irene Rovira Ferrer

---

### ABSTRACT

The main objective of this paper is to highlight the important problems about the current taxation of the child maintenance contributions, which, in spite of the current reform, incorporates some provisions provably unconstitutional. Secondly, the problems related to the position of the Administration about the correct taxation under the previous regulation of the child maintenance contributions when parents have shared custody will be discussed. And thirdly, a new model of taxation of these contributions and, for its intrinsic relationship, of the called «minimum family exemption for descendants» will be provided.

**Keywords:** taxation, child maintenance contributions, Personal Income Tax and minimum family exemption for descendants.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. Las pensiones de alimentos a favor de los hijos
- III. El tratamiento de las pensiones de alimentos a favor de los hijos en el ámbito del IRPF
- IV. La inconstitucionalidad declarada de la anterior ¿y la presente? regulación
- V. Un supuesto controvertido de la inminente regulación anterior: los casos de custodia compartida
- VI. Una propuesta de reforma a la luz de la jurisprudencia constitucional
- VII. Conclusiones

## I. INTRODUCCIÓN

De conformidad con el artículo 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta de las personas físicas «de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares».

Por consiguiente, como se desprende de la propia configuración del impuesto, es evidente que los gastos relativos al mantenimiento y educación de los hijos no forman parte de la renta sometida a gravamen, pues resultan imprescindibles para cubrir las necesidades básicas de las personas que, más allá del propio contribuyente, dependen de él.

De hecho, así lo entiende expresamente el artículo 56 de la LIRPF al señalar que el denominado mínimo personal y familiar «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», especificándose en el artículo 58 las cuantías que formarán parte de este mínimo por razón de descendientes discapacitados o menores de veinticinco años y solteros que no obtengan unas rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

Sin embargo, hasta la presente reforma tributaria que ha entrado en vigor el 2015, el propio precepto limitaba su procedencia a que los descendientes convivieran efectivamente con los contribuyentes, de modo que aquellos progenitores que se hacían cargo de su sustento económico pero no vivan junto a ellos no tenían derecho a excluir de tributación ninguna parte de su renta por dicha razón.

De todos modos, tratando de compensar su discriminación, los artículos 64 y 75 de la LIRPF preveían que, a la hora de aplicar las escalas del impuesto, los pagadores de pensiones de alimentos a favor de sus hijos podrían acogerse a unas determinadas especialidades para atenuar su progresividad, si bien limitaban tal opción a que el pago de dichas pensiones estuviera expresamente reconocido en una sentencia o en un convenio regulador ratificado por un juez.

No obstante, con el fin de no dejar a los contribuyentes que abonaban anualidades por alimentos a los hijos no reconocidas judicialmente sin beneficio alguno por tales cuantías (lo cual ya había sido declarado inconstitucional en relación con la anterior LIRPF de 1998 –STC 19/2012, de 15 de febrero–), la nueva redacción del artículo 59 de la LIRPF, tras su reforma por parte de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha abierto la aplicación del mínimo por descendientes más allá de los supuestos en los que haya convivencia efectiva, señalando que se equiparará a la misma la dependencia de los hijos (sobreentendiéndose que se hace referencia a la dependencia económica).

Sin embargo, y de forma inédita, ha añadido expresamente que no podrán acceder a la aplicación del mencionado mínimo (ni, en consecuencia, a los demás beneficios fiscales que dependen de él—como el mínimo por discapacidad o las nuevas deducciones por familias numerosas o por familiares con discapacidad a cargo—) los contribuyentes que abonen pensiones de alimentos a favor de sus hijos reconocidas judicialmente, dejándoles únicamente reconocidas las mencionadas especialidades de los artículos 64 y 75.

Así pues, ante este nuevo panorama, el objeto del presente trabajo es el análisis detallado del actual régimen de tributación de las pensiones de alimentos a los hijos con el fin de detectar y dar respuesta a los importantes problemas que aún plantea, estudiando también la tributación que debe entenderse procedente para los contribuyentes que, antes de la presente reforma y teniendo asignada la guarda y custodia compartida, hubieran abonado pensiones de alimentos a favor de sus hijos reconocidas judicialmente (ya que el derecho de la Administración a determinar su deuda tributaria aún no ha prescrito). Finalmente, tras valorar el cuestionable posicionamiento de la Administración al respecto, se cerrará este estudio con la propuesta de un nuevo sistema de tributación, tanto de las pensiones de alimentos a favor de los hijos como, por su intrínseca relación, del denominado mínimo por descendientes en general.

## II. LAS PENSIONES DE ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS

Una de las manifestaciones de la compleja relación jurídica que entraña la patria potestad es, sin lugar a dudas, la prestación de alimentos, pues, como señala el artículo 154.2 del Código Civil (CC), los padres deberán velar por sus hijos, tenerlos en su compañía, alimentarlos, educarlos y procurarles una formación integral, así como representarlos cuando sea necesario y administrar sus bienes.

Asimismo, como se ha reconocido por abundante jurisprudencia, el reconocimiento de la patria potestad afecta a ambos progenitores por igual y es del todo independiente del origen matrimonial o extramatrimonial de la relación de la que hayan nacido los hijos, como también lo es el hecho de que estos sean biológicos o adoptados<sup>1</sup>.

Por consiguiente, y como puntualiza expresamente el artículo 92.1 del CC, ni el cese de la convivencia entre ambos progenitores ni la disolución del vínculo matrimonial ni incluso el reconocimiento de su nulidad eximirá a los padres de sus obligaciones para con los hijos<sup>2</sup>, aunque

<sup>1</sup> Entre otras, véanse la STC 7/1994, de 17 de enero; la 74/1997, de 21 de abril, o la 200/2001, de 4 de octubre (NCJ051398), así como la STSJ de Madrid 58/2008, de 31 de enero, o la SAP de Barcelona de 21 de febrero de 2008.

<sup>2</sup> Por su parte, en relación con los casos de nulidad matrimonial, así lo reconoce también de forma expresa el artículo 79 del CC, señalando 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».

Sin embargo, y de forma inédita, ha añadido expresamente que no podrán acceder a la aplicación del mencionado mínimo (ni, en consecuencia, a los demás beneficios fiscales que dependen de él—como el mínimo por discapacidad o las nuevas deducciones por familias numerosas o por familiares con discapacidad a cargo—) los contribuyentes que abonen pensiones de alimentos a favor de sus hijos reconocidas judicialmente, dejándoles únicamente reconocidas las mencionadas especialidades de los artículos 64 y 75.

Así pues, ante este nuevo panorama, el objeto del presente trabajo es el análisis detallado del actual régimen de tributación de las pensiones de alimentos a los hijos con el fin de detectar y dar respuesta a los importantes problemas que aún plantea, estudiando también la tributación que debe entenderse procedente para los contribuyentes que, antes de la presente reforma y teniendo asignada la guarda y custodia compartida, hubieran abonado pensiones de alimentos a favor de sus hijos reconocidas judicialmente (ya que el derecho de la Administración a determinar su deuda tributaria aún no ha prescrito). Finalmente, tras valorar el cuestionable posicionamiento de la Administración al respecto, se cerrará este estudio con la propuesta de un nuevo sistema de tributación, tanto de las pensiones de alimentos a favor de los hijos como, por su intrínseca relación, del denominado mínimo por descendientes en general.

## II. LAS PENSIONES DE ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS

Una de las manifestaciones de la compleja relación jurídica que entraña la patria potestad es, sin lugar a dudas, la prestación de alimentos, pues, como señala el artículo 154.2 del Código Civil (CC), los padres deberán velar por sus hijos, tenerlos en su compañía, alimentarlos, educarlos y procurarles una formación integral, así como representarlos cuando sea necesario y administrar sus bienes.

Asimismo, como se ha reconocido por abundante jurisprudencia, el reconocimiento de la patria potestad afecta a ambos progenitores por igual y es del todo independiente del origen matrimonial o extramatrimonial de la relación de la que hayan nacido los hijos, como también lo es el hecho de que estos sean biológicos o adoptados<sup>1</sup>.

Por consiguiente, y como puntualiza expresamente el artículo 92.1 del CC, ni el cese de la convivencia entre ambos progenitores ni la disolución del vínculo matrimonial ni incluso el reconocimiento de su nulidad eximirá a los padres de sus obligaciones para con los hijos<sup>2</sup>, aunque

<sup>1</sup> Entre otras, véanse la STC 7/1994, de 17 de enero; la 74/1997, de 21 de abril, o la 200/2001, de 4 de octubre (NCJ051398), así como la STSJ de Madrid 58/2008, de 31 de enero, o la SAP de Barcelona de 21 de febrero de 2008.

<sup>2</sup> Por su parte, en relación con los casos de nulidad matrimonial, así lo reconoce también de forma expresa el artículo 79 del CC, señalando 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 tales casos deberá determinarse mediante sentencia o convenio regulador ratificado por el juez cómo se siguen atendiendo.

Y justamente, de conformidad con el artículo 93 del CC, uno de los aspectos que el juez deberá determinar preceptivamente es la contribución de cada progenitor en la prestación de alimentos a favor de los hijos, teniendo en cuenta las circunstancias económicas de cada uno (ya que, conforme al art. 146 del CC, la cuantía de los alimentos será proporcional al caudal o medios de quien los da) y considerando las necesidades que en cada momento puedan tener los descendientes.

Asimismo, conviene remarcar que dichos alimentos también se deberán determinar a favor de los hijos mayores de edad o emancipados que, careciendo de ingresos propios, convivan todavía en el domicilio familiar, pues, a pesar de que en puridad de conceptos su exigencia debería tramitarse por separado con base en la regulación general de los alimentos entre parientes (art. 142 y ss. del CC), el artículo 93 del CC así lo contempla por razones de economía procesal.

Así pues, todos los progenitores deberán hacerse cargo de prestar alimentos a sus hijos, entendiendo incluido bajo dicho concepto todo aquello que resulte indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica de una persona, comprendiendo también la educación e instrucción del alimentista (mientras sea menor de edad y aún después cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable) y los gastos de embarazo y parto cuando no estén cubiertos de otro modo (art. 142 del CC).

Sin embargo, en la mayor parte de los supuestos donde no haya convivencia efectiva de los padres, la forma de satisfacer dicha pensión de alimentos dependerá esencialmente de quién tenga atribuida la guardia y custodia de los hijos, es decir, de con quién convivan. Así, y aunque dicha atribución no altere la mencionada obligación, su cumplimiento por parte del padre no custodio deberá realizarse mediante el pago de la prestación dineraria que judicialmente se haya determinado directamente al hijo o al otro progenitor<sup>3</sup>.

De todos modos, téngase en cuenta que, a pesar de dicha fijación dineraria, el artículo 93 del CC señala que la contribución de cada progenitor para satisfacer los alimentos dependerá, además de las circunstancias económicas de cada uno, de las necesidades que en cada momento puedan tener los hijos, por lo que, siempre que un padre deba hacerse cargo de gastos extras subsumibles en el concepto de «alimentos» establecido por el artículo 142 del CC, podrán ser considerados parte de la prestación alimenticia abonada.

<sup>3</sup> En este punto, es importante remarcar que, ciertamente, la única cuantía en concepto de alimentos que suele concertarse judicialmente es la del padre no custodio, aunque ello no obsta que el progenitor que tenga atribuida la guardia y custodia deba seguir haciéndose cargo de los mismos. De hecho, así lo deja claro el artículo 145 del CC, ya que señala expresamente que, «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 respetivo».

Asimismo, conviene remarcar que el pago de alimentos a los hijos en forma de pensión dineraria no tendrá lugar en todos los supuestos donde no haya convivencia efectiva de los padres, pues, como es sabido, tras la reforma del Derecho de familia por parte de la Ley 15/2005, se introdujo formalmente en el ordenamiento jurídico el reconocimiento de la llamada custodia compartida (o, en palabras del art. 92.5 del CC, «el ejercicio compartido de la guarda y custodia de los hijos»).

Así, y aunque la guarda y custodia implique justamente la convivencia de los progenitores con los descendientes y, como tal, no se pueda ejercer si los padres no cohabitan una misma vivienda, se ha admitido que ambos la puedan tener reconocida estableciendo un régimen de convivencia de los hijos con cada uno por periodos alternativos (ya sea por días, semanas o en meses), de modo que, a pesar de que jurídicamente se les atribuya su ejercicio simultáneo, cierto es que en la práctica este será alterno.

No obstante, y a pesar de que este reconocimiento se haya basado en la igualdad de derechos y deberes que proclama la Constitución y en la propia realidad social (donde ambos progenitores comparten o se intercambian cada vez más las diversas funciones de la vida familiar)<sup>4</sup>, conviene tener presente que no tiene por qué implicar un reparto exactamente igual de tiempo y tareas entre los dos padres, pudiéndose compensar las diferencias justamente con el pago de una pensión alimenticia. Y es que, incluso existiendo absoluta identidad en el ejercicio fáctico de la guarda y custodia, son múltiples los supuestos en los que la jurisprudencia ha estipulado una prestación alimentaria a cargo de uno de los progenitores, pues, teniendo en cuenta la diferente capacidad adquisitiva que puede existir entre ambos, se ha considerado adecuado con el fin de mantener un cierto equilibrio y estabilidad en la calidad e intensidad del cuidado integral de los hijos<sup>5</sup>.

Por último, procede cerrar estas consideraciones generales sobre el deber de prestar alimentos señalando que, como se apuntaba, no solo puede reconocerse respecto a los hijos, sino que, como contempla el artículo 143 del CC, están obligados recíprocamente al mismo los cónyuges, los ascendientes, los descendientes y, en aquello necesario para la vida y la educación, los hermanos. De hecho, justamente por esto el título VI del CC dedicado a su regulación lleva por rúbrica «De los alimentos entre parientes».

Y precisamente, antes de entrar en el análisis de la repercusión tributaria de tales pensiones, resulta especialmente importante tener clara esta posibilidad, ya que, si bien tanto el pago como la recepción de una pensión de alimentos tendrá efectos en el IRPF en todo caso, el régimen que se estipula es del todo diferente en función de si el alimentista es un hijo del pagador (supuesto al que, como se apuntaba, se circunscribe el presente trabajo).

<sup>4</sup> En este sentido, véanse, entre otras, la SAP de Córdoba de 24 de abril de 2006 o, dese el punto de vista doctrinal, a IVARS RUIZ, 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. 38.

<sup>5</sup> A modo de ejemplo, véase, entre otras, la STSJ de Cataluña 29/2008, de 31 de julio (NCJ047638).

### III. EL TRATAMIENTO DE LAS PENSIONES DE ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS EN EL ÁMBITO DEL IRPF

Como bien es sabido, dentro de los denominados principios de justicia tributaria o justicia material contemplados en el artículo 31 de la Constitución Española (CE), destaca fundamentalmente por su relevancia el principio de capacidad económica, pues, a pesar de que un sistema tributario solo pueda considerarse justo si los respeta todos (es decir, el principio de capacidad económica, el de generalidad, el de igualdad, el de progresividad y el de no confiscatoriedad), cierto es que el resto, que derivan del mismo, restan al servicio de sus exigencias, o, dicho de otro modo, tienen, respecto de este, un marcado carácter instrumental.

Así, el mencionado precepto constitucional, establecido en el capítulo II del título I relativo a los «Derechos y libertades de los españoles», señala que «todo el mundo debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio» y, concretamente, dicha capacidad económica puede gravarse a través de la renta, del consumo o del patrimonio.

Sin embargo, en puridad de términos, el objeto de gravamen que respeta en mayor medida el mencionado principio de capacidad económica, así como la pretendida redistribución de riqueza implícita en el sistema, es justamente la obtención de renta, motivo por el cual el IRPF se ha convertido en la figura principal de la imposición directa y, en palabras del propio Tribunal Constitucional (TC), en un pilar estructural del ámbito tributario<sup>6</sup>.

No obstante, para que se cumpla realmente con las exigencias apuntadas, la renta que debe someterse a tributación debe ser, como definía el artículo 15 de la LIRPF 40/1998, de 9 de diciembre, la que efectivamente sea disponible para el contribuyente, motivo por el cual, como consideran MAROTO SÁEZ y LOBATO SÁNCHEZ, deben excluirse aquellas cantidades que se consideren necesarias para cubrir las necesidades vitales o mínimas, tanto del propio contribuyente como de su familia<sup>7</sup>.

Así pues, no hace falta añadir mucho más para constatar que tanto el pago como la recepción de una pensión de alimentos tendrá una repercusión clara y directa en el IRPF (ya que deriva de la renta del pagador y constituye parte de la renta obtenida por el destinatario), así como

<sup>6</sup> En concreto, en la STC 209/1988, de 10 de noviembre (NFJ000463), el TC señaló que «el IRPF es una figura impositiva primordial para conseguir que el sistema tributario cumpla con los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la CE, razón por la cual constituye uno de los pilares estructurales de dicho sistema». En el mismo sentido, véanse, entre otras, la STC 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509), o la 182/1997 de 28 de octubre (NFJ005623).

<sup>7</sup> MAROTO SÁEZ, A. y LOBATO SÁNCHEZ, A.: «Capacidad económica y mínimo personal y familiar», *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2007, pág. 3.

el hecho de que su regulación será clave para conseguir un adecuado respeto a los principios de justicia tributaria y, en especial, al de capacidad económica.

Apuntado este extremo, y entrando a analizar la tributación de las pensiones de alimentos a favor de los hijos en el ámbito del IRPF, conviene estructurar su estudio en función de los sujetos que integran la prestación alimentaria, es decir, diferenciando la fiscalidad relativa al receptor de la misma y la concerniente al prestador.

