

LA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN IRPF POR PENSIONES COMPENSATORIAS Y ANUALIDADES POR ALIMENTOS

NURIA PUEBLA AGRAMUNT

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
Abogada*

Extracto:

EL artículo analiza las pensiones compensatorias al ex cónyuge y las anualidades por alimentos a familiares o cónyuges, que se satisfacen en uno y otro caso en virtud de decisión judicial, desde la perspectiva de su aptitud para reducir la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se pretende ofrecer primero una breve guía del régimen sustantivo de las distintas situaciones de crisis del matrimonio, para evitar confusiones en cuanto a los conceptos en que las reducciones consisten, en la idea de que los términos utilizados por la Ley fiscal, que son los propios del Derecho civil, no siempre son conceptos con los que el operador jurídico en materia fiscal está familiarizado. Ello como introducción para, a continuación, ir desgranando la casuística que se puede plantear en la aplicación de estas reducciones, respondiendo a preguntas como qué se puede considerar pensión compensatoria y cómo se debe delimitar este concepto de otras cantidades que pueden satisfacerse, a quién se refiere la ley cuando habla de cónyuge, cuándo deben satisfacerse las cantidades para poder ser objeto de reducción en la base imponible, o qué significa que la ley exija que sean cantidades satisfechas por decisión judicial, todo ello con un enfoque no doctrinal sino muy práctico, en un texto cuajado de resoluciones de la Dirección General de Tributos y de sentencias de nuestros tribunales.

Palabras clave: base liquidable, reducción a la base imponible, pensión compensatoria y anualidades por alimentos.

TAX BASE REDUCTIONS IN THE INDIVIDUAL INCOME TAX DUE TO SPOUSAL SUPPORTS AND ALIMONIES

NURIA PUEBLA AGRAMUNT

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
Abogada*

Abstract:

THIS article discusses spousal supports and food annuities to family members or spouses, satisfied in both cases pursuant to court order, from the perspective of its ability to reduce the tax base of the Individual Income Tax. It aims to provide, first of all, a brief guide to the substantive rules of the various crises of marriage, to avoid confusion regarding the concepts that reductions comprise, in the idea that the terms used by the Tax Law, which also belong to Civil Law, are not always well known by the tax lawyer. The above is just an introduction to then going into cases and facts which may arise in implementing these reductions, answering questions like what can be considered spousal support and how to differentiate this concept from other quantities which can be fulfilled, who is a spouse according to law, when the quantities must be satisfied to obtain a reduction in the tax base, or what does it mean that the law requires these amounts to be paid by court order, all these with a non doctrinal approach but very practical, in a text studded with resolutions of the General Directorate of Taxes and judgments of our courts.

Keywords: payable base, tax base reduction, spousal support and alimonies.

Sumario

1. Encuadre de las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos entre las reducciones a la base imponible en el IRPF.
2. Protección fiscal de las situaciones de crisis de la institución familiar.
3. Delimitación del concepto «pensión compensatoria».
4. A quién se refiere la ley cuando habla de «cónyuge».
5. Cuándo deben satisfacerse las cantidades para gozar de reducción.
6. Qué significa que la ley exija «decisión judicial».
7. Qué «anualidades por alimentos» pueden ser objeto de reducción en la base imponible de quien las satisface.
8. Delimitación y especificación de los distintos conceptos por los que puede satisfacerse una obligación única.

1. ENCUADRE DE LAS PENSIONES COMPENSATORIAS Y LAS ANUALIDADES POR ALIMENTOS ENTRE LAS REDUCCIONES A LA BASE IMPONIBLE EN EL IRPF

Las cantidades que se satisfacen al ex cónyuge en concepto de pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos que se satisfacen a familiares o cónyuges, pero no a hijos, en virtud ambas de decisión judicial, son cantidades que reducen la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), de quien las satisface, al tiempo que suponen un rendimiento del trabajo para el que las percibe. En este trabajo abordaremos, no obstante, las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos sólo desde la perspectiva de quien las satisface, y por tanto, como una reducción a la base imponible para obtener la base liquidable en el IRPF.