Así, en primer lugar, para los perceptores de las anualidades por alimentos reconocidas judicialmente satisfechas por progenitores, tales rendas se encontrarán exentas, ya sea el cónyuge quien reciba materialmente su cobro o sea el propio hijo [art. 7 k) de la LIRPF]. De hecho, en relación con esta última precisión, conviene destacar la STC 1/2001, de 15 de enero (NFJ010119), en la cual, tras plantearse justamente si dicha exención solo debía proceder si la pensión se recibía directamente por los hijos, el TC dejó claro que, siendo los hijos los últimos destinatarios de la misma, «la pretensión de que sea la persona encargada de su custodia por convenio aprobado judicialmente (en el caso, la exesposa del contribuyente) la que tribute por la misma no se acomoda en absoluto al principio de capacidad económica constitucionalmente establecido en el artículo 31.1 CE».

Sin embargo, conforme al citado artículo, conviene remarcar que, con el fin de simplificar los problemas de prueba y hacer viable el sistema, dicha exención únicamente operará si el pago de la procedente pensión realmente se ha materializado y siempre que se realice en virtud de una decisión judicial, de modo que, si este no es el caso, los perceptores deberán tributar, igual que ocurre con el resto de pensiones de alimentos y con las pensiones compensatorias, por la cantidad recibida<sup>8</sup>.

De todos modos, como ya se apuntaba, debe puntualizarse que, a pesar de la referencia a la «decisión judicial», se acepta tanto que dicha pensión se encuentre fijada por sentencia o por convenio regulador ratificado por el juez, aunque sí que es importante que en cualquier caso se fije claramente la correspondiente cuantía (especialmente si también se reconoce una pensión compensatoria) y, para evitar conflictos posteriores, la actualización de la misma que deberá operar.

Por su parte, y a diferencia también de lo que ocurre con las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y demás anualidades por alimentos que se satisfagan por decisión judicial, las pensiones de alimentos a favor de los hijos no podrán ser nunca objeto de reducción en la base imponible del impuesto del pagador (art. 55 de la LIRPF), sino que la única especialidad para el

---

<sup>8</sup> En concreto, como señala el artículo 17.2 f) de la LIRPF, las pensiones compensatorias recibidas por el cónyuge y demás anualidades por alimentos (con la excepción de las que, estando judicialmente determinadas, sean a favor de los hijos) se encontrarán sometidas a tributación por el IRPF por parte de su perceptor teniendo la consideración de rendimientos del trabajo. Asimismo, procede destacar en este punto que, si bien la ley hace referencia expresa a las pensiones compensatorias recibidas por los «cónyuges», no lo hace en relación con las pensiones de alimentos, por lo que dicha tributación procederá aunque sean recibidas por otros sujetos [de hecho, así lo ha admitido la Dirección General de Tributos (DGT) en relación, por ejemplo, con los ascendientes –respuesta a la Consulta vinculante V0453/2010, de 10 de marzo (NFC037591)–].

mismo que prevé la normativa es que podrá computar la cuantía pagada de forma independiente a la hora de aplicar la escala de gravamen del impuesto (tanto la general como la autonómica)<sup>9</sup>.

Así, de conformidad con los artículos 64 y 75 de la LIRPF, cuando el importe pagado por el contribuyente en concepto de alimentos a favor de los hijos sea inferior a su base liquidable general, se aplicarán las escalas independientes previstas en los artículos 63.1 y 74.1 de la LIRPF al importe de las anualidades por alimentos de forma separada, es decir, calculando la procedente cuantía en relación con el importe satisfecho y la relativa al resto de la base liquidable general.

La suma de ambas cantidades deberá reducirse con la cuantía que resulte de aplicar la correspondiente escala al procedente mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que como consecuencia de tal minoración, pueda resultar en ningún caso una cuantía negativa.

De este modo, al disgregar la base imponible en dos, el pagador consigue atenuar la progresividad que caracteriza al IRPF, es decir, que, al partir dos veces de cero a la hora de calcular la cuota, el tipo impositivo que corresponde resulta notablemente más bajo y, por consiguiente, ve reducida su tributación.

Sin embargo, conviene remarcar que, como consta expresamente en los artículos 64 y 75 de la LIRPF, únicamente podrán acogerse a dichas especialidades aquellas pensiones de alimentos que se satisfagan por decisión judicial, de modo que todas aquellas que no consten establecidas en una sentencia o convenio regulador ratificado no gozarán de ningún tipo de beneficio ni trato especial en cuanto a tales.

Por último, procede destacar la regulación que, directamente relacionada con las pensiones de alimentos a favor de los hijos, tiene el mínimo por descendientes que integra el denominado mínimo personal y familiar, es decir, aquella cuantía que queda libre de imposición por razón de descendientes con discapacidad o menores solteros de veinticinco años que, excluyendo las exentas, no tengan rentas anuales superiores a 8.000 euros (art. 58 de la LIRPF).

Al respecto, el artículo 56.1 de la LIRPF define el mínimo personal y familiar como «la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del

---

<sup>9</sup> Al respecto, el hecho de que no se permita la reducción en la base imponible del importe pagado en concepto de anualidades por alimentos a los hijos reconocidas judicialmente y sí en las pensiones compensatorias y demás pensiones de alimentos se explica justamente porque, a diferencia de estas últimas, las primeras se encuentran exentas del impuesto por parte del beneficiario, es decir, que las pensiones compensatorias y demás pensiones de alimentos no se encuentran sometidas a tributación en el IRPF de su pagador porque esta es asumida por parte del perceptor. Además, en este punto, el TC fue claro al señalar que el hecho de que no se permita la reducción de la base imponible del pagador si los destinatarios de la pensión alimenticia son los hijos pero sí en los demás casos no implica vulneración alguna del principio de igualdad, añadiendo que dicha exclusión cobra sentido en tanto que justamente equipara la situación de los progenitores separados o divorciados judicialmente «a la de todos los padres que por imperativo constitucional (art. 9.3 de la CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC) han de sufragar los gastos que ocasionan la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga» [STC 1/2001, de 15 de enero (NFJ010119)].

contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto», puntualizando el apartado 3 que será la suma del «mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad».

En concreto, el artículo 58 de la LIRPF señala que, a los efectos del mínimo por descendientes, se entenderán incluidas las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento conforme a la normativa civil, y que lo constituirán de 2.400 euros anuales por el primer descendiente, 2.700 euros anuales por el segundo, 4.000 euros anuales por el tercero y 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes, más 2.800 euros en los casos de menores de tres años o durante los tres primeros años de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, con independencia de la edad del menor.

Y en este punto procede destacar una de las reformas más importantes que ha incorporado la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en la LIRPF, pues, si bien la redacción anterior del mencionado artículo 58 también condicionaba la procedencia de este mínimo por descendientes a la convivencia efectiva de estos últimos con el contribuyente, únicamente concretaba que, entre otros casos que pudieran surgir, debía considerarse que había convivencia en los casos de descendientes dependientes que estuvieran internados en centros especializados.

Por consiguiente, aparecía, en primer lugar, la duda sobre qué ocurría en los casos de separación o divorcio de los padres, aunque son varias las contestaciones vinculantes a consultas que emitió la DGT clarificando tal extremo. En este sentido, puntualizó que el mínimo por descendientes en tales supuestos debía corresponder a quien tuviera atribuida la guarda y custodia de los hijos, según la sentencia de separación o el convenio regulador aprobado judicialmente, a la fecha del devengo del impuesto (es decir, a 31 de diciembre), ya que este era efectivamente el progenitor que convivía con los mismos<sup>10</sup>.

Asimismo, como consta en la contestación a la Consulta vinculante V0489/2010, de 15 de marzo (NFC037633), añadió que, por lógica correspondencia, cuando la guarda y custodia fuera compartida entre ambos progenitores, debería procederse al prorrateo por partes iguales del mínimo por descendientes, y ello con independencia de quién fuera el progenitor con el que estos convivieran a la fecha del devengo<sup>11</sup>.

No obstante, no eran pocos los problemas que planteaba dicha regulación, ya que dejaba sin ningún tipo de beneficio o especialidad a los progenitores que, sin tener la guarda y custodia reconocida, satisficieran anualidades por descendientes a favor de los hijos no reconocidas judicialmente [lo cual ya había sido declarado inconstitucional por la STC 19/2012, de 15 de febrero

<sup>10</sup> Al respecto, véase, por ejemplo, la respuesta a la Consulta vinculante V2039/2006, de 13 de octubre (NFC023726), o a la Consulta vinculante V0489/2010, de 15 de marzo (NFC037633).

<sup>11</sup> De hecho, así lo establece el artículo 61.1.ª de la LIRPF, al establecer que, «cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales».

(NCJ056426), en relación con la anterior LIRPF], y al mismo tiempo permitía, aparentemente, que los pagadores de pensiones por alimentos a los hijos reconocidas judicialmente que, además, tuvieran concedida la guardia y custodia compartida, se aplicaran las especialidades por las cuantías abonadas y la mitad del mínimo por descendientes.

De hecho, resulta de interés resaltar aquí la respuesta a la Consulta 1378/2002 de la DGT, de 23 de septiembre (NFC016892), ya que, si bien se basa en la antigua ley del impuesto (en concreto, en los arts. 51 y 62 de la ya derogada Ley 40/1998), al ser igual la regulación anterior a la presente reforma, también resultaba de aplicación. En concreto, puntualiza la citada contestación que, si se reconoce judicialmente que un cónyuge, además de una pensión alimentaria de carácter fijo a favor de los hijos, también se hará cargo de un porcentaje de los gastos extraordinarios que pudieran existir incluíbles bajo el concepto de «alimentos» que establece el artículo 142 del CC, podrá beneficiarse de las mismas especialidades contempladas hoy en los artículos 64 y 75 de la LIRPF por dicha cantidad. Además, la respuesta a la citada consulta va más allá y señala incluso que si dicho porcentaje es asumido por ambos cónyuges (aunque solo sea uno quien abone la pensión fija), ambos podrán acogerse a las mencionadas especialidades a la hora de tributar por el procedente importe.

Sin embargo, conviene resaltar que esta es la regulación que «aparentemente» procedía porque, a pesar del posicionamiento inicial de la DGT, acabó cambiando de postura, pues acabó defendiendo que el mínimo por descendientes era del todo incompatible con las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF. Además, añadió que los padres que tuvieran la custodia y compartida y, además, abonaran una pensión de alimentos a los hijos reconocida judicialmente deberían aplicar únicamente la mitad del mínimo por descendientes, estableciendo de este modo una incompatibilidad no prevista por la ley y negando todo margen de decisión<sup>12</sup>.

Así pues, y con el fin de poner fin a dicha problemática, el actual artículo 58 de la LIRPF se ha encargado de puntualizar que, a la hora de determinar la aplicación del mínimo por descendientes, «se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia (se sobreentiende que económica) respecto de este último», añadiendo, sin embargo, que ello no será así «cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta ley».

De este modo, la regulación hoy vigente permite que los progenitores que, sin tener la guardia y custodia reconocida, abonen anualidades por descendientes a favor de los hijos no reconocidas judicialmente puedan tener también derecho al mínimo por descendientes (si bien, en este caso, prorrateado con el progenitor con el que convivan los hijos), aunque deja a los pagadores de las pensiones reconocidas con acceso únicamente a las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF y sin la posibilidad de acogerse al mencionado mínimo y a los demás beneficios que de su aplicación dependen (como el mínimo por discapacitados o las deducciones por familia numerosa o por familiares con discapacitados a cargo –previstos, respectivamente, en los arts. 60 y 81 bis de la LIRPF–).

<sup>12</sup> Para un mayor análisis de tales extremos, véase el epígrafe V, «Un supuesto controvertido de la inminente regulación anterior: los casos de custodia compartida» del presente trabajo.

#### IV. LA INCONSTITUCIONALIDAD DECLARADA DE LA ANTERIOR ¿Y LA PRESENTE? REGULACIÓN

Entre los diferentes preceptos de la Ley 40/1998 cuya constitucionalidad se sometió a valoración por parte del TC, la única cuestión que fue declarada expresamente contraria a los principios recogidos en la CE fue la expresión «conviva con el contribuyente», con la cual el artículo 40.3 limitaba la procedencia del mínimo por descendientes.

No obstante, procede señalar que dicho condicionamiento no se incorporó de forma inédita por parte de la citada ley, sino que, como bien es sabido, ha estado presente en cada una de las diferentes leyes del IRPF. Así, y aunque en la primera Ley de 1978 no se exigía de forma expresa (pues empezó a contemplarse a partir de la de 1991), también derivaba del hecho de que los hijos que daban derecho a la correspondiente reducción (por entonces) de la cuota eran los que formaran parte de la unidad familiar, figura que exigía la convivencia como requisito *sine qua non* y que, al ser considerada sujeto pasivo del impuesto, impedía formar parte de dos a la vez (previsión que, como es lógico, se sigue contemplando el actual art. 82.1.2 de la LIRPF en caso de que se opte por la modalidad de tributación conjunta).

Sin embargo, cierto es que, durante la elaboración de la Ley 40/1998, tanto la propuesta contenida en la página 107 del informe de la Comisión para el estudio y la propuesta de medidas para la reforma del IRPF como, en consecuencia, el artículo 40.3 b) del Proyecto de Ley vinculaban la controvertida reducción por descendientes a la «dependencia» del contribuyente, aunque, finalmente, fue en la tramitación del texto definitivo en el Congreso cuando se sustituyó la «dependencia» por la «convivencia» sin que conste expresamente justificación alguna (y aún a pesar de que durante su tramitación en el Senado se propuso de nuevo el cambio).

Así pues, la problemática con dicha cuestión viene de lejos, y es que, por un lado, no son deseables los efectos de vincular la aplicación del mínimo por descendientes al mero hecho de tener un hijo discapacitado o soltero y menor de veinticinco años con unas rentas anuales inferiores a los 8.000 euros (pues procedería de forma indiscriminada incluso en los casos donde los progenitores no aportaran sustento económico alguno), pero, por el otro, no resulta fácil articular la forma de probar que realmente se hacen cargo del mismo si no es, como se ha previsto en relación con las pensiones de alimentos, mediante una resolución judicial.

De todos modos, como sintetizó el propio TC, el objeto sobre el que se centró la discusión constitucional por lo que aquí atañe fue el hecho de que, ante situaciones iguales (padres o madres que se hacen cargo del sostenimiento de los hijos comunes), la normativa tributaria les dispensa un trato dispar a la hora de aplicar la reducción por mínimo familiar, diferencia basada en el criterio de la «convivencia» y no del sustento económico real de los descendientes.

Así, tanto en la LIRPF anterior como en la LIRPF de 2006 antes de la presente reforma, el legislador atribuía el derecho a no someter a tributación los gastos que genera el mantenimiento de los hijos, no a quienes efectivamente los soportaban, sino exclusivamente al progenitor con

quien convivían, a pesar de que, como se recalca expresamente, el mandato constitucional de prestar asistencia a los hijos atañe tanto a los padres casados, separados o divorciados como aquellos a los que nunca les ha unido un vínculo matrimonial o este se ha declarado nulo, e incluso a los que se les haya excluido de la patria potestad y demás funciones tuitivas (art. 39.3 de la CE).

Por consiguiente, como señala el propio TC, «es evidente que la familia a la que manda proteger el artículo 39.1 de la CE nada tiene que ver con el hecho físico de la convivencia entre los miembros que la integran, de modo que no es posible admitir que el progenitor que no vive con sus descendientes pero que mantiene, por imposición legal o judicial, la obligación de prestarles asistencia de todo orden, quede excluido por esa circunstancia del ámbito de protección que exige aquel precepto constitucional» (dentro del cual, como es lógico, se encuentra el reconocimiento del mínimo personal y familiar exento de tributación).

Sin embargo, es de suma relevancia remarcar en este punto que el único trato que el TC consideró susceptible de someter a un juicio de constitucionalidad fue el de los padres que, sin convivir con sus hijos pero compartiendo su sustento económico, no contarán con un reconocimiento judicial que lo manifestara (lo que parecía también incluir a aquellos padres que, estando casados, no convivan con los hijos)<sup>13</sup>, pues, respecto a los progenitores que sí gozan del mismo, entendió que las especialidades que actualmente se siguen previendo en relación con las pensiones de alimentos a los hijos compensan su situación.

En concreto, y aunque con una motivación ciertamente cuestionable, señaló que la eventual problemática que podía comportar la vinculación del mínimo por descendientes a la convivencia carecía de «relevancia constitucional respecto de los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, pues la medida prevista en los artículos 51 y 62 de la Ley 40/1998 (actuales arts. 64 y 75), aunque distinta en su forma de articulación a la reducción impugnada, basándose en el criterio de la «dependencia económica», viene a producir un efecto equivalente, al minorar la tributación final mediante la reducción de la progresividad del impuesto».

Así pues, entendió que la única inconstitucionalidad susceptible de valoración atañía exclusivamente a los contribuyentes que, teniendo hijos que dependían económicamente de ellos, no convivieran con los mismos y no satisfacen anualidades por alimentos reconocidas judicialmente, supuestos que, de conformidad con la STC 113/2006, de 5 de abril (NFJ022180), no podían considerarse una mera excepción a la regla general «al no tratarse de "situaciones puntuales", esto es, de "supuestos patológicos", no previstos o no queridos por la ley».