Como es sabido y como define la Ley General Tributaria 58/2003 en su artículo 54, **la base liquidable de cualquier impuesto es la magnitud resultante de practicar en la base imponible las reducciones legales**, sobre la que se aplican los tipos de gravamen para obtener la cuota. Los importes que se restan de la base imponible no están exentos de tributación o no sujetos, sino que son cantidades que no van a ser objeto de imposición en la declaración y ejercicio de quien las practica, pero que van a tributar, bien posteriormente, como las cantidades que se aportan a un plan de pensiones, bien en sede de otro contribuyente, como es el caso de las pensiones compensatorias, a las que dedicamos estas páginas. En atención a la indisponibilidad que provocan en el contribuyente que las practica, el sentido de ambas tipologías de reducciones a la base imponible es servir, unas como **mecanismo de diferimiento del pago del impuesto**, otras como **medio para evitar la doble imposición**.

El Título IV de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), dedica a la base liquidable dos capítulos diferenciados, uno para cada tipología de reducciones que acabamos de enunciar: el Capítulo I regula las *reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento* (arts. 51 a 54) y el Capítulo II recoge la *reducción por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos* (art. 55). También son reducciones a la base imponible las aportaciones a mutualidades de previsión social de deportistas profesionales (que se regulan en la disp. adic. undécima de la LIRPF). Debe reconocerse que, si bien esta diferenciación de reducciones en función del objetivo al que sirven parecía clara, la misma se ha roto desde el momento en que en el Título V de la ley se contiene una reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos (art. 61 bis), que no guar-

da relación alguna con las anteriores, y en el Título IX se contiene la reducción por tributación conjunta, que tampoco se corresponde con estos mecanismos.

Como de cualquier esquema de liquidación impositiva se deduciría, la base liquidable en este impuesto sería el resultado de restar de la base imponible las reducciones previstas en la ley en estos preceptos. Ahora bien, dado que en el actual IRPF existen dos bases imponibles, habremos de distinguir, y llegaremos a dos bases liquidables, la del ahorro y la general, que serán el resultado de disminuir cada una de las bases imponibles en las reducciones legales. Es necesario saber, por tanto, previamente, dónde, en qué base imponible, se encuadra la reducción por pensiones compensatorias al cónyuge y por anualidades por alimentos.

Pues bien, la base liquidable general será el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente y por este orden, dos clases de reducciones: primero, las que se han configurado para atender a situaciones de dependencia y envejecimiento y que se regulan en los artículos 51 a 54, en la disposición adicional undécima de la ley y en su artículo 61 bis; después, las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos reguladas en el artículo 55 de la ley. Por tanto, **las pensiones compensatorias al cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas a favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, podrán ser objeto de reducción en la base imponible general.**

Con la ley hoy vigente, **tras aplicar estas reducciones, la base liquidable general no puede ser negativa**¹; si como consecuencia de su detracción se obtuviese una cantidad negativa, se consignará cero como resultado, y **el importe que no pueda reducirse se compensará con el que se corresponda con las bases liquidables generales positivas de los cuatro ejercicios siguientes.** La ley obliga a que esta compensación se efectúe en la cuantía máxima posible cada uno de los ejercicios siguientes, restricción que conlleva que en algunos casos no puedan aplicarse ventajas como, por ejemplo, deducciones en cuota. Tampoco puede practicarse la compensación fuera del mencionado plazo de los cuatro años.

La principal ventaja de la reducción por pensiones compensatorias al cónyuge y por anualidades por alimentos que no sean a favor de los hijos, como el resto de las reducciones que se practican sobre la base imponible general, es **que suponen un ahorro fiscal al tipo marginal del contribuyente que las practica**; esto es, un contribuyente con un tipo marginal del 43% que pague una pensión compensatoria de por ejemplo 10.000 euros anuales dejará de ingresar 4.300 euros.

Por su parte, la base liquidable del ahorro se obtiene disminuyendo la base imponible del ahorro en el remanente no reducido por insuficiencia de base imponible general, si lo hubiera, exclusi-

¹ Hasta 2001 las reducciones sí podían hacer negativa la base liquidable general. En ningún caso se podían practicar reducciones a la base imponible especial, que siempre coincidía con la base liquidable especial. En 2002 la posibilidad de que las reducciones hicieran negativa la base liquidable general quedó circunscrita a ciertas reducciones. De 2003 a 2006, si la base imponible general era negativa o cero, las reducciones no podían hacer negativa la base liquidable especial, pero podían practicarse en la especial sin tampoco hacerla negativa. En la nueva LIRPF se mantiene la prohibición de que las bases liquidables sean negativas por causa de las reducciones, pero ahora sólo se permite practicar en la base imponible del ahorro la reducción del artículo 55 de la ley.

vamente, de la reducción por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, así como por aportaciones a partidos políticos y entidades asimiladas. De modo que, mientras las reducciones por dependencia y envejecimiento se aplicarán exclusivamente sobre la base imponible general, **las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos pueden reducir la base imponible del ahorro, si hay remanente para ello.**

Eso sí, **la magnitud que resulte de esta minoración tampoco puede ser negativa, y en este caso no se prevé la compensación en los años siguientes**, por lo que de no poderse detraer en el ejercicio en que se satisfacen, la reducción se pierde, o dicho de otra manera, estas cantidades tributarán dos veces, en sede del pagador y en sede de su perceptor.

Con la excepción precisamente de las reducciones del artículo 55 por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos (lo que supone un tratamiento fiscal realmente favorable a las situaciones de ruptura matrimonial), la separación de los conceptos de base general y base del ahorro es evidente: no hay traslado de remanente alguno de la base liquidable general a la base liquidable del ahorro, argumento que abunda en la caracterización de este impuesto como dual.

2. PROTECCIÓN FISCAL DE LAS SITUACIONES DE CRISIS DE LA INSTITUCIÓN FAMILIAR

El artículo 55 de la Ley 35/2006, del IRPF, prevé la posibilidad de reducir la base imponible del impuesto en el importe de las pensiones compensatorias satisfechas a favor del cónyuge y de las anualidades por alimentos, excepto las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, y siempre que, en ambos casos, se satisfagan estas cantidades por decisión judicial.

Esta reducción no tiene ningún límite (más allá de que la base liquidable resultante, como hemos visto, no puede ser negativa). El legislador se muestra, con esta regulación, sensible a las situaciones de crisis de la institución familiar, y tiene en cuenta que «el contribuyente forma parte de una familia cuya protección merece un tratamiento fiscal favorable»².

La aplicación de estas reducciones no reviste complicaciones en cuanto al cumplimiento de los requisitos apenas mencionados (que sean cantidades satisfechas por decisión judicial y que no sean anualidades por alimentos a los hijos). **Las dificultades pueden presentarse en cuanto a la comprensión de los propios conceptos en que consisten las reducciones**, en la medida en que los términos utilizados por la Ley fiscal son los propios del Derecho de familia, con los que no siempre el operador jurídico en materia fiscal está familiarizado.

Dado el diferente régimen fiscal aplicable a las pensiones compensatorias y a las anualidades por alimentos, se considera conveniente la clara distinción de ambas, y para ello ha de entrarse, siquiera brevemente, en el **análisis sustantivo de las situaciones de crisis de la institución del matrimonio.**

² Así se expresaba en la Exposición de Motivos de la Ley 40/1998, del IRPF.

Porque, si bien es cierto que el Derecho tributario goza de autonomía en la definición y configuración de sus instituciones, no lo es menos que en este caso se remite a la legislación civil o foral, en su caso, y que por tanto el conocimiento de la misma es indispensable para su buena aplicación.

Las situaciones de conflictividad conyugal que pueden generar pensiones compensatorias y anualidades por alimentos son la **separación judicial**, la **nulidad** y el **divorcio**. Muy sintéticamente: la separación judicial, que como su nombre indica ha de ser decretada por el juez, se caracteriza por que la pareja se separa, pero el vínculo matrimonial no se extingue. En la nulidad el matrimonio desaparece, y aunque se admite que ha producido efectos jurídicos, se hace la ficción de considerar que no ha existido nunca. Con el divorcio, el matrimonio, que fue válido, se disuelve.

Estas tres situaciones han de ser admitidas y declaradas judicialmente; en consecuencia, **para que las cantidades eventualmente satisfechas en razón de estas situaciones puedan reducir la base imponible del impuesto, han de haber sido abonadas, en cualquier caso, por decisión judicial**, la cual puede o no tener base en un convenio regulador.