Por consiguiente, y con base en la consolidada doctrina constitucional acerca del principio de igualdad, correspondía al TC realizar un triple examen para determinar su vulneración, empe-

---

<sup>13</sup> Piénsese en progenitores que no conviven con sus hijos por razones, por ejemplo, de trabajo o de estudios de estos últimos, aunque siempre que esta falta de convivencia no derivara del internamiento del menor en un centro especializado (pues, como ya se ha señalado, el art. 58.1 de la LIRPF preveía que en tales supuestos el mínimo por descendientes sí que debía proceder).

zando, en primer lugar, por la valoración del fin perseguido de la norma objeto de controversia. Así, y a pesar de que la finalidad de protección de la familia mediante la reducción de parte de los gastos que provoca el deber constitucional de asistencia de todo orden a los hijos es del todo legítima, resulta obvio que la exclusión de los mencionados contribuyentes no se ajustaba para nada a la misma, y es que no había razón alguna que pudiera justificar que se dejara sin ningún tipo de protección a un grupo importante de contribuyentes que prestan asistencia económica a sus descendientes por el solo hecho de no convivir con ellos.

De hecho, con base en estas últimas consideraciones, el TC también consideró en el segundo examen que la privación a los mencionados contribuyentes del mínimo por descendientes no resultaba en absoluto razonable, en tanto que la desigualdad que implicaba provenía de una diferencia entre situaciones que podían considerarse iguales (padres que se hacen cargo del sustento económico de sus hijos) y que carecía de una justificación objetiva y razonable (pues la mera no convivencia no era requisito ni lógico ni mucho menos suficiente).

En consecuencia, y tras considerar en el tercer examen que dicha desigualdad tampoco resultaba proporcional (en el sentido de que las consecuencias jurídicas que derivaban de tal distinción eran del todo inadecuadas y desproporcionadas de acuerdo con el fin de ofrecer protección económica a las familias y que, además, comportaban un resultado especialmente gravoso para los afectados), el TC acabó decretando que la expresión «conviva con el contribuyente y» de la letra b) del apartado 1 del artículo 40.3 de la Ley 40/1998 era claramente inconstitucional<sup>14</sup>.

Por último, conviene destacar que, a pesar de que sentencias como la STC 57/2005, de 14 de marzo (NFJ019351), hubieran señalado que, desde el punto de vista del artículo 39.1 de la CE, tan válido sería permitir la no tributación del coste de mantenimiento de los hijos como no permitirla, la propia STC 19/2012, de 15 de febrero (NCJ056426), puso de manifiesto que el reconocimiento a todos los ciudadanos de este mínimo vital no solo resultaba un elemento inescindible del principio de capacidad económica (y más en tributos que, como el impuesto sobre la renta, afectan a la renta integral de los sujetos), sino que también era «fruto de la justicia que como valor del Estado social y democrático reclama el artículo 1.1 de la CE, y como exigencia del sistema tributario impone el artículo 31.1 CE, en conexión directa con la garantía de la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y con la obligación de aseguramiento por los poderes públicos de la protección de la familia (art. 39.1 CE)».

Sin embargo, y aunque subrayó que no era competencia suya la decisión de cómo debía articularse la reducción por el mínimo familiar por descendientes, el TC también se aseguró de dejar claro que la mera supresión del requisito de la convivencia, sin más, no supondría una solución adecuada, pues «provocaría un derecho automático a la aplicación del mínimo familiar por todo descendiente soltero menor de veinticinco años con independencia de las circunstancias concurrentes, lo que ciertamente no se compadecería con la finalidad de la reducción prevista».

<sup>14</sup> En relación con la consolidada doctrina del TC respecto al principio de igualdad y el triple examen que exige la detección de su vulneración ante diferencias normativas, véanse, entre otras, las SSTC 46/1999, de 22 de marzo (NSJ005961); 200/2001, de 4 de octubre (NCJ051398); 39/2002, de 14 de febrero (NCJ052127), o 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237).

Así pues, este fue a grandes rasgos el análisis del TC a la hora de declarar inconstitucional la negación del mínimo por descendientes a los pagadores de pensiones de alimentos a los hijos no reconocidas judicialmente de la anterior LIRPF y, en consecuencia, de la redacción vigente hasta antes de la reforma de la LIRPF actual, por lo que debe destacarse una vez más el acierto del legislador al intentar acabar de una vez por todas con estas previsiones revestidas de inconstitucionalidad.

Además, procede remarcar que, conforme a la actual redacción del artículo 58 de la LIRPF, no se ha sustituido el requisito de la convivencia sin más, sino que el mismo se ha mantenido y se le ha equiparado la dependencia económica. Así, no solo se exime a los progenitores que tengan atribuida la guardia y custodia de sus hijos que eventualmente deban probar esta dependencia, sino que también se salva el peligro de generar un derecho automático a la aplicación del mínimo que, como apuntaba el TC, la supresión del requisito de la convivencia sin más comportaría.

Sin embargo, aún son varios los aspectos que actualmente deben detallarse y que, probablemente, se verán desarrollados a nivel reglamentario, como pueden ser la cuantía en la que se deberá manifestar dicha dependencia, cómo deberá probarse o si, a pesar de haber una notable diferencia entre el sustento económico que aportan los dos progenitores, el mínimo por descendientes deberá prorratearse (como parece) a partes iguales sin más.

De igual modo, conviene remarcar que, si bien con las nuevas previsiones se salva la inconstitucionalidad apuntada por el TC, también se abre un nuevo escenario susceptible de examen, y en el que, dicho sea de paso, no está del todo claro que respete la CE. Así, en primer lugar, procede recordar que el mínimo por descendientes conlleva la no sujeción a tributación de parte de las rentas indisponibles de los contribuyentes y no varía en función de la cuantía de las rentas obtenidas (es decir, consiste en una cantidad invariable determinada en función del número de hijos pero no de la riqueza de los sujetos), mientras que el hecho de aplicar por separado la escala estatal y autonómica a la cuantía satisfecha en concepto de alimentos y al resto de la base liquidable (reconocido a los contribuyentes que, aun satisfaciendo pensiones de alimentos reconocidas judicialmente, se les priva de la aplicación del mínimo) no impide la tributación de tales cantidades.

Asimismo, a diferencia del resto de contribuyentes, los sujetos privados de la aplicación del mínimo por tener que acogerse a tales especialidades no solo no verán exenta de tributación una parte de sus rentas indisponibles, sino que, además, se encontrarán privados también de los demás beneficios fiscales cuya aplicación va vinculada a la del mínimo por descendientes. Así, tampoco se podrán aplicar el mínimo por discapacidad de descendientes ni las nuevas deducciones por familia numerosa o por familiares con discapacitados a cargo (previstos, respectivamente, en los arts. 60 y 81 bis de la LIRPF), lo cual, además de agravar el riesgo en el que se encuentra el principio de capacidad económica, atenta claramente contra el principio de igualdad (ya que, a pesar de que estemos ante contribuyentes con situaciones económicamente iguales (con la obligación legal y constitucional de asumir la manutención y la educación de los hijos –y en su caso, además, discapacitados–), carece de toda lógica y justificación razonable que solo a unos se les prevean los mencionados beneficios por tales hechos).

De todos modos, cierto es que, para aquellas rentas más elevadas, las mencionadas especialidades pueden resultar más beneficiosas, por lo que, al aumentar los beneficios que conllevan a medida que las rentas obtenidas son mayores (pues su efecto es el de atenuar la progresividad del impuesto), se corre el riesgo, además, de que se acaben calculando las rentas en concepto de alimentos con el único fin de obtener la menor tributación posible.

Por consiguiente, y aunque el propio TC señaló en la STC 19/2012 (NCJ056426), de 15 de febrero, que la problemática que comportaba la vinculación del mínimo por descendientes a la convivencia «carece de relevancia constitucional respecto de los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, pues la medida prevista en los artículos 51 y 62 de la Ley 40/1998 (actuales arts. 64 y 75), aunque distinta en su forma de articulación a la reducción impugnada, basándose en el criterio de la «dependencia económica», viene a producir un efecto equivalente, al minorar la tributación final mediante la reducción de la progresividad del impuesto», cierto es que tal afirmación es del todo cuestionable, pues es obvio que el trato que reciben (y más actualmente) es realmente desigual<sup>15</sup>.

Así pues, y aunque la intención que ha llevado al legislador tanto a reconocer la aplicación del mínimo por descendientes a los pagadores de anualidades por alimentos no reconocidas judicialmente y a instaurar las nuevas deducciones por familia numerosa o por familiares con discapacitados a cargo sea loable, la actual tributación de las pensiones de alimentos a los hijos sigue no estando exenta de problemas, y es que, aunque se hayan solventado las principales carencias que la anterior planteaba, siguen surgiendo dudas acerca del pleno respeto a los principios de justicia tributaria.

## V. UN SUPUESTO CONTROVERTIDO DE LA INMINENTE REGULACIÓN ANTERIOR: LOS CASOS DE CUSTODIA COMPARTIDA

Como se ha puesto de manifiesto, la regulación del IRPF anterior a la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establecía, igual que ahora, que el pagador de pensiones de alimentos a favor de los hijos por decisión judicial, siempre que el importe pagado fuera inferior a la correspondiente base liquidable general, podía acogerse a las especialidades previstas en los artículos 64 y 75 de la LIRPF a la hora de aplicar las escalas del impuesto, si bien limitaba al cónyuge que, según la sentencia de separación o divorcio o el convenio regulador aprobado judicialmente, tuviera

<sup>15</sup> Además, como resalta HERRERA respecto a la citada sentencia, «no está claro qué entiende el tribunal por "equivalente". Desde luego, ambas medidas no "valen" lo mismo en euros para un concreto contribuyente. Lo que parece decir el Tribunal es que, desde los parámetros constitucionales "da igual" que se aplique una medida u otra. En otras palabras: todo "vale" siempre que se haga "algo". El que esto perjudique o favorezca de modo arbitrario a algunos contribuyentes no tiene relevancia alguna desde la perspectiva del Tribunal Constitucional». (HERRERA MOLINA, P. M.: «Las circunstancias personales y familiares en el IRPF a la luz de la reforma tributaria», en *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2.º, Madrid, 2014, pág. 18).

atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha del devengo del impuesto (art. 61.3.<sup>a</sup> de la LIRPF) la aplicación íntegra del mínimo por descendientes.

Sin embargo, igual sigue señalando el artículo 61.1, cuando la guarda y custodia sea compartida entre ambos progenitores, debía prorratearse el mencionado mínimo a partes iguales entre ambos progenitores, aunque en ningún caso se contemplaba expresamente cómo se debía proceder cuando uno de los progenitores abonara, además, una pensión de alimentos a los hijos judicialmente reconocida.

La práctica que venía siendo habitual en tales casos era la de entender la compatibilidad entre la aplicación del mínimo por descendientes con la especialidad reconocida en relación con las pensiones de alimentos, tal y como se desprendía, sin ir más lejos, de la mencionada respuesta a la Consulta 1378/2002 de la DGT, de 23 de septiembre (NFC016892). En ella, la DGT señaló que, si se reconocía judicialmente que el cónyuge que tenía atribuida la guarda y custodia de los descendientes (y que recibía una pensión fija de alimentos a favor de los mismos), debía hacerse cargo de un porcentaje de los gastos extraordinarios que pudieran existir incluíbles bajo el concepto de «alimentos» que establece el artículo 142 del CC, podría beneficiarse por dicha cuantía de las mismas especialidades contempladas hoy en los artículos 64 y 75 de la LIRPF.

No obstante, el conflicto que surgió al respecto y que todavía afecta a los contribuyentes cuya situación tributaria aún no ha prescrito se planteó a raíz del cambio de opinión de la DGT, quien pasó a entender que la aplicación del mínimo por descendientes era incompatible con las especialidades reconocidas a las pensiones de alimentos en favor de los hijos a la hora de calcular la cuota íntegra del IRPF estatal y autonómica. Así, a raíz del Informe 2008/41125, de 17 de junio de 2009 y constatándolo en la respuesta a la Consulta vinculante V0909/2012, de 26 de abril (NFC044349), la DGT dejó claro que «el tratamiento previsto por la ley del impuesto para las anualidades por alimentos a favor de los hijos (arts. 64 y 75) solo es aplicable cuando los progenitores no tengan derecho a aplicar el mínimo por descendientes por ellos», añadiendo, además, que en estos casos no había margen de decisión (es decir, que lo que debía aplicar el contribuyente es la mitad del mínimo personal y familiar).

En concreto, y con una motivación totalmente escasa y discutible, señalaba que «el reconocimiento genérico de las circunstancias familiares correspondientes a «hijos a cargo» a través del mínimo familiar hace que prevalezca el mínimo por descendientes sobre la aplicación de la escala de gravamen a las anualidades, aplicación esta que cabe entenderla como una respuesta del legislador a la inexistencia del mínimo por descendientes»<sup>16</sup>.

De este modo, la DGT se acogió a la presunta intención que llevó al legislador a reconocer las especialidades relativas a las pensiones de alimentos a favor de los hijos en la Ley 40/1998, alegando, a tal efecto, que las mencionadas especialidades solo se reconocieron para tratar de

<sup>16</sup> En el mismo sentido, véase la Consulta vinculante V0972/2013, 26 de marzo (NFC047252).

compensar a los progenitores que, al no tener atribuida la guardia y custodia de sus descendientes, se encontraban totalmente privados de aplicar cuantía alguna en concepto de mínimo por descendientes, es decir, de integrar toda cantidad por razón de la manutención de los hijos en aquella parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer necesidades básicas personales y familiares, no se somete a tributación.

Así, y aunque dicha voluntad no constaba ni en la exposición de motivos de la citada ley, la DGT entendió que, si se permitiera la compatibilidad entre la aplicación del mínimo y de las mencionadas especialidades, se estaría cometiendo una clara vulneración del principio de igualdad en relación con los progenitores que, casados o incluso sin vínculo matrimonial, convivieran y sustentaran económicamente a sus hijos, cuya única diferencia con los contribuyentes que podrían aplicarse ambos beneficios fiscales sería que el importe que deben abonar para el alimento de sus hijos se encuentra cuantificado en un documento rubricado por un juez.

De hecho, como se señalaba, procede recordar en este punto que, en opinión del propio TC, la justificación de excluir de la posibilidad de reducir de la base imponible del IRPF solo las anualidades de alimentos que, por decisión o ratificación judicial, sean a favor de los hijos es justamente esta, es decir, que resulta legítima en tanto que equipara la situación de los progenitores separados o divorciados judicialmente «a la de todos los padres que por imperativo constitucional (art. 9.3 de la CE) y legal (art. 110, 111 y 143 CC) han de sufragar los gastos que ocasionan la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga» [STC 1/2001, de 15 de enero (NFJ010119)].

No obstante, cierto es que a la hora de manifestar tales consideraciones, la DGT se amparó en la supuesta voluntad del legislador a la hora de redactar un precepto para sobreentender una incompatibilidad perjudicial para el contribuyente que en ningún caso se encuentra amparada por el derecho positivo, pues esta no se prevenía de forma expresa en ningún precepto vigente ni se desprendía de la lectura conjunta de los preceptos objeto de la presente discusión.

Así, se pretendía hacer valer una interpretación unilateral de la Administración para limitar un derecho de todos los contribuyentes [concretamente, el derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables –art. 34.1 o) de la LGT–], la cual, además, no contaba con ningún respaldo legal ni normativo.

Asimismo, teniendo en cuenta la progresividad del IRPF, es más que probable que en la mayor parte de los supuestos el acogimiento a las especialidades reconocidas a las cuantías pagadas en concepto de alimentos a la hora de calcular la cuota íntegra autonómica y estatal resulten más beneficiosas que la aplicación de la mitad del mínimo por descendientes<sup>17</sup>, motivo por el

<sup>17</sup> De hecho, así lo entiende la mayor parte de la doctrina, como es el caso de PÉREZ ROYO, I.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 470; o LASARTE LÓPEZ, R.: «Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en el IRPF», en *La familia ante el Derecho tributario*, Comares, Granada, 2005, pág. 236.

cual, al no permitir que sea el contribuyente el que decida a qué acogerse ante la supuesta incompatibilidad, deja a los padres custodios que abonen, además, una pensión alimentaria a favor de sus hijos en una situación de manifiesta desigualdad respecto a los no custodios.

Así, de seguir el criterio de la DGT, resultaba que, en la mayor parte de los supuestos, el padre no custodio que únicamente satisfacía una pensión de alimentos a favor de sus hijos resultaba fiscalmente más beneficiado que aquel que, además de la pensión, debía acarrear con los costes que supone la atención de sus hijos mientras estaban a su cargo, lo que también podría suponer una clara vulneración de la exigencia de tratar situaciones económicamente iguales de la misma manera que deriva del principio constitucional de igualdad (art. 14 de la CE).

Además, con independencia del texto legal, tan legítimo resulta defender que lo más correcto sería entender la comentada incompatibilidad, como afirmar que lo más adecuado desde un punto de vista constitucional sería el reconocimiento de la minoración de la base imponible del IRPF de todo gasto inculible bajo el concepto de «alimentos» regulado en el CC (con independencia del estado civil o de la situación de facto de los progenitores), pues, a fin de cuentas, todas estas cantidades serán, en puridad de conceptos, parte de la renta indisponible del contribuyente y, como tales, no deberían someterse a tributación.

De todos modos, y aun a pesar de compartir en parte la opinión administrativa, de lo que no puede haber duda alguna es que por encima de todo debe imperar el principio constitucional de legalidad (art. 9.1 de la CE), tanto en su vertiente administrativa (entendiéndola como la prohibición de la Administración pública de actuar por autoridad propia, es decir, exigiendo el pleno sometimiento al contenido de la ley –art. 103.1 de la CE–) como tributaria (en el sentido de que solo una norma con rango de ley puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria –art. 31.3 y 133.3 de la CE–).