Las cantidades que pueden satisfacerse en casos de rupturas matrimoniales son pensiones compensatorias, anualidades por alimentos e indemnizaciones por nulidad. A continuación se hará una breve referencia a las mismas, tal y como están reguladas en el Código Civil, y aunque no se aludirá a la legislación foral, no debe olvidarse que las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas en el orden civil y que, en su caso, habría que estar a la regulación que las mismas hayan establecido (por ejemplo, en Cataluña, la Ley 9/1998, de 15 de julio, del Código de Familia ³).

La **pensión compensatoria a favor del cónyuge** se regula en los artículos 97 y siguientes del Código Civil, de acuerdo con los cuales supone una prestación cuya finalidad es evitar el desequilibrio económico que, en su caso, puede producirse entre uno y otro cónyuge con la separación o divorcio. Dado que no siempre con el divorcio uno de los cónyuges va a sufrir un descenso en el nivel de vida que hasta ahora venía disfrutando que sea merecedor de amparo, esta pensión no siempre existe: para que se conceda es necesario que el cambio en el nivel de vida se produzca en el momento de la ruptura (no por circunstancias sobrevenidas), que se solicite ante el juez, y que éste la otorgue. Es posible renunciar a la misma y no es necesariamente vitalicia, sino que su duración y su cuantía dependen de circunstancias tan variadas como la dedicación a la familia durante el matrimonio o la que se prevé en adelante, la duración del matrimonio, las respectivas situaciones y las perspectivas laborales de los cónyuges. Su cuantía puede modificarse si se producen alteraciones sustanciales en la fortuna de cualquiera de los cónyuges, y se extingue por ejemplo por contraer nuevo matrimonio.

La **indemnización por nulidad del matrimonio**, prevista en el artículo 98 del Código Civil, como su nombre indica es una indemnización, y no una pensión. Está prevista para compensar económicamente al cónyuge de buena fe que ha convivido con otra persona sin existir vínculo matrimonial. Aunque es de alguna manera análoga a la pensión compensatoria, en este caso no es necesario que se produzca el desequilibrio patrimonial que sí es necesario, sin embargo, en aquélla.

³ Alude al artículo 84 del Código de Familia catalán la Resolución de la DGT 391/2004, de 24 de febrero (NFC034127).

Las **anualidades por alimentos**, reguladas en los artículos 142 a 153 del Código Civil, son aquellas que están obligadas a darse en determinadas situaciones y recíprocamente los cónyuges, los descendientes, los ascendientes y los hermanos, constituyendo todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica; los alimentos comprenden también la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor y aun después cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable. Su cuantía guarda relación con los medios de que dispone quien la satisface y con las necesidades de quien la percibe, por lo que mientras dure puede aumentar o disminuir. Supone, para el perceptor, un derecho irrenunciable e intransmisible, y para quien la satisface una obligación que debe mantener incondicionalmente.

Pues bien, de las anteriores, **sólo las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos** (con excepción de las satisfechas a los hijos), **declaradas ambas por decisión judicial, tendrán incidencia en la base liquidable**. A este respecto, debe decirse que el régimen fiscal de las situaciones de ruptura conyugal, que reconoce sólo reducción de la base imponible del IRPF a los conceptos mencionados, y que considera exentos los alimentos percibidos por los hijos, ha sido refrendado –en cuanto a que no hay vulneración del principio de igualdad– por el Tribunal Constitucional, en Sentencias 57/2005, de 14 de marzo (NFJ019351) y 33/2006, de 13 de febrero (NFJ021671).

Quedan fuera de la reducción, pues, otros **conceptos, como las medidas provisionales** que pueden haber sido decretadas por el juez al admitir la demanda, que no son tenidas en cuenta por la Ley del Impuesto, o **las cantidades que puedan pagarse en caso de separación de hecho**⁴ o de **nulidad matrimonial**⁵. Más dudoso es el caso de otras cantidades que pueden estar previstas en leyes civiles de alguna Comunidad Autónoma y que no sean exactamente equivalentes, como ocurre con Cataluña con la llamada «compensación económica por razón de trabajo»⁶.