Y es que, a pesar de que en relación con esta última consideración podría llegar a alegarse que, de conformidad con la discutible STC 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018), lo que se encuentra realmente dentro del principio de legalidad, que no rige de manera absoluta, es «el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo», la incompatibilidad aquí controvertida no se encuentra prevista en ninguna norma jurídica, por no mencionar que la actual Ley General Tributaria (LGT) es más que clara en este extremo y justamente enumera como materia incluida en la reserva de ley tributaria «el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales» [art. 8 d) de la LGT].

Asimismo, por su íntima relación con este principio, de admitir que la Administración pudiera decidir la inaplicación de beneficios fiscales amparados por la ley, también se estaría cometiendo un claro atentado al principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), cuya garantía exige por encima de todo que el ciudadano sepa en todo momento a qué atenerse

en sus relaciones con la Administración. Así, como afirma GARCÍA NOVOA, la seguridad jurídica implica, por un lado, la certeza «sobre cuál es la trascendencia jurídica de las decisiones del ciudadano» y, por otro, «la seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares»<sup>18</sup>. Y es sobre todo en esta segunda parte donde la incompatibilidad pretendida por la Administración vulnera tal principio, en tanto que supone la prohibición de la aplicación de un beneficio fiscal que en ningún caso contempla y ni siquiera insinúa la normativa.

Además, por si la argumentación aportada hasta el momento no fuera suficientemente convincente, de lo que no puede haber ninguna duda es de que la regulación de tales cuestiones no puede hacerse mediante las respuestas a consultas tributarias por parte de la DGT, ya que, si bien sus criterios podrán ser vinculantes para el resto de órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos, nunca podrán ser consideradas como fuente de derecho (art. 7 de la LGT) y no serán de obligado seguimiento ni para los tribunales ni para los obligados tributarios (art. 89 de la LGT).

De hecho, como recalca el apartado 4 del citado artículo 89 de la LGT, la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá simplemente carácter informativo, de modo que, si el obligado tributario quiere entablar recurso alguno contra los criterios contenidos, deberá hacerlo posteriormente contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de los mismos. E incluso para los propios órganos de la Administración su obligatoriedad no es absoluta, pues, como establece el artículo 68.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, las propias contestaciones a consultas podrán incorporar cambios de criterio administrativos, exigiendo únicamente que en las mismas se motive expresamente dicho cambio.

Y es que, a mayor abundamiento, esta posibilidad de cambio de opinión en relación con el supuesto aquí analizado ha tenido justamente lugar por parte de la DGT, en tanto que, como se ha puesto de manifiesto, en la contestación a la Consulta 1378/2002 de la DGT, de 23 de septiembre (NFC016892), entendió que el progenitor que tuviera reconocida la guarda y custodia de un descendiente y, además, se hiciera cargo de un porcentaje de los gastos extraordinarios subsumibles al concepto de «alimentos» del CC podría aplicarse, junto al mínimo por descendientes, las especialidades previstas en los actuales artículos 64 y 75 de la LIRPF a tales cantidades.

Por consiguiente, lo que debería haber hecho la Administración en caso de considerar que el texto de la LIRPF hubiera tenido que prever la mencionada incompatibilidad es proponer al Gobierno que impulsara la pertinente reforma normativa, y no hacer cargar al deudor con los costes de recurrir la pertinente liquidación, de probar las condiciones necesarias, de pagar la deuda o,

<sup>18</sup> GARCÍA NOVOA, C.: «Aplicación de los tributos y seguridad jurídica», en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pág. 238.

en su caso, aportar las garantías suficientes para acordar su suspensión y, lógicamente, de procurar hacerlo en plazo.

De todos modos, procede recordar finalmente que, como se ha puesto de manifiesto, la normativa actual ya contempla dicha incompatibilidad, del mismo modo que conviene aplaudir el reciente posicionamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) al respecto en contra de la opinión mantenida por la Administración. Así, en relación con la normativa vigente hasta el momento, la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014 (NFJ055272) señala que «el tratamiento previsto en los artículos 64 y 75 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es aplicable para las anualidades por alimentos satisfechas en virtud de decisión judicial a favor de los hijos en aquellos casos en los que el contribuyente que satisface las anualidades ostente la guarda y custodia compartida respecto de sus hijos, contribuyente que también tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes».

## VI. UNA PROPUESTA DE REFORMA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

Por todo lo expuesto hasta el momento, resulta evidente que, a pesar de las buenas intenciones de la actual reforma, la tributación de las pensiones de alimentos a los hijos reconocidas judicialmente necesita un replanteamiento de base, y es que su régimen actual sigue adoleciendo de cuestiones susceptibles de ser consideradas contrarias a la CE.

De todos modos, antes de entrar a valorar qué forma de tributación sería la más adecuada, procede recordar que, si bien el artículo 39.1 de la CE exige a los poderes públicos la protección económica de la familia, el propio TC ha señalado que en ningún caso están obligados a hacerlo mediante la permisón de que una parte de los gastos que comporta su asistencia no se someta a tributación<sup>19</sup>, aunque, ciertamente, resulta una opción más que adecuada teniendo en cuenta tanto los fundamentos que inspiran el IRPF como los propios principios de justicia tributaria. En realidad, así lo ha exigido también el propio TC aunque circunscribiéndose al ámbito del IRPF<sup>20</sup>, por lo que, a pesar de su aparente contradicción acerca de la obligatoriedad de reconocer un mínimo familiar, parece que no hay duda de que sí debe establecerse en el ámbito del impuesto.

No obstante, cierto es que apostar por un modelo de tributación que cumpla con el sentido del impuesto y los principios de la CE y que, al mismo tiempo, resulte operativo no es tarea fácil, y más teniendo en cuenta las múltiples posibilidades de facto en las que los progenitores se pueden en-

<sup>19</sup> En esta línea, véase la STC 1/2001, de 15 de enero (NFJ010119), o la STC 57/2005, de 14 de marzo (NFJ019351).

<sup>20</sup> Al respecto, en la misma STC 19/2012, de 19 de febrero (NCJ056426), el TC señala que la capacidad contributiva en el IRPF «debe producirse una vez superado un determinado umbral de renta que proteja la renta necesaria destinada a la satisfacción de las necesidades vitales del obligado tributario (renta vital de subsistencia), individualmente consideradas o, en su caso, de la unidad familiar».

contrar (con vínculo matrimonial o sin que haya existido nunca, separados o divorciados, con o sin reconocimiento judicial de la pensión de alimentos, con o sin guarda y custodia compartida, etc.).

Además, no hay que olvidar que, si bien los principios de justicia tributaria se predicán de todo el sistema, es en el ámbito del IRPF donde encuentran una mayor proyección<sup>21</sup>, y es de suma relevancia que los mecanismos que se articulen para no someter a gravamen la renta que resulte indispensable para cubrir las necesidades propias y familiares básicas (es decir, para dar cumplimiento al principio de capacidad económica) respeten por encima de todo el principio de igualdad.

Por consiguiente, procede valorar con detalle las diferentes alternativas de tributación que podrían proponerse para poder determinar cuál resultaría la más adecuada en términos de constitucionalidad:

- *Recuperando el requisito de la convivencia para la aplicación del mínimo por hijos pero permitiendo a los padres no custodios las especialidades previstas para la tributación de las cuantías satisfechas en concepto de alimentos a los hijos sin necesidad de reconocimiento judicial*

En este caso, debe remarcarse de entrada que, si bien la subordinación de la procedencia del mínimo por descendientes a la convivencia efectiva con los hijos es lo que precisamente ha sido declarado inconstitucional, ha sido únicamente porque dejaba sin posibilidad de reducción alguna a los progenitores no custodios que abonaban pensiones de alimentos sin estar reconocidas judicialmente, por lo que, al salvar tal extremo admitiendo que, siempre que puedan probar el sustento económico efectivo, se apliquen las mencionadas especialidades, podría salvarse la ineludible constitucionalidad.

De hecho, recuérdese que el propio TC ha reconocido la viabilidad de las especialidades previstas en relación con la tributación de las pensiones de alimentos a los hijos como forma de equiparar la situación de los progenitores que las satisfacen y no tienen derecho a aplicarse el mínimo por descendientes con los que sí lo tienen<sup>22</sup>, si bien, en realidad, las consecuencias que derivan de la aplicación de las mismas y de este último no son iguales (tanto a causa de su propio concepto como a efectos prácticos).

<sup>21</sup> Al respecto, véase, entre otras, la STC 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509), la cual entiende que, mediante el IRPF, «se 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 que impone el artículo 31.1 CE» y en «el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)».

<sup>22</sup> En este sentido, como se señalaba, la STC 19/2012, de 19 de febrero (NCJ056426), reconoció expresamente que la especialidad de tributación de las pensiones de alimentos a favor de los hijos judicialmente reconocidas, aunque es distinta en su forma de articulación a la del mínimo por descendientes, «basándose en el criterio de la «dependencia económica», viene a producir un efecto equivalente, al minorar la tributación final mediante la reducción de la progresividad del impuesto», motivo por el cual precisamente entendió que la vinculación a la conveniencia del mínimo por descendientes solo resultaba inconstitucional en relación con los padres cuyo sustento económico no se encontrara previsto en una resolución judicial.

Así, como se ha señalado, el mínimo conlleva la no sujeción a tributación de parte de las rentas indisponibles de los contribuyentes y no varía en función de la cuantía de las rentas obtenidas (es decir, consiste en una cantidad invariable determinada en función del número de hijos pero no de la riqueza de los sujetos), mientras que el hecho de aplicar por separado la escala estatal y autonómica a la cuantía satisfecha en concepto de alimentos y al resto de la base liquidable no impide la tributación de tales cantidades y los beneficios que conlleva aumentan a medida que las rentas obtenidas son mayores (ya que la ventaja que aporta es la de corregir la progresividad del impuesto).

Además, como se ha venido reiterando por parte de la DGT, conviene no olvidar que, en los casos de separación o divorcio, el mínimo por descendientes corresponderá a quien, según la sentencia o el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del impuesto<sup>23</sup>, de modo que el conjunto de los padres en tales casos, a diferencia de los progenitores casados, tendría derecho a la aplicación del mínimo y de las especialidades previstas por las pensiones de alimentos a favor de los hijos.

Y, en cualquier caso, de apostar por dicha opción, parecen evidentes los problemas prueba que plantearía el hecho de tener que justificar no solo la materialización de cada uno de los gastos sino también su vinculación con el concepto civil de alimentos, y es que, justamente, para evitar la inviabilidad que dicho sistema supondría, la normativa actual solamente admite como pensiones de alimentos a hijos a los efectos de aplicar las especialidades previstas aquellas que cuenten con reconocimiento judicial.

Así pues, y aunque limitando las especialidades relativas a las pensiones de alimentos a los padres no custodios se acabaría también con la problemática acerca de su eventual compatibilidad con el mínimo por descendientes, parece evidente que, con el fin de ofrecer un trato realmente ecuánime a todos los contribuyentes que se encuentren en situaciones económicamente iguales (concretamente, con la obligación legal y constitucional de asumir la manutención y la educación de los hijos), lo más lógico sería reconocerles las mismas previsiones, lo que implicaría acabar con las especialidades previstas para la tributación de las pensiones de alimentos a los hijos y reconocer con carácter general la posibilidad de minorar la base imponible del IRPF con toda cuantía incluíble bajo el concepto de «alimentos» regulado en el CC.

- *Reconociendo la posibilidad de minorar la base imponible del impuesto con toda cuantía incluíble bajo el concepto de «alimentos» regulado en el artículo 142 del CC con carácter general*

Teniendo en cuenta que, en puridad de conceptos, todas las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a los hijos forman parte de la renta indisponible del contribuyente y, como tales, no deberían someterse a tributación (con independencia del estado civil de los progenitores o de la situación en la que se encuentren), parece que, de entrada, esta sería la opción más fiel a los imperativos del principio de capacidad económica.

<sup>23</sup> Véase, entre otras, la respuesta a la Consulta vinculante V0972/2013, de 26 de marzo (NFC047252).

De hecho, como ya se ha señalado, la lógica de admitir tales cuantías como susceptibles de merecer un trato especial ha sido admitida por la propia DGT, quien, aunque refiriéndose a la anterior regulación, admitió, en la Consulta 1378/2002, de 23 de septiembre (NFC016892), que aquellos gastos que pudieran considerarse realizados en concepto de «alimentos» conforme al artículo 142 del CC (aunque excedieran la cuantía de la pensión fijada por ser de carácter extraordinario e incluso aquellos asumidos por el progenitor que recibiera tal pensión) debían gozar de las especialidades previstas para la tributación de las pensiones de alimentos a los hijos.

Además, como ha señalado el propio TC, si los poderes públicos optan por ofrecer la protección económica de la familia que les exige el artículo 39.1 de la CE mediante la permisión de que una parte de los gastos que comporta su asistencia no se someta a tributación, debe hacerse «sin establecer discriminaciones injustificadas entre sus potenciales destinatarios, al tratarse a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional —el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas—»<sup>24</sup>, de manera que es evidente que esta forma de tributación daría el mismo trato fiscal a todos los progenitores que se hicieran cargo de la efectiva manutención y educación de sus hijos, y que, en consecuencia, permitiría ofrecer el máximo respeto tanto al principio de igualdad como al de generalidad.

Sin embargo, cierto es que en este caso podrían traerse a colación las críticas relativas a la posibilidad de calcular la renta en concepto de alimentos con el único fin de obtener la menor tributación posible (vulnerando así la progresividad del impuesto) que SÁNCHEZ PEDROCHE achacaba a la tributación prevista para los «matrimonios rotos» por parte de la Ley 40/1998, ya que, si bien (como en la LIRPF actual) las pensiones alimentarias susceptibles de tributar beneficiándose de las especialidades contempladas debían estar reconocidas judicialmente, su cuantificación era del todo libre en tanto que podía derivar de un convenio regulador acordado por las partes y ratificado simplemente por el juez<sup>25</sup>.

Además, también parece cuanto menos cuestionable el auténtico respeto al principio de capacidad económica desde el punto de vista de la generalidad, pues es evidente que, en tanto que tales cuantías reducirían la base imponible del impuesto, siendo iguales las circunstancias personales y familiares que justifican la liberación de su tributación, cuanto mayores fueran las rentas de los contribuyentes y más gastos en concepto de alimentos hubieran podido realizar, más aumentaría la cantidad reducible (lo cual, aparte de comportar una regresión evidente en contra de la progresividad implícita en el IRPF, parece manifiestamente contrario al propio sentido de la existencia del mínimo personal y familiar).

De todos modos, como se apuntaba en el modelo anterior, el mayor impedimento ante esta forma de proceder radica en los problemas prácticos que entraña y que hacen de su efectiva via-

<sup>24</sup> STC 57/2005, de 14 de marzo (NFJ019351).

<sup>25</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta. Explicación de las normas vigentes*, Comares, Granada, pág. 275.

bilidad una mera utopía, tanto desde el punto de vista de los contribuyentes (que, en caso de ser requeridos, deberían tener que aportar medios de prueba suficientes de la materialización de cada gasto y de su inclusión en el concepto de alimentos del CC) como de la Administración (que se vería obligada a realizar procedimientos no sostenibles).

No obstante, como apunta SÁNCHEZ PEDROCHE al defender la aplicación separada de la tarifa del IRPF a las cuantías destinadas a la manutención de los hijos por parte de los padres no separados, podría salvarse en gran parte tal extremo «habida cuenta de que podrían fijarse unos topes razonables que permitieran cuantificar el mínimo exento personal de cada miembro de la familia»<sup>26</sup>, si bien ello no impediría que, igualmente, se tuviera que demostrar el sustento económico efectivo.

- *Desvinculando la aplicación del mínimo por hijos del requisito de la convivencia y supeditándolo a su sustento económico real*

Finalmente, teniendo en cuenta todo lo expuesto y los diferentes problemas que podrían plantear los modelos de tributación propuestos, parece que, ciertamente, la vinculación del mínimo por hijos previamente prefijado al efectivo sustento económico de los mismos (de forma que también deba prorratearse si la carga económica es compartida) resulta la forma más adecuada de gravar la renta realmente disponible por el contribuyente, tanto de conformidad con el principio de capacidad económica como con el de progresividad.

Así, al permitir la no tributación de tales rentas indisponibles, se daría pleno cumplimiento al principio de capacidad económica y, además, al consistir en un importe previamente prefijado con base en la consideración general de los gastos que acarrea el sustento mínimo de un hijo, se evitaría cualquier tipo de regresividad y se mantendría intacta la progresividad inherente en el IRPF.

Asimismo, el hecho de prever un mínimo conjunto también posibilitaría el máximo respeto a los principios de igualdad y generalidad, en el sentido de ofrecer idéntico trato a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación de tener hijos a cargo y superar, por consiguiente, las diferencias derivadas del requisito de la convivencia y del reconocimiento judicial de su deber (pues la obligación de sufragar los gastos de manutención y educación de los hijos se predica para todos los padres tanto a nivel legal –arts. 110, 111 y 143 del CC– como constitucional –art. 39.3 de la CE–)<sup>27</sup>.

Por último, y como punto especialmente importante, conviene remarcar que, a diferencia de los modelos anteriores, con esta opción de tributación también se haría viable la gestión del impuesto, en el sentido de que la determinación de la correspondiente cuantía no exigiría la prueba de cada gasto y de su vinculación con el concepto civil de alimentos, sino que, en tanto que se

<sup>26</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta. Explicación de las normas vigentes*, op. cit., pág. 470.

<sup>27</sup> En el mismo sentido, véase la STC 1/2001, 15 de enero (NFJ010119).

trataría de una cuantía predeterminada, únicamente implicaría que, en su caso, se pudiera probar que efectivamente hay sustento económico del hijo.

Y es que, además, no hay que olvidar que, en el supuesto de que los gastos sean compartidos, cada progenitor únicamente podría aplicarse la mitad del mínimo previsto, lo que no deja de ser una forma de control indirecta pero efectiva y susceptible de constatarse mediante un mero cruce de datos automatizado.

## VII. CONCLUSIONES

Como se ha podido observar, y a pesar de la reciente reforma tributaria, la actual normativa del IRPF relativa a la aplicación del mínimo por descendientes y a la tributación de las cantidades satisfechas en concepto de pensiones de alimentos a los hijos precisa de un replanteamiento profundo en tanto que, sin ir más lejos, puede resultar contraria a principios y derechos reconocidos en la propia Constitución.

Así, y aunque el propio TC ha señalado que la protección económica de la familia que el artículo 39.1 de la CE exige a los poderes públicos, no les obliga necesariamente a permitir que una parte de los gastos que comporta su sustento no se someta a tributación, cierto es que, como también ha reconocido, la conveniencia de su reconocimiento parece deducirse de los fundamentos que inspiran el IRPF y de los propios principios de justicia tributaria, pues, sin ir más lejos, no parece que deban formar parte de la capacidad económica que grava el IRPF justamente en forma de renta disponible.

Por consiguiente, y tras valorar las posibles formas de tributación de las rentas invertidas en el cumplimiento de la obligación legal y constitucional de manutención y educación de los hijos a la luz de la jurisprudencia constitucional, parece que el modelo más adecuado a los principios de justicia tributaria y, en especial, al principio de igualdad consiste en la desvinculación de la aplicación del mínimo por hijos del requisito de la convivencia y supeditándolo al sustento económico real (de forma que también deba prorratearse si la carga económica es compartida), acabando así también con las especialidades previstas para las cuantías satisfechas en concepto de pensiones de alimentos a los hijos reconocidas por resolución judicial.

Así, al comportar la reducción de la base imponible del IRPF y, en consecuencia, la no tributación de los gastos mínimos que se consideren indispensables para atender las necesidades básicas de los hijos, resulta la forma más adecuada de dar cumplimiento al principio de capacidad económica (ya que, ciertamente, tales cuantías no constituyen una renta disponible), del mismo modo que, al reconocerse con base en el sustento económico efectivo y no a la convivencia, se cumple con los principios de generalidad e igualdad.

Y también se respeta este último principio al constituir una cuantía invariable para todos los contribuyentes, de forma que, además, no se quiebra la progresividad del impuesto y se im-

pide la posibilidad de calcular la renta en concepto de alimentos con el único fin de obtener el mayor ahorro fiscal.

Por su parte, y a pesar de que el someter la aplicación del mínimo por hijos al sustento económico efectivo implica que, en su caso, este se deba poder demostrar, cierto es que resulta mucho más fácil que el probar gasto por gasto y su vinculación con el concepto civil de alimentos, de la misma forma que, en el caso de que los gastos sean compartidos, el hecho de que el otro progenitor únicamente pueda aplicarse la mitad del mínimo previsto no deja de ser una forma de control indirecta pero efectiva y susceptible de constatarse mediante un mero cruce de datos automatizado.

Por último, procede cerrar este estudio remarcando que, con base en la redacción anterior a la presente reforma de la LIRPF, no puede admitirse la incompatibilidad entendida por la Administración entre la aplicación de la mitad del mínimo por descendientes y las especialidades previstas en relación con las cuantías de alimentos satisfechas a los hijos en los casos de padres que, abonando pensiones alimentarias judicialmente reconocidas, tengan la guarda y custodia compartida, pues, a pesar de la conveniencia de que así pudiera preverse, el conjunto de principios constitucionales exige la íntegra aplicación del contenido de la ley. Y es importante reiterar tales consideraciones en relación con todos aquellos contribuyentes que se acogieron a los mismos y cuya situación tributaria aún no ha sido susceptible de prescripción.

en tales casos deberá determinarse mediante sentencia o convenio regulador ratificado por el juez cómo se siguen atendiendo.

Y justamente, de conformidad con el artículo 93 del CC, uno de los aspectos que el juez deberá determinar preceptivamente es la contribución de cada progenitor en la prestación de alimentos a favor de los hijos, teniendo en cuenta las circunstancias económicas de cada uno (ya que, conforme al art. 146 del CC, la cuantía de los alimentos será proporcional al caudal o medios de quien los da) y considerando las necesidades que en cada momento puedan tener los descendientes.

Asimismo, conviene remarcar que dichos alimentos también se deberán determinar a favor de los hijos mayores de edad o emancipados que, careciendo de ingresos propios, convivan todavía en el domicilio familiar, pues, a pesar de que en puridad de conceptos su exigencia debería tramitarse por separado con base en la regulación general de los alimentos entre parientes (art. 142 y ss. del CC), el artículo 93 del CC así lo contempla por razones de economía procesal.

Así pues, todos los progenitores deberán hacerse cargo de prestar alimentos a sus hijos, entendiéndose incluido bajo dicho concepto todo aquello que resulte indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica de una persona, comprendiendo también la educación e instrucción del alimentista (mientras sea menor de edad y aún después cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable) y los gastos de embarazo y parto cuando no estén cubiertos de otro modo (art. 142 del CC).

Sin embargo, en la mayor parte de los supuestos donde no haya convivencia efectiva de los padres, la forma de satisfacer dicha pensión de alimentos dependerá esencialmente de quién tenga atribuida la guardia y custodia de los hijos, es decir, de con quién convivan. Así, y aunque dicha atribución no altere la mencionada obligación, su cumplimiento por parte del padre no custodio deberá realizarse mediante el pago de la prestación dineraria que judicialmente se haya determinado directamente al hijo o al otro progenitor<sup>3</sup>.

De todos modos, téngase en cuenta que, a pesar de dicha fijación dineraria, el artículo 93 del CC señala que la contribución de cada progenitor para satisfacer los alimentos dependerá, además de las circunstancias económicas de cada uno, de las necesidades que en cada momento puedan tener los hijos, por lo que, siempre que un padre deba hacerse cargo de gastos extras subsumibles en el concepto de «alimentos» establecido por el artículo 142 del CC, podrán ser considerados parte de la prestación alimenticia abonada.

<sup>3</sup> En este punto, es importante remarcar que, ciertamente, la única cuantía en concepto de alimentos que suele concertarse judicialmente es la del padre no custodio, aunque ello no obsta que el progenitor que tenga atribuida la guardia y custodia deba seguir haciéndose cargo de los mismos. De hecho, así lo deja claro el artículo 145 del CC, ya que señala expresamente que, «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 respetivo».

Asimismo, conviene remarcar que el pago de alimentos a los hijos en forma de pensión dineraria no tendrá lugar en todos los supuestos donde no haya convivencia efectiva de los padres, pues, como es sabido, tras la reforma del Derecho de familia por parte de la Ley 15/2005, se introdujo formalmente en el ordenamiento jurídico el reconocimiento de la llamada custodia compartida (o, en palabras del art. 92.5 del CC, «el ejercicio compartido de la guarda y custodia de los hijos»).

Así, y aunque la guarda y custodia implique justamente la convivencia de los progenitores con los descendientes y, como tal, no se pueda ejercer si los padres no cohabitan una misma vivienda, se ha admitido que ambos la puedan tener reconocida estableciendo un régimen de convivencia de los hijos con cada uno por periodos alternativos (ya sea por días, semanas o en meses), de modo que, a pesar de que jurídicamente se les atribuya su ejercicio simultáneo, cierto es que en la práctica este será alterno.

No obstante, y a pesar de que este reconocimiento se haya basado en la igualdad de derechos y deberes que proclama la Constitución y en la propia realidad social (donde ambos progenitores comparten o se intercambian cada vez más las diversas funciones de la vida familiar)<sup>4</sup>, conviene tener presente que no tiene por qué implicar un reparto exactamente igual de tiempo y tareas entre los dos padres, pudiéndose compensar las diferencias justamente con el pago de una pensión alimenticia. Y es que, incluso existiendo absoluta identidad en el ejercicio fáctico de la guarda y custodia, son múltiples los supuestos en los que la jurisprudencia ha estipulado una prestación alimentaria a cargo de uno de los progenitores, pues, teniendo en cuenta la diferente capacidad adquisitiva que puede existir entre ambos, se ha considerado adecuado con el fin de mantener un cierto equilibrio y estabilidad en la calidad e intensidad del cuidado integral de los hijos<sup>5</sup>.

Por último, procede cerrar estas consideraciones generales sobre el deber de prestar alimentos señalando que, como se apuntaba, no solo puede reconocerse respecto a los hijos, sino que, como contempla el artículo 143 del CC, están obligados recíprocamente al mismo los cónyuges, los ascendientes, los descendientes y, en aquello necesario para la vida y la educación, los hermanos. De hecho, justamente por esto el título VI del CC dedicado a su regulación lleva por rúbrica «De los alimentos entre parientes».

Y precisamente, antes de entrar en el análisis de la repercusión tributaria de tales pensiones, resulta especialmente importante tener clara esta posibilidad, ya que, si bien tanto el pago como la recepción de una pensión de alimentos tendrá efectos en el IRPF en todo caso, el régimen que se estipula es del todo diferente en función de si el alimentista es un hijo del pagador (supuesto al que, como se apuntaba, se circunscribe el presente trabajo).

<sup>4</sup> En este sentido, véanse, entre otras, la SAP de Córdoba de 24 de abril de 2006 o, dese el punto de vista doctrinal, a IVARS RUIZ, 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. 38.

<sup>5</sup> A modo de ejemplo, véase, entre otras, la STSJ de Cataluña 29/2008, de 31 de julio (NCJ047638).

### III. EL TRATAMIENTO DE LAS PENSIONES DE ALIMENTOS A FAVOR DE LOS HIJOS EN EL ÁMBITO DEL IRPF

Como bien es sabido, dentro de los denominados principios de justicia tributaria o justicia material contemplados en el artículo 31 de la Constitución Española (CE), destaca fundamentalmente por su relevancia el principio de capacidad económica, pues, a pesar de que un sistema tributario solo pueda considerarse justo si los respeta todos (es decir, el principio de capacidad económica, el de generalidad, el de igualdad, el de progresividad y el de no confiscatoriedad), cierto es que el resto, que derivan del mismo, restan al servicio de sus exigencias, o, dicho de otro modo, tienen, respecto de este, un marcado carácter instrumental.

Así, el mencionado precepto constitucional, establecido en el capítulo II del título I relativo a los «Derechos y libertades de los españoles», señala que «todo el mundo debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio» y, concretamente, dicha capacidad económica puede gravarse a través de la renta, del consumo o del patrimonio.

Sin embargo, en puridad de términos, el objeto de gravamen que respeta en mayor medida el mencionado principio de capacidad económica, así como la pretendida redistribución de riqueza implícita en el sistema, es justamente la obtención de renta, motivo por el cual el IRPF se ha convertido en la figura principal de la imposición directa y, en palabras del propio Tribunal Constitucional (TC), en un pilar estructural del ámbito tributario<sup>6</sup>.

No obstante, para que se cumpla realmente con las exigencias apuntadas, la renta que debe someterse a tributación debe ser, como definía el artículo 15 de la LIRPF 40/1998, de 9 de diciembre, la que efectivamente sea disponible para el contribuyente, motivo por el cual, como consideran MAROTO SÁEZ y LOBATO SÁNCHEZ, deben excluirse aquellas cantidades que se consideren necesarias para cubrir las necesidades vitales o mínimas, tanto del propio contribuyente como de su familia<sup>7</sup>.

Así pues, no hace falta añadir mucho más para constatar que tanto el pago como la recepción de una pensión de alimentos tendrá una repercusión clara y directa en el IRPF (ya que deriva de la renta del pagador y constituye parte de la renta obtenida por el destinatario), así como

<sup>6</sup> En concreto, en la STC 209/1988, de 10 de noviembre (NFJ000463), el TC señaló que «el IRPF es una figura impositiva primordial para conseguir que el sistema tributario cumpla con los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la CE, razón por la cual constituye uno de los pilares estructurales de dicho sistema». En el mismo sentido, véanse, entre otras, la STC 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509), o la 182/1997 de 28 de octubre (NFJ005623).

<sup>7</sup> MAROTO SÁEZ, A. y LOBATO SÁNCHEZ, A.: «Capacidad económica y mínimo personal y familiar», *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2007, pág. 3.

el hecho de que su regulación será clave para conseguir un adecuado respeto a los principios de justicia tributaria y, en especial, al de capacidad económica.

Apuntado este extremo, y entrando a analizar la tributación de las pensiones de alimentos a favor de los hijos en el ámbito del IRPF, conviene estructurar su estudio en función de los sujetos que integran la prestación alimentaria, es decir, diferenciando la fiscalidad relativa al receptor de la misma y la concerniente al prestador.

Así, en primer lugar, para los perceptores de las anualidades por alimentos reconocidas judicialmente satisfechas por progenitores, tales rendas se encontrarán exentas, ya sea el cónyuge quien reciba materialmente su cobro o sea el propio hijo [art. 7 k) de la LIRPF]. De hecho, en relación con esta última precisión, conviene destacar la STC 1/2001, de 15 de enero (NFJ010119), en la cual, tras plantearse justamente si dicha exención solo debía proceder si la pensión se recibía directamente por los hijos, el TC dejó claro que, siendo los hijos los últimos destinatarios de la misma, «la pretensión de que sea la persona encargada de su custodia por convenio aprobado judicialmente (en el caso, la exesposa del contribuyente) la que tribute por la misma no se acomoda en absoluto al principio de capacidad económica constitucionalmente establecido en el artículo 31.1 CE».

Sin embargo, conforme al citado artículo, conviene remarcar que, con el fin de simplificar los problemas de prueba y hacer viable el sistema, dicha exención únicamente operará si el pago de la procedente pensión realmente se ha materializado y siempre que se realice en virtud de una decisión judicial, de modo que, si este no es el caso, los perceptores deberán tributar, igual que ocurre con el resto de pensiones de alimentos y con las pensiones compensatorias, por la cantidad recibida<sup>8</sup>.

De todos modos, como ya se apuntaba, debe puntualizarse que, a pesar de la referencia a la «decisión judicial», se acepta tanto que dicha pensión se encuentre fijada por sentencia o por convenio regulador ratificado por el juez, aunque sí que es importante que en cualquier caso se fije claramente la correspondiente cuantía (especialmente si también se reconoce una pensión compensatoria) y, para evitar conflictos posteriores, la actualización de la misma que deberá operar.

Por su parte, y a diferencia también de lo que ocurre con las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y demás anualidades por alimentos que se satisfagan por decisión judicial, las pensiones de alimentos a favor de los hijos no podrán ser nunca objeto de reducción en la base imponible del impuesto del pagador (art. 55 de la LIRPF), sino que la única especialidad para el

---

<sup>8</sup> En concreto, como señala el artículo 17.2 f) de la LIRPF, las pensiones compensatorias recibidas por el cónyuge y demás anualidades por alimentos (con la excepción de las que, estando judicialmente determinadas, sean a favor de los hijos) se encontrarán sometidas a tributación por el IRPF por parte de su perceptor teniendo la consideración de rendimientos del trabajo. Asimismo, procede destacar en este punto que, si bien la ley hace referencia expresa a las pensiones compensatorias recibidas por los «cónyuges», no lo hace en relación con las pensiones de alimentos, por lo que dicha tributación procederá aunque sean recibidas por otros sujetos [de hecho, así lo ha admitido la Dirección General de Tributos (DGT) en relación, por ejemplo, con los ascendientes –respuesta a la Consulta vinculante V0453/2010, de 10 de marzo (NFC037591)–].

mismo que prevé la normativa es que podrá computar la cuantía pagada de forma independiente a la hora de aplicar la escala de gravamen del impuesto (tanto la general como la autonómica)<sup>9</sup>.

Así, de conformidad con los artículos 64 y 75 de la LIRPF, cuando el importe pagado por el contribuyente en concepto de alimentos a favor de los hijos sea inferior a su base liquidable general, se aplicarán las escalas independientes previstas en los artículos 63.1 y 74.1 de la LIRPF al importe de las anualidades por alimentos de forma separada, es decir, calculando la procedente cuantía en relación con el importe satisfecho y la relativa al resto de la base liquidable general.

La suma de ambas cantidades deberá reducirse con la cuantía que resulte de aplicar la correspondiente escala al procedente mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que como consecuencia de tal minoración, pueda resultar en ningún caso una cuantía negativa.

De este modo, al disgregar la base imponible en dos, el pagador consigue atenuar la progresividad que caracteriza al IRPF, es decir, que, al partir dos veces de cero a la hora de calcular la cuota, el tipo impositivo que corresponde resulta notablemente más bajo y, por consiguiente, ve reducida su tributación.

Sin embargo, conviene remarcar que, como consta expresamente en los artículos 64 y 75 de la LIRPF, únicamente podrán acogerse a dichas especialidades aquellas pensiones de alimentos que se satisfagan por decisión judicial, de modo que todas aquellas que no consten establecidas en una sentencia o convenio regulador ratificado no gozarán de ningún tipo de beneficio ni trato especial en cuanto a tales.

Por último, procede destacar la regulación que, directamente relacionada con las pensiones de alimentos a favor de los hijos, tiene el mínimo por descendientes que integra el denominado mínimo personal y familiar, es decir, aquella cuantía que queda libre de imposición por razón de descendientes con discapacidad o menores solteros de veinticinco años que, excluyendo las exentas, no tengan rentas anuales superiores a 8.000 euros (art. 58 de la LIRPF).

Al respecto, el artículo 56.1 de la LIRPF define el mínimo personal y familiar como «la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del

---

<sup>9</sup> Al respecto, el hecho de que no se permita la reducción en la base imponible del importe pagado en concepto de anualidades por alimentos a los hijos reconocidas judicialmente y sí en las pensiones compensatorias y demás pensiones de alimentos se explica justamente porque, a diferencia de estas últimas, las primeras se encuentran exentas del impuesto por parte del beneficiario, es decir, que las pensiones compensatorias y demás pensiones de alimentos no se encuentran sometidas a tributación en el IRPF de su pagador porque esta es asumida por parte del perceptor. Además, en este punto, el TC fue claro al señalar que el hecho de que no se permita la reducción de la base imponible del pagador si los destinatarios de la pensión alimenticia son los hijos pero sí en los demás casos no implica vulneración alguna del principio de igualdad, añadiendo que dicha exclusión cobra sentido en tanto que justamente equipara la situación de los progenitores separados o divorciados judicialmente «a la de todos los padres que por imperativo constitucional (art. 9.3 de la CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC) han de sufragar los gastos que ocasionan la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga» [STC 1/2001, de 15 de enero (NFJ010119)].

contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto», puntualizando el apartado 3 que será la suma del «mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad».

En concreto, el artículo 58 de la LIRPF señala que, a los efectos del mínimo por descendientes, se entenderán incluidas las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento conforme a la normativa civil, y que lo constituirán de 2.400 euros anuales por el primer descendiente, 2.700 euros anuales por el segundo, 4.000 euros anuales por el tercero y 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes, más 2.800 euros en los casos de menores de tres años o durante los tres primeros años de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, con independencia de la edad del menor.

Y en este punto procede destacar una de las reformas más importantes que ha incorporado la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en la LIRPF, pues, si bien la redacción anterior del mencionado artículo 58 también condicionaba la procedencia de este mínimo por descendientes a la convivencia efectiva de estos últimos con el contribuyente, únicamente concretaba que, entre otros casos que pudieran surgir, debía considerarse que había convivencia en los casos de descendientes dependientes que estuvieran internados en centros especializados.

Por consiguiente, aparecía, en primer lugar, la duda sobre qué ocurría en los casos de separación o divorcio de los padres, aunque son varias las contestaciones vinculantes a consultas que emitió la DGT clarificando tal extremo. En este sentido, puntualizó que el mínimo por descendientes en tales supuestos debía corresponder a quien tuviera atribuida la guarda y custodia de los hijos, según la sentencia de separación o el convenio regulador aprobado judicialmente, a la fecha del devengo del impuesto (es decir, a 31 de diciembre), ya que este era efectivamente el progenitor que convivía con los mismos<sup>10</sup>.

Asimismo, como consta en la contestación a la Consulta vinculante V0489/2010, de 15 de marzo (NFC037633), añadió que, por lógica correspondencia, cuando la guarda y custodia fuera compartida entre ambos progenitores, debería procederse al prorrateo por partes iguales del mínimo por descendientes, y ello con independencia de quién fuera el progenitor con el que estos convivieran a la fecha del devengo<sup>11</sup>.

No obstante, no eran pocos los problemas que planteaba dicha regulación, ya que dejaba sin ningún tipo de beneficio o especialidad a los progenitores que, sin tener la guarda y custodia reconocida, satisficieran anualidades por descendientes a favor de los hijos no reconocidas judicialmente [lo cual ya había sido declarado inconstitucional por la STC 19/2012, de 15 de febrero

<sup>10</sup> Al respecto, véase, por ejemplo, la respuesta a la Consulta vinculante V2039/2006, de 13 de octubre (NFC023726), o a la Consulta vinculante V0489/2010, de 15 de marzo (NFC037633).

<sup>11</sup> De hecho, así lo establece el artículo 61.1.ª de la LIRPF, al establecer que, «cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales».

(NCJ056426), en relación con la anterior LIRPF], y al mismo tiempo permitía, aparentemente, que los pagadores de pensiones por alimentos a los hijos reconocidas judicialmente que, además, tuvieran concedida la guardia y custodia compartida, se aplicaran las especialidades por las cuantías abonadas y la mitad del mínimo por descendientes.

De hecho, resulta de interés resaltar aquí la respuesta a la Consulta 1378/2002 de la DGT, de 23 de septiembre (NFC016892), ya que, si bien se basa en la antigua ley del impuesto (en concreto, en los arts. 51 y 62 de la ya derogada Ley 40/1998), al ser igual la regulación anterior a la presente reforma, también resultaba de aplicación. En concreto, puntualiza la citada contestación que, si se reconoce judicialmente que un cónyuge, además de una pensión alimentaria de carácter fijo a favor de los hijos, también se hará cargo de un porcentaje de los gastos extraordinarios que pudieran existir incluíbles bajo el concepto de «alimentos» que establece el artículo 142 del CC, podrá beneficiarse de las mismas especialidades contempladas hoy en los artículos 64 y 75 de la LIRPF por dicha cantidad. Además, la respuesta a la citada consulta va más allá y señala incluso que si dicho porcentaje es asumido por ambos cónyuges (aunque solo sea uno quien abone la pensión fija), ambos podrán acogerse a las mencionadas especialidades a la hora de tributar por el procedente importe.

Sin embargo, conviene resaltar que esta es la regulación que «aparentemente» procedía porque, a pesar del posicionamiento inicial de la DGT, acabó cambiando de postura, pues acabó defendiendo que el mínimo por descendientes era del todo incompatible con las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF. Además, añadió que los padres que tuvieran la custodia y compartida y, además, abonaran una pensión de alimentos a los hijos reconocida judicialmente deberían aplicar únicamente la mitad del mínimo por descendientes, estableciendo de este modo una incompatibilidad no prevista por la ley y negando todo margen de decisión<sup>12</sup>.

Así pues, y con el fin de poner fin a dicha problemática, el actual artículo 58 de la LIRPF se ha encargado de puntualizar que, a la hora de determinar la aplicación del mínimo por descendientes, «se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia (se sobreentiende que económica) respecto de este último», añadiendo, sin embargo, que ello no será así «cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta ley».

De este modo, la regulación hoy vigente permite que los progenitores que, sin tener la guardia y custodia reconocida, abonen anualidades por descendientes a favor de los hijos no reconocidas judicialmente puedan tener también derecho al mínimo por descendientes (si bien, en este caso, prorrateado con el progenitor con el que convivan los hijos), aunque deja a los pagadores de las pensiones reconocidas con acceso únicamente a las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF y sin la posibilidad de acogerse al mencionado mínimo y a los demás beneficios que de su aplicación dependen (como el mínimo por discapacitados o las deducciones por familia numerosa o por familiares con discapacitados a cargo –previstos, respectivamente, en los arts. 60 y 81 bis de la LIRPF–).

<sup>12</sup> Para un mayor análisis de tales extremos, véase el epígrafe V, «Un supuesto controvertido de la inminente regulación anterior: los casos de custodia compartida» del presente trabajo.

#### IV. LA INCONSTITUCIONALIDAD DECLARADA DE LA ANTERIOR ¿Y LA PRESENTE? REGULACIÓN

Entre los diferentes preceptos de la Ley 40/1998 cuya constitucionalidad se sometió a valoración por parte del TC, la única cuestión que fue declarada expresamente contraria a los principios recogidos en la CE fue la expresión «conviva con el contribuyente», con la cual el artículo 40.3 limitaba la procedencia del mínimo por descendientes.

No obstante, procede señalar que dicho condicionamiento no se incorporó de forma inédita por parte de la citada ley, sino que, como bien es sabido, ha estado presente en cada una de las diferentes leyes del IRPF. Así, y aunque en la primera Ley de 1978 no se exigía de forma expresa (pues empezó a contemplarse a partir de la de 1991), también derivaba del hecho de que los hijos que daban derecho a la correspondiente reducción (por entonces) de la cuota eran los que formaran parte de la unidad familiar, figura que exigía la convivencia como requisito *sine qua non* y que, al ser considerada sujeto pasivo del impuesto, impedía formar parte de dos a la vez (previsión que, como es lógico, se sigue contemplando el actual art. 82.1.2 de la LIRPF en caso de que se opte por la modalidad de tributación conjunta).

Sin embargo, cierto es que, durante la elaboración de la Ley 40/1998, tanto la propuesta contenida en la página 107 del informe de la Comisión para el estudio y la propuesta de medidas para la reforma del IRPF como, en consecuencia, el artículo 40.3 b) del Proyecto de Ley vinculaban la controvertida reducción por descendientes a la «dependencia» del contribuyente, aunque, finalmente, fue en la tramitación del texto definitivo en el Congreso cuando se sustituyó la «dependencia» por la «convivencia» sin que conste expresamente justificación alguna (y aún a pesar de que durante su tramitación en el Senado se propuso de nuevo el cambio).

Así pues, la problemática con dicha cuestión viene de lejos, y es que, por un lado, no son deseables los efectos de vincular la aplicación del mínimo por descendientes al mero hecho de tener un hijo discapacitado o soltero y menor de veinticinco años con unas rentas anuales inferiores a los 8.000 euros (pues procedería de forma indiscriminada incluso en los casos donde los progenitores no aportaran sustento económico alguno), pero, por el otro, no resulta fácil articular la forma de probar que realmente se hacen cargo del mismo si no es, como se ha previsto en relación con las pensiones de alimentos, mediante una resolución judicial.

De todos modos, como sintetizó el propio TC, el objeto sobre el que se centró la discusión constitucional por lo que aquí atañe fue el hecho de que, ante situaciones iguales (padres o madres que se hacen cargo del sostenimiento de los hijos comunes), la normativa tributaria les dispensa un trato dispar a la hora de aplicar la reducción por mínimo familiar, diferencia basada en el criterio de la «convivencia» y no del sustento económico real de los descendientes.

Así, tanto en la LIRPF anterior como en la LIRPF de 2006 antes de la presente reforma, el legislador atribuía el derecho a no someter a tributación los gastos que genera el mantenimiento de los hijos, no a quienes efectivamente los soportaban, sino exclusivamente al progenitor con

quien convivían, a pesar de que, como se recalca expresamente, el mandato constitucional de prestar asistencia a los hijos atañe tanto a los padres casados, separados o divorciados como aquellos a los que nunca les ha unido un vínculo matrimonial o este se ha declarado nulo, e incluso a los que se les haya excluido de la patria potestad y demás funciones tuitivas (art. 39.3 de la CE).

Por consiguiente, como señala el propio TC, «es evidente que la familia a la que manda proteger el artículo 39.1 de la CE nada tiene que ver con el hecho físico de la convivencia entre los miembros que la integran, de modo que no es posible admitir que el progenitor que no vive con sus descendientes pero que mantiene, por imposición legal o judicial, la obligación de prestarles asistencia de todo orden, quede excluido por esa circunstancia del ámbito de protección que exige aquel precepto constitucional» (dentro del cual, como es lógico, se encuentra el reconocimiento del mínimo personal y familiar exento de tributación).

Sin embargo, es de suma relevancia remarcar en este punto que el único trato que el TC consideró susceptible de someter a un juicio de constitucionalidad fue el de los padres que, sin convivir con sus hijos pero compartiendo su sustento económico, no contarán con un reconocimiento judicial que lo manifestara (lo que parecía también incluir a aquellos padres que, estando casados, no convivan con los hijos)<sup>13</sup>, pues, respecto a los progenitores que sí gozan del mismo, entendió que las especialidades que actualmente se siguen previendo en relación con las pensiones de alimentos a los hijos compensan su situación.

En concreto, y aunque con una motivación ciertamente cuestionable, señaló que la eventual problemática que podía comportar la vinculación del mínimo por descendientes a la convivencia carecía de «relevancia constitucional respecto de los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, pues la medida prevista en los artículos 51 y 62 de la Ley 40/1998 (actuales arts. 64 y 75), aunque distinta en su forma de articulación a la reducción impugnada, basándose en el criterio de la «dependencia económica», viene a producir un efecto equivalente, al minorar la tributación final mediante la reducción de la progresividad del impuesto».

Así pues, entendió que la única inconstitucionalidad susceptible de valoración atañía exclusivamente a los contribuyentes que, teniendo hijos que dependían económicamente de ellos, no convivieran con los mismos y no satisfacen anualidades por alimentos reconocidas judicialmente, supuestos que, de conformidad con la STC 113/2006, de 5 de abril (NFJ022180), no podían considerarse una mera excepción a la regla general «al no tratarse de "situaciones puntuales", esto es, de "supuestos patológicos", no previstos o no queridos por la ley».

Por consiguiente, y con base en la consolidada doctrina constitucional acerca del principio de igualdad, correspondía al TC realizar un triple examen para determinar su vulneración, empe-

<sup>13</sup> Piénsese en progenitores que no conviven con sus hijos por razones, por ejemplo, de trabajo o de estudios de estos últimos, aunque siempre que esta falta de convivencia no derivara del internamiento del menor en un centro especializado (pues, como ya se ha señalado, el art. 58.1 de la LIRPF preveía que en tales supuestos el mínimo por descendientes sí que debía proceder).

zando, en primer lugar, por la valoración del fin perseguido de la norma objeto de controversia. Así, y a pesar de que la finalidad de protección de la familia mediante la reducción de parte de los gastos que provoca el deber constitucional de asistencia de todo orden a los hijos es del todo legítima, resulta obvio que la exclusión de los mencionados contribuyentes no se ajustaba para nada a la misma, y es que no había razón alguna que pudiera justificar que se dejara sin ningún tipo de protección a un grupo importante de contribuyentes que prestan asistencia económica a sus descendientes por el solo hecho de no convivir con ellos.

De hecho, con base en estas últimas consideraciones, el TC también consideró en el segundo examen que la privación a los mencionados contribuyentes del mínimo por descendientes no resultaba en absoluto razonable, en tanto que la desigualdad que implicaba provenía de una diferencia entre situaciones que podían considerarse iguales (padres que se hacen cargo del sustento económico de sus hijos) y que carecía de una justificación objetiva y razonable (pues la mera no convivencia no era requisito ni lógico ni mucho menos suficiente).

En consecuencia, y tras considerar en el tercer examen que dicha desigualdad tampoco resultaba proporcional (en el sentido de que las consecuencias jurídicas que derivaban de tal distinción eran del todo inadecuadas y desproporcionadas de acuerdo con el fin de ofrecer protección económica a las familias y que, además, comportaban un resultado especialmente gravoso para los afectados), el TC acabó decretando que la expresión «conviva con el contribuyente y» de la letra b) del apartado 1 del artículo 40.3 de la Ley 40/1998 era claramente inconstitucional<sup>14</sup>.

Por último, conviene destacar que, a pesar de que sentencias como la STC 57/2005, de 14 de marzo (NFJ019351), hubieran señalado que, desde el punto de vista del artículo 39.1 de la CE, tan válido sería permitir la no tributación del coste de mantenimiento de los hijos como no permitirla, la propia STC 19/2012, de 15 de febrero (NCJ056426), puso de manifiesto que el reconocimiento a todos los ciudadanos de este mínimo vital no solo resultaba un elemento inescindible del principio de capacidad económica (y más en tributos que, como el impuesto sobre la renta, afectan a la renta integral de los sujetos), sino que también era «fruto de la justicia que como valor del Estado social y democrático reclama el artículo 1.1 de la CE, y como exigencia del sistema tributario impone el artículo 31.1 CE, en conexión directa con la garantía de la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y con la obligación de aseguramiento por los poderes públicos de la protección de la familia (art. 39.1 CE)».

Sin embargo, y aunque subrayó que no era competencia suya la decisión de cómo debía articularse la reducción por el mínimo familiar por descendientes, el TC también se aseguró de dejar claro que la mera supresión del requisito de la convivencia, sin más, no supondría una solución adecuada, pues «provocaría un derecho automático a la aplicación del mínimo familiar por todo descendiente soltero menor de veinticinco años con independencia de las circunstancias concurrentes, lo que ciertamente no se compadecería con la finalidad de la reducción prevista».

<sup>14</sup> En relación con la consolidada doctrina del TC respecto al principio de igualdad y el triple examen que exige la detección de su vulneración ante diferencias normativas, véanse, entre otras, las SSTC 46/1999, de 22 de marzo (NSJ005961); 200/2001, de 4 de octubre (NCJ051398); 39/2002, de 14 de febrero (NCJ052127), o 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237).

Así pues, este fue a grandes rasgos el análisis del TC a la hora de declarar inconstitucional la negación del mínimo por descendientes a los pagadores de pensiones de alimentos a los hijos no reconocidas judicialmente de la anterior LIRPF y, en consecuencia, de la redacción vigente hasta antes de la reforma de la LIRPF actual, por lo que debe destacarse una vez más el acierto del legislador al intentar acabar de una vez por todas con estas previsiones revestidas de inconstitucionalidad.

Además, procede remarcar que, conforme a la actual redacción del artículo 58 de la LIRPF, no se ha sustituido el requisito de la convivencia sin más, sino que el mismo se ha mantenido y se le ha equiparado la dependencia económica. Así, no solo se exime a los progenitores que tengan atribuida la guardia y custodia de sus hijos que eventualmente deban probar esta dependencia, sino que también se salva el peligro de generar un derecho automático a la aplicación del mínimo que, como apuntaba el TC, la supresión del requisito de la convivencia sin más comportaría.

Sin embargo, aún son varios los aspectos que actualmente deben detallarse y que, probablemente, se verán desarrollados a nivel reglamentario, como pueden ser la cuantía en la que se deberá manifestar dicha dependencia, cómo deberá probarse o si, a pesar de haber una notable diferencia entre el sustento económico que aportan los dos progenitores, el mínimo por descendientes deberá prorratearse (como parece) a partes iguales sin más.

De igual modo, conviene remarcar que, si bien con las nuevas previsiones se salva la inconstitucionalidad apuntada por el TC, también se abre un nuevo escenario susceptible de examen, y en el que, dicho sea de paso, no está del todo claro que respete la CE. Así, en primer lugar, procede recordar que el mínimo por descendientes conlleva la no sujeción a tributación de parte de las rentas indisponibles de los contribuyentes y no varía en función de la cuantía de las rentas obtenidas (es decir, consiste en una cantidad invariable determinada en función del número de hijos pero no de la riqueza de los sujetos), mientras que el hecho de aplicar por separado la escala estatal y autonómica a la cuantía satisfecha en concepto de alimentos y al resto de la base liquidable (reconocido a los contribuyentes que, aun satisfaciendo pensiones de alimentos reconocidas judicialmente, se les priva de la aplicación del mínimo) no impide la tributación de tales cantidades.

Asimismo, a diferencia del resto de contribuyentes, los sujetos privados de la aplicación del mínimo por tener que acogerse a tales especialidades no solo no verán exenta de tributación una parte de sus rentas indisponibles, sino que, además, se encontrarán privados también de los demás beneficios fiscales cuya aplicación va vinculada a la del mínimo por descendientes. Así, tampoco se podrán aplicar el mínimo por discapacidad de descendientes ni las nuevas deducciones por familia numerosa o por familiares con discapacitados a cargo (previstos, respectivamente, en los arts. 60 y 81 bis de la LIRPF), lo cual, además de agravar el riesgo en el que se encuentra el principio de capacidad económica, atenta claramente contra el principio de igualdad (ya que, a pesar de que estemos ante contribuyentes con situaciones económicamente iguales (con la obligación legal y constitucional de asumir la manutención y la educación de los hijos –y en su caso, además, discapacitados–), carece de toda lógica y justificación razonable que solo a unos se les prevean los mencionados beneficios por tales hechos).

De todos modos, cierto es que, para aquellas rentas más elevadas, las mencionadas especialidades pueden resultar más beneficiosas, por lo que, al aumentar los beneficios que conllevan a medida que las rentas obtenidas son mayores (pues su efecto es el de atenuar la progresividad del impuesto), se corre el riesgo, además, de que se acaben calculando las rentas en concepto de alimentos con el único fin de obtener la menor tributación posible.

Por consiguiente, y aunque el propio TC señaló en la STC 19/2012 (NCJ056426), de 15 de febrero, que la problemática que comportaba la vinculación del mínimo por descendientes a la convivencia «carece de relevancia constitucional respecto de los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, pues la medida prevista en los artículos 51 y 62 de la Ley 40/1998 (actuales arts. 64 y 75), aunque distinta en su forma de articulación a la reducción impugnada, basándose en el criterio de la «dependencia económica», viene a producir un efecto equivalente, al minorar la tributación final mediante la reducción de la progresividad del impuesto», cierto es que tal afirmación es del todo cuestionable, pues es obvio que el trato que reciben (y más actualmente) es realmente desigual<sup>15</sup>.

Así pues, y aunque la intención que ha llevado al legislador tanto a reconocer la aplicación del mínimo por descendientes a los pagadores de anualidades por alimentos no reconocidas judicialmente y a instaurar las nuevas deducciones por familia numerosa o por familiares con discapacitados a cargo sea loable, la actual tributación de las pensiones de alimentos a los hijos sigue no estando exenta de problemas, y es que, aunque se hayan solventado las principales carencias que la anterior planteaba, siguen surgiendo dudas acerca del pleno respeto a los principios de justicia tributaria.

## V. UN SUPUESTO CONTROVERTIDO DE LA INMINENTE REGULACIÓN ANTERIOR: LOS CASOS DE CUSTODIA COMPARTIDA

Como se ha puesto de manifiesto, la regulación del IRPF anterior a la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establecía, igual que ahora, que el pagador de pensiones de alimentos a favor de los hijos por decisión judicial, siempre que el importe pagado fuera inferior a la correspondiente base liquidable general, podía acogerse a las especialidades previstas en los artículos 64 y 75 de la LIRPF a la hora de aplicar las escalas del impuesto, si bien limitaba al cónyuge que, según la sentencia de separación o divorcio o el convenio regulador aprobado judicialmente, tuviera

<sup>15</sup> Además, como resalta HERRERA respecto a la citada sentencia, «no está claro qué entiende el tribunal por "equivalente". Desde luego, ambas medidas no "valen" lo mismo en euros para un concreto contribuyente. Lo que parece decir el Tribunal es que, desde los parámetros constitucionales "da igual" que se aplique una medida u otra. En otras palabras: todo "vale" siempre que se haga "algo". El que esto perjudique o favorezca de modo arbitrario a algunos contribuyentes no tiene relevancia alguna desde la perspectiva del Tribunal Constitucional». (HERRERA MOLINA, P. M.: «Las circunstancias personales y familiares en el IRPF a la luz de la reforma tributaria», en *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2.º, Madrid, 2014, pág. 18).

atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha del devengo del impuesto (art. 61.3.<sup>a</sup> de la LIRPF) la aplicación íntegra del mínimo por descendientes.

Sin embargo, igual sigue señalando el artículo 61.1, cuando la guarda y custodia sea compartida entre ambos progenitores, debía prorratearse el mencionado mínimo a partes iguales entre ambos progenitores, aunque en ningún caso se contemplaba expresamente cómo se debía proceder cuando uno de los progenitores abonara, además, una pensión de alimentos a los hijos judicialmente reconocida.

La práctica que venía siendo habitual en tales casos era la de entender la compatibilidad entre la aplicación del mínimo por descendientes con la especialidad reconocida en relación con las pensiones de alimentos, tal y como se desprendía, sin ir más lejos, de la mencionada respuesta a la Consulta 1378/2002 de la DGT, de 23 de septiembre (NFC016892). En ella, la DGT señaló que, si se reconocía judicialmente que el cónyuge que tenía atribuida la guardia y custodia de los descendientes (y que recibía una pensión fija de alimentos a favor de los mismos), debía hacerse cargo de un porcentaje de los gastos extraordinarios que pudieran existir incluíbles bajo el concepto de «alimentos» que establece el artículo 142 del CC, podría beneficiarse por dicha cuantía de las mismas especialidades contempladas hoy en los artículos 64 y 75 de la LIRPF.

No obstante, el conflicto que surgió al respecto y que todavía afecta a los contribuyentes cuya situación tributaria aún no ha prescrito se planteó a raíz del cambio de opinión de la DGT, quien pasó a entender que la aplicación del mínimo por descendientes era incompatible con las especialidades reconocidas a las pensiones de alimentos en favor de los hijos a la hora de calcular la cuota íntegra del IRPF estatal y autonómica. Así, a raíz del Informe 2008/41125, de 17 de junio de 2009 y constatándolo en la respuesta a la Consulta vinculante V0909/2012, de 26 de abril (NFC044349), la DGT dejó claro que «el tratamiento previsto por la ley del impuesto para las anualidades por alimentos a favor de los hijos (arts. 64 y 75) solo es aplicable cuando los progenitores no tengan derecho a aplicar el mínimo por descendientes por ellos», añadiendo, además, que en estos casos no había margen de decisión (es decir, que lo que debía aplicar el contribuyente es la mitad del mínimo personal y familiar).

En concreto, y con una motivación totalmente escasa y discutible, señalaba que «el reconocimiento genérico de las circunstancias familiares correspondientes a «hijos a cargo» a través del mínimo familiar hace que prevalezca el mínimo por descendientes sobre la aplicación de la escala de gravamen a las anualidades, aplicación esta que cabe entenderla como una respuesta del legislador a la inexistencia del mínimo por descendientes»<sup>16</sup>.

De este modo, la DGT se acogió a la presunta intención que llevó al legislador a reconocer las especialidades relativas a las pensiones de alimentos a favor de los hijos en la Ley 40/1998, alegando, a tal efecto, que las mencionadas especialidades solo se reconocieron para tratar de

<sup>16</sup> En el mismo sentido, véase la Consulta vinculante V0972/2013, 26 de marzo (NFC047252).

compensar a los progenitores que, al no tener atribuida la guardia y custodia de sus descendientes, se encontraban totalmente privados de aplicar cuantía alguna en concepto de mínimo por descendientes, es decir, de integrar toda cantidad por razón de la manutención de los hijos en aquella parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer necesidades básicas personales y familiares, no se somete a tributación.

Así, y aunque dicha voluntad no constaba ni en la exposición de motivos de la citada ley, la DGT entendió que, si se permitiera la compatibilidad entre la aplicación del mínimo y de las mencionadas especialidades, se estaría cometiendo una clara vulneración del principio de igualdad en relación con los progenitores que, casados o incluso sin vínculo matrimonial, convivieran y sustentaran económicamente a sus hijos, cuya única diferencia con los contribuyentes que podrían aplicarse ambos beneficios fiscales sería que el importe que deben abonar para el alimento de sus hijos se encuentra cuantificado en un documento rubricado por un juez.

De hecho, como se señalaba, procede recordar en este punto que, en opinión del propio TC, la justificación de excluir de la posibilidad de reducir de la base imponible del IRPF solo las anualidades de alimentos que, por decisión o ratificación judicial, sean a favor de los hijos es justamente esta, es decir, que resulta legítima en tanto que equipara la situación de los progenitores separados o divorciados judicialmente «a la de todos los padres que por imperativo constitucional (art. 9.3 de la CE) y legal (art. 110, 111 y 143 CC) han de sufragar los gastos que ocasionan la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga» [STC 1/2001, de 15 de enero (NFJ010119)].

No obstante, cierto es que a la hora de manifestar tales consideraciones, la DGT se amparó en la supuesta voluntad del legislador a la hora de redactar un precepto para sobreentender una incompatibilidad perjudicial para el contribuyente que en ningún caso se encuentra amparada por el derecho positivo, pues esta no se prevenía de forma expresa en ningún precepto vigente ni se desprendía de la lectura conjunta de los preceptos objeto de la presente discusión.

Así, se pretendía hacer valer una interpretación unilateral de la Administración para limitar un derecho de todos los contribuyentes [concretamente, el derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables –art. 34.1 o) de la LGT–], la cual, además, no contaba con ningún respaldo legal ni normativo.

Asimismo, teniendo en cuenta la progresividad del IRPF, es más que probable que en la mayor parte de los supuestos el acogimiento a las especialidades reconocidas a las cuantías pagadas en concepto de alimentos a la hora de calcular la cuota íntegra autonómica y estatal resulten más beneficiosas que la aplicación de la mitad del mínimo por descendientes<sup>17</sup>, motivo por el

<sup>17</sup> De hecho, así lo entiende la mayor parte de la doctrina, como es el caso de PÉREZ ROYO, I.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 470; o LASARTE LÓPEZ, R.: «Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en el IRPF», en *La familia ante el Derecho tributario*, Comares, Granada, 2005, pág. 236.

cual, al no permitir que sea el contribuyente el que decida a qué acogerse ante la supuesta incompatibilidad, deja a los padres custodios que abonen, además, una pensión alimentaria a favor de sus hijos en una situación de manifiesta desigualdad respecto a los no custodios.

Así, de seguir el criterio de la DGT, resultaba que, en la mayor parte de los supuestos, el padre no custodio que únicamente satisfacía una pensión de alimentos a favor de sus hijos resultaba fiscalmente más beneficiado que aquel que, además de la pensión, debía acarrear con los costes que supone la atención de sus hijos mientras estaban a su cargo, lo que también podría suponer una clara vulneración de la exigencia de tratar situaciones económicamente iguales de la misma manera que deriva del principio constitucional de igualdad (art. 14 de la CE).

Además, con independencia del texto legal, tan legítimo resulta defender que lo más correcto sería entender la comentada incompatibilidad, como afirmar que lo más adecuado desde un punto de vista constitucional sería el reconocimiento de la minoración de la base imponible del IRPF de todo gasto inculible bajo el concepto de «alimentos» regulado en el CC (con independencia del estado civil o de la situación de facto de los progenitores), pues, a fin de cuentas, todas estas cantidades serán, en puridad de conceptos, parte de la renta indisponible del contribuyente y, como tales, no deberían someterse a tributación.

De todos modos, y aun a pesar de compartir en parte la opinión administrativa, de lo que no puede haber duda alguna es que por encima de todo debe imperar el principio constitucional de legalidad (art. 9.1 de la CE), tanto en su vertiente administrativa (entendiéndola como la prohibición de la Administración pública de actuar por autoridad propia, es decir, exigiendo el pleno sometimiento al contenido de la ley –art. 103.1 de la CE–) como tributaria (en el sentido de que solo una norma con rango de ley puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria –art. 31.3 y 133.3 de la CE–).

Y es que, a pesar de que en relación con esta última consideración podría llegar a alegarse que, de conformidad con la discutible STC 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018), lo que se encuentra realmente dentro del principio de legalidad, que no rige de manera absoluta, es «el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo», la incompatibilidad aquí controvertida no se encuentra prevista en ninguna norma jurídica, por no mencionar que la actual Ley General Tributaria (LGT) es más que clara en este extremo y justamente enumera como materia incluida en la reserva de ley tributaria «el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales» [art. 8 d) de la LGT].

Asimismo, por su íntima relación con este principio, de admitir que la Administración pudiera decidir la inaplicación de beneficios fiscales amparados por la ley, también se estaría cometiendo un claro atentado al principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), cuya garantía exige por encima de todo que el ciudadano sepa en todo momento a qué atenerse

en sus relaciones con la Administración. Así, como afirma GARCÍA NOVOA, la seguridad jurídica implica, por un lado, la certeza «sobre cuál es la trascendencia jurídica de las decisiones del ciudadano» y, por otro, «la seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares»<sup>18</sup>. Y es sobre todo en esta segunda parte donde la incompatibilidad pretendida por la Administración vulnera tal principio, en tanto que supone la prohibición de la aplicación de un beneficio fiscal que en ningún caso contempla y ni siquiera insinúa la normativa.

Además, por si la argumentación aportada hasta el momento no fuera suficientemente convincente, de lo que no puede haber ninguna duda es de que la regulación de tales cuestiones no puede hacerse mediante las respuestas a consultas tributarias por parte de la DGT, ya que, si bien sus criterios podrán ser vinculantes para el resto de órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos, nunca podrán ser consideradas como fuente de derecho (art. 7 de la LGT) y no serán de obligado seguimiento ni para los tribunales ni para los obligados tributarios (art. 89 de la LGT).

De hecho, como recalca el apartado 4 del citado artículo 89 de la LGT, la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá simplemente carácter informativo, de modo que, si el obligado tributario quiere entablar recurso alguno contra los criterios contenidos, deberá hacerlo posteriormente contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de los mismos. E incluso para los propios órganos de la Administración su obligatoriedad no es absoluta, pues, como establece el artículo 68.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, las propias contestaciones a consultas podrán incorporar cambios de criterio administrativos, exigiendo únicamente que en las mismas se motive expresamente dicho cambio.

Y es que, a mayor abundamiento, esta posibilidad de cambio de opinión en relación con el supuesto aquí analizado ha tenido justamente lugar por parte de la DGT, en tanto que, como se ha puesto de manifiesto, en la contestación a la Consulta 1378/2002 de la DGT, de 23 de septiembre (NFC016892), entendió que el progenitor que tuviera reconocida la guarda y custodia de un descendiente y, además, se hiciera cargo de un porcentaje de los gastos extraordinarios subsumibles al concepto de «alimentos» del CC podría aplicarse, junto al mínimo por descendientes, las especialidades previstas en los actuales artículos 64 y 75 de la LIRPF a tales cantidades.

Por consiguiente, lo que debería haber hecho la Administración en caso de considerar que el texto de la LIRPF hubiera tenido que prever la mencionada incompatibilidad es proponer al Gobierno que impulsara la pertinente reforma normativa, y no hacer cargar al deudor con los costes de recurrir la pertinente liquidación, de probar las condiciones necesarias, de pagar la deuda o,

<sup>18</sup> GARCÍA NOVOA, C.: «Aplicación de los tributos y seguridad jurídica», en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pág. 238.

en su caso, aportar las garantías suficientes para acordar su suspensión y, lógicamente, de procurar hacerlo en plazo.

De todos modos, procede recordar finalmente que, como se ha puesto de manifiesto, la normativa actual ya contempla dicha incompatibilidad, del mismo modo que conviene aplaudir el reciente posicionamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) al respecto en contra de la opinión mantenida por la Administración. Así, en relación con la normativa vigente hasta el momento, la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014 (NFJ055272) señala que «el tratamiento previsto en los artículos 64 y 75 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es aplicable para las anualidades por alimentos satisfechas en virtud de decisión judicial a favor de los hijos en aquellos casos en los que el contribuyente que satisface las anualidades ostente la guarda y custodia compartida respecto de sus hijos, contribuyente que también tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes».

## VI. UNA PROPUESTA DE REFORMA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

Por todo lo expuesto hasta el momento, resulta evidente que, a pesar de las buenas intenciones de la actual reforma, la tributación de las pensiones de alimentos a los hijos reconocidas judicialmente necesita un replanteamiento de base, y es que su régimen actual sigue adoleciendo de cuestiones susceptibles de ser consideradas contrarias a la CE.

De todos modos, antes de entrar a valorar qué forma de tributación sería la más adecuada, procede recordar que, si bien el artículo 39.1 de la CE exige a los poderes públicos la protección económica de la familia, el propio TC ha señalado que en ningún caso están obligados a hacerlo mediante la permisón de que una parte de los gastos que comporta su asistencia no se someta a tributación<sup>19</sup>, aunque, ciertamente, resulta una opción más que adecuada teniendo en cuenta tanto los fundamentos que inspiran el IRPF como los propios principios de justicia tributaria. En realidad, así lo ha exigido también el propio TC aunque circunscribiéndose al ámbito del IRPF<sup>20</sup>, por lo que, a pesar de su aparente contradicción acerca de la obligatoriedad de reconocer un mínimo familiar, parece que no hay duda de que sí debe establecerse en el ámbito del impuesto.

No obstante, cierto es que apostar por un modelo de tributación que cumpla con el sentido del impuesto y los principios de la CE y que, al mismo tiempo, resulte operativo no es tarea fácil, y más teniendo en cuenta las múltiples posibilidades de facto en las que los progenitores se pueden en-

<sup>19</sup> En esta línea, véase la STC 1/2001, de 15 de enero (NFJ010119), o la STC 57/2005, de 14 de marzo (NFJ019351).

<sup>20</sup> Al respecto, en la misma STC 19/2012, de 19 de febrero (NCJ056426), el TC señala que la capacidad contributiva en el IRPF «debe producirse una vez superado un determinado umbral de renta que proteja la renta necesaria destinada a la satisfacción de las necesidades vitales del obligado tributario (renta vital de subsistencia), individualmente consideradas o, en su caso, de la unidad familiar».

contrar (con vínculo matrimonial o sin que haya existido nunca, separados o divorciados, con o sin reconocimiento judicial de la pensión de alimentos, con o sin guarda y custodia compartida, etc.).

Además, no hay que olvidar que, si bien los principios de justicia tributaria se predicán de todo el sistema, es en el ámbito del IRPF donde encuentran una mayor proyección<sup>21</sup>, y es de suma relevancia que los mecanismos que se articulen para no someter a gravamen la renta que resulte indispensable para cubrir las necesidades propias y familiares básicas (es decir, para dar cumplimiento al principio de capacidad económica) respeten por encima de todo el principio de igualdad.

Por consiguiente, procede valorar con detalle las diferentes alternativas de tributación que podrían proponerse para poder determinar cuál resultaría la más adecuada en términos de constitucionalidad:

- *Recuperando el requisito de la convivencia para la aplicación del mínimo por hijos pero permitiendo a los padres no custodios las especialidades previstas para la tributación de las cuantías satisfechas en concepto de alimentos a los hijos sin necesidad de reconocimiento judicial*

En este caso, debe remarcarse de entrada que, si bien la subordinación de la procedencia del mínimo por descendientes a la convivencia efectiva con los hijos es lo que precisamente ha sido declarado inconstitucional, ha sido únicamente porque dejaba sin posibilidad de reducción alguna a los progenitores no custodios que abonaban pensiones de alimentos sin estar reconocidas judicialmente, por lo que, al salvar tal extremo admitiendo que, siempre que puedan probar el sustento económico efectivo, se apliquen las mencionadas especialidades, podría salvarse la ineludible constitucionalidad.

De hecho, recuérdese que el propio TC ha reconocido la viabilidad de las especialidades previstas en relación con la tributación de las pensiones de alimentos a los hijos como forma de equiparar la situación de los progenitores que las satisfacen y no tienen derecho a aplicarse el mínimo por descendientes con los que sí lo tienen<sup>22</sup>, si bien, en realidad, las consecuencias que derivan de la aplicación de las mismas y de este último no son iguales (tanto a causa de su propio concepto como a efectos prácticos).

<sup>21</sup> Al respecto, véase, entre otras, la STC 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509), la cual entiende que, mediante el IRPF, «se 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 que impone el artículo 31.1 CE» y en «el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)».

<sup>22</sup> En este sentido, como se señalaba, la STC 19/2012, de 19 de febrero (NCJ056426), reconoció expresamente que la especialidad de tributación de las pensiones de alimentos a favor de los hijos judicialmente reconocidas, aunque es distinta en su forma de articulación a la del mínimo por descendientes, «basándose en el criterio de la «dependencia económica», viene a producir un efecto equivalente, al minorar la tributación final mediante la reducción de la progresividad del impuesto», motivo por el cual precisamente entendió que la vinculación a la conveniencia del mínimo por descendientes solo resultaba inconstitucional en relación con los padres cuyo sustento económico no se encontrara previsto en una resolución judicial.

Así, como se ha señalado, el mínimo conlleva la no sujeción a tributación de parte de las rentas indisponibles de los contribuyentes y no varía en función de la cuantía de las rentas obtenidas (es decir, consiste en una cantidad invariable determinada en función del número de hijos pero no de la riqueza de los sujetos), mientras que el hecho de aplicar por separado la escala estatal y autonómica a la cuantía satisfecha en concepto de alimentos y al resto de la base liquidable no impide la tributación de tales cantidades y los beneficios que conlleva aumentan a medida que las rentas obtenidas son mayores (ya que la ventaja que aporta es la de corregir la progresividad del impuesto).

Además, como se ha venido reiterando por parte de la DGT, conviene no olvidar que, en los casos de separación o divorcio, el mínimo por descendientes corresponderá a quien, según la sentencia o el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del impuesto<sup>23</sup>, de modo que el conjunto de los padres en tales casos, a diferencia de los progenitores casados, tendría derecho a la aplicación del mínimo y de las especialidades previstas por las pensiones de alimentos a favor de los hijos.

Y, en cualquier caso, de apostar por dicha opción, parecen evidentes los problemas prueba que plantearía el hecho de tener que justificar no solo la materialización de cada uno de los gastos sino también su vinculación con el concepto civil de alimentos, y es que, justamente, para evitar la inviabilidad que dicho sistema supondría, la normativa actual solamente admite como pensiones de alimentos a hijos a los efectos de aplicar las especialidades previstas aquellas que cuenten con reconocimiento judicial.

Así pues, y aunque limitando las especialidades relativas a las pensiones de alimentos a los padres no custodios se acabaría también con la problemática acerca de su eventual compatibilidad con el mínimo por descendientes, parece evidente que, con el fin de ofrecer un trato realmente ecuánime a todos los contribuyentes que se encuentren en situaciones económicamente iguales (concretamente, con la obligación legal y constitucional de asumir la manutención y la educación de los hijos), lo más lógico sería reconocerles las mismas previsiones, lo que implicaría acabar con las especialidades previstas para la tributación de las pensiones de alimentos a los hijos y reconocer con carácter general la posibilidad de minorar la base imponible del IRPF con toda cuantía incluíble bajo el concepto de «alimentos» regulado en el CC.

- *Reconociendo la posibilidad de minorar la base imponible del impuesto con toda cuantía incluíble bajo el concepto de «alimentos» regulado en el artículo 142 del CC con carácter general*

Teniendo en cuenta que, en puridad de conceptos, todas las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a los hijos forman parte de la renta indisponible del contribuyente y, como tales, no deberían someterse a tributación (con independencia del estado civil de los progenitores o de la situación en la que se encuentren), parece que, de entrada, esta sería la opción más fiel a los imperativos del principio de capacidad económica.

<sup>23</sup> Véase, entre otras, la respuesta a la Consulta vinculante V0972/2013, de 26 de marzo (NFC047252).

De hecho, como ya se ha señalado, la lógica de admitir tales cuantías como susceptibles de merecer un trato especial ha sido admitida por la propia DGT, quien, aunque refiriéndose a la anterior regulación, admitió, en la Consulta 1378/2002, de 23 de septiembre (NFC016892), que aquellos gastos que pudieran considerarse realizados en concepto de «alimentos» conforme al artículo 142 del CC (aunque excedieran la cuantía de la pensión fijada por ser de carácter extraordinario e incluso aquellos asumidos por el progenitor que recibiera tal pensión) debían gozar de las especialidades previstas para la tributación de las pensiones de alimentos a los hijos.

Además, como ha señalado el propio TC, si los poderes públicos optan por ofrecer la protección económica de la familia que les exige el artículo 39.1 de la CE mediante la permisión de que una parte de los gastos que comporta su asistencia no se someta a tributación, debe hacerse «sin establecer discriminaciones injustificadas entre sus potenciales destinatarios, al tratarse a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional —el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas—»<sup>24</sup>, de manera que es evidente que esta forma de tributación daría el mismo trato fiscal a todos los progenitores que se hicieran cargo de la efectiva manutención y educación de sus hijos, y que, en consecuencia, permitiría ofrecer el máximo respeto tanto al principio de igualdad como al de generalidad.

Sin embargo, cierto es que en este caso podrían traerse a colación las críticas relativas a la posibilidad de calcular la renta en concepto de alimentos con el único fin de obtener la menor tributación posible (vulnerando así la progresividad del impuesto) que SÁNCHEZ PEDROCHE achacaba a la tributación prevista para los «matrimonios rotos» por parte de la Ley 40/1998, ya que, si bien (como en la LIRPF actual) las pensiones alimentarias susceptibles de tributar beneficiándose de las especialidades contempladas debían estar reconocidas judicialmente, su cuantificación era del todo libre en tanto que podía derivar de un convenio regulador acordado por las partes y ratificado simplemente por el juez<sup>25</sup>.

Además, también parece cuanto menos cuestionable el auténtico respeto al principio de capacidad económica desde el punto de vista de la generalidad, pues es evidente que, en tanto que tales cuantías reducirían la base imponible del impuesto, siendo iguales las circunstancias personales y familiares que justifican la liberación de su tributación, cuanto mayores fueran las rentas de los contribuyentes y más gastos en concepto de alimentos hubieran podido realizar, más aumentaría la cantidad reducible (lo cual, aparte de comportar una regresión evidente en contra de la progresividad implícita en el IRPF, parece manifiestamente contrario al propio sentido de la existencia del mínimo personal y familiar).

De todos modos, como se apuntaba en el modelo anterior, el mayor impedimento ante esta forma de proceder radica en los problemas prácticos que entraña y que hacen de su efectiva via-

<sup>24</sup> STC 57/2005, de 14 de marzo (NFJ019351).

<sup>25</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta. Explicación de las normas vigentes*, Comares, Granada, pág. 275.

bilidad una mera utopía, tanto desde el punto de vista de los contribuyentes (que, en caso de ser requeridos, deberían tener que aportar medios de prueba suficientes de la materialización de cada gasto y de su inclusión en el concepto de alimentos del CC) como de la Administración (que se vería obligada a realizar procedimientos no sostenibles).

No obstante, como apunta SÁNCHEZ PEDROCHE al defender la aplicación separada de la tarifa del IRPF a las cuantías destinadas a la manutención de los hijos por parte de los padres no separados, podría salvarse en gran parte tal extremo «habida cuenta de que podrían fijarse unos topes razonables que permitieran cuantificar el mínimo exento personal de cada miembro de la familia»<sup>26</sup>, si bien ello no impediría que, igualmente, se tuviera que demostrar el sustento económico efectivo.

- *Desvinculando la aplicación del mínimo por hijos del requisito de la convivencia y supeditándolo a su sustento económico real*

Finalmente, teniendo en cuenta todo lo expuesto y los diferentes problemas que podrían plantear los modelos de tributación propuestos, parece que, ciertamente, la vinculación del mínimo por hijos previamente prefijado al efectivo sustento económico de los mismos (de forma que también deba prorratearse si la carga económica es compartida) resulta la forma más adecuada de gravar la renta realmente disponible por el contribuyente, tanto de conformidad con el principio de capacidad económica como con el de progresividad.

Así, al permitir la no tributación de tales rentas indisponibles, se daría pleno cumplimiento al principio de capacidad económica y, además, al consistir en un importe previamente prefijado con base en la consideración general de los gastos que acarrea el sustento mínimo de un hijo, se evitaría cualquier tipo de regresividad y se mantendría intacta la progresividad inherente en el IRPF.

Asimismo, el hecho de prever un mínimo conjunto también posibilitaría el máximo respeto a los principios de igualdad y generalidad, en el sentido de ofrecer idéntico trato a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación de tener hijos a cargo y superar, por consiguiente, las diferencias derivadas del requisito de la convivencia y del reconocimiento judicial de su deber (pues la obligación de sufragar los gastos de manutención y educación de los hijos se predica para todos los padres tanto a nivel legal –arts. 110, 111 y 143 del CC– como constitucional –art. 39.3 de la CE–)<sup>27</sup>.

Por último, y como punto especialmente importante, conviene remarcar que, a diferencia de los modelos anteriores, con esta opción de tributación también se haría viable la gestión del impuesto, en el sentido de que la determinación de la correspondiente cuantía no exigiría la prueba de cada gasto y de su vinculación con el concepto civil de alimentos, sino que, en tanto que se

<sup>26</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta. Explicación de las normas vigentes*, op. cit., pág. 470.

<sup>27</sup> En el mismo sentido, véase la STC 1/2001, 15 de enero (NFJ010119).

trataría de una cuantía predeterminada, únicamente implicaría que, en su caso, se pudiera probar que efectivamente hay sustento económico del hijo.

Y es que, además, no hay que olvidar que, en el supuesto de que los gastos sean compartidos, cada progenitor únicamente podría aplicarse la mitad del mínimo previsto, lo que no deja de ser una forma de control indirecta pero efectiva y susceptible de constatarse mediante un mero cruce de datos automatizado.

## VII. CONCLUSIONES

Como se ha podido observar, y a pesar de la reciente reforma tributaria, la actual normativa del IRPF relativa a la aplicación del mínimo por descendientes y a la tributación de las cantidades satisfechas en concepto de pensiones de alimentos a los hijos precisa de un replanteamiento profundo en tanto que, sin ir más lejos, puede resultar contraria a principios y derechos reconocidos en la propia Constitución.

Así, y aunque el propio TC ha señalado que la protección económica de la familia que el artículo 39.1 de la CE exige a los poderes públicos, no les obliga necesariamente a permitir que una parte de los gastos que comporta su sustento no se someta a tributación, cierto es que, como también ha reconocido, la conveniencia de su reconocimiento parece deducirse de los fundamentos que inspiran el IRPF y de los propios principios de justicia tributaria, pues, sin ir más lejos, no parece que deban formar parte de la capacidad económica que grava el IRPF justamente en forma de renta disponible.

Por consiguiente, y tras valorar las posibles formas de tributación de las rentas invertidas en el cumplimiento de la obligación legal y constitucional de manutención y educación de los hijos a la luz de la jurisprudencia constitucional, parece que el modelo más adecuado a los principios de justicia tributaria y, en especial, al principio de igualdad consiste en la desvinculación de la aplicación del mínimo por hijos del requisito de la convivencia y supeditándolo al sustento económico real (de forma que también deba prorratearse si la carga económica es compartida), acabando así también con las especialidades previstas para las cuantías satisfechas en concepto de pensiones de alimentos a los hijos reconocidas por resolución judicial.

Así, al comportar la reducción de la base imponible del IRPF y, en consecuencia, la no tributación de los gastos mínimos que se consideren indispensables para atender las necesidades básicas de los hijos, resulta la forma más adecuada de dar cumplimiento al principio de capacidad económica (ya que, ciertamente, tales cuantías no constituyen una renta disponible), del mismo modo que, al reconocerse con base en el sustento económico efectivo y no a la convivencia, se cumple con los principios de generalidad e igualdad.

Y también se respeta este último principio al constituir una cuantía invariable para todos los contribuyentes, de forma que, además, no se quiebra la progresividad del impuesto y se im-

pide la posibilidad de calcular la renta en concepto de alimentos con el único fin de obtener el mayor ahorro fiscal.

Por su parte, y a pesar de que el someter la aplicación del mínimo por hijos al sustento económico efectivo implica que, en su caso, este se deba poder demostrar, cierto es que resulta mucho más fácil que el probar gasto por gasto y su vinculación con el concepto civil de alimentos, de la misma forma que, en el caso de que los gastos sean compartidos, el hecho de que el otro progenitor únicamente pueda aplicarse la mitad del mínimo previsto no deja de ser una forma de control indirecta pero efectiva y susceptible de constatarse mediante un mero cruce de datos automatizado.

Por último, procede cerrar este estudio remarcando que, con base en la redacción anterior a la presente reforma de la LIRPF, no puede admitirse la incompatibilidad entendida por la Administración entre la aplicación de la mitad del mínimo por descendientes y las especialidades previstas en relación con las cuantías de alimentos satisfechas a los hijos en los casos de padres que, abonando pensiones alimentarias judicialmente reconocidas, tengan la guarda y custodia compartida, pues, a pesar de la conveniencia de que así pudiera preverse, el conjunto de principios constitucionales exige la íntegra aplicación del contenido de la ley. Y es importante reiterar tales consideraciones en relación con todos aquellos contribuyentes que se acogieron a los mismos y cuya situación tributaria aún no ha sido susceptible de prescripción.