Sentadas las premisas conceptuales básicas, conviene ahora adentrarse en el análisis de cada uno de los conceptos empleados por la Ley del Impuesto que pueden generar o han generado dificultades interpretativas en su aplicación, supuestos de difícil delimitación merecedores de aclaración y hasta controversias ante los tribunales. Así, por ejemplo, cuando la norma habla de pensiones compensatorias «al cónyuge», ¿se está refiriendo sólo a las que pueden abonarse en caso de separación

⁴ Resolución de la DGT V1302/2006, de 30 de junio (NFC023266).

⁵ Resolución de la DGT V0922/2006, de 11 de mayo (NFC022716).

⁶ Por ejemplo, el artículo 41 del Código de Familia vigente en Cataluña, aprobado por Ley 9/1998, de 15 de julio, establece la llamada «compensación económica por razón de trabajo», que la DGT en Consulta 391/2004, de 24 de febrero (NFC034127), considera no puede reducir la base imponible, al no tratarse de la pensión compensatoria a que se refieren tanto el artículo 97 del Código Civil (Común) como el artículo 84 del Código de Familia (Catalán) (JUR 2004\113418). Sin embargo, el TSJ de Cataluña, en sentencias reiteradas viene diciendo que «tanto la dedicación a la familia como la colaboración con el trabajo a las actividades mercantiles, industriales o profesionales del otro cónyuge se contempla en el artículo 97 del Código Civil como elementos para la determinación de la pensión compensatoria y que éstas son "circunstancias equivalentes a las previstas en el artículo 41 del Código de Familia"; que la pensión compensatoria puede ser sustituida por una cantidad alzada y, además, que precisamente lo que se compensa en el supuesto del artículo 41 es la "insuficiente o inexistente retribución del trabajo", admitiendo la reducción de la base imponible, pues "de mantenerse y llevarse hasta las últimas consecuencias, la argumentación del TEARC, resultaría que en la hipótesis de separación de bienes (recordemos que es el régimen económico matrimonial primario existente en Cataluña) nunca habría lugar a reconocer la existencia de una auténtica pensión compensatoria"» [SSTSJ Cataluña de 28 de marzo de 2007 (JUR 2007\243756) y 27 de marzo de 2008 (JT 2008\555)].

judicial (pues sólo en ese caso sigue habiendo vínculo y por tanto «cónyuge») o alude también a las cantidades que se satisfacen al «ex cónyuge», en caso de divorcio?; o cuando la norma menciona «decisión judicial», ¿es necesario que esta decisión sea una «sentencia»?; y cuando la ley dice «satisfechas», ¿a qué momento se refiere, al del abono efectivo?

3. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO «PENSIÓN COMPENSATORIA»

Según el Código Civil, **sólo es pensión compensatoria la que corresponde al cónyuge al que la separación o divorcio produce un desequilibrio económico en relación con el otro cónyuge que implique un empeoramiento de su situación con respecto a la que tenía constante el matrimonio.** La clara delimitación o especificación del concepto por el cual se obliga un cónyuge a satisfacer un importe a otro es importante, puesto que **cantidades que se satisfagan por otras causas** (excepto las anualidades por alimentos) **no van a ser objeto de reducción de la base imponible** del impuesto: así, por ejemplo, el levantamiento de las cargas familiares o las «cargas del matrimonio» a que se refiere el artículo 90 del Código Civil –reguladas en el Código Civil con referencia a las responsabilidades de los patrimonios conyugales, en los artículos 1.318, 1.362 y 1.348 del Código Civil, y que son los gastos de interés común que origina la vida familiar⁷–; y ni siquiera la compensación por el desequilibrio que temporalmente le causa a un cónyuge la separación, al encontrarse, en ese momento, en situación provisional de excedencia laboral, por no tener la naturaleza de pensión compensatoria⁸. Tampoco las «medidas provisionales» con carácter previo a la sentencia tendrán efecto sobre la base imponible, aunque se permite la reducción de las cantidades satisfechas por este concepto cuando una sentencia haya reconocido expresamente su procedencia con carácter retroactivo y siempre que hayan sido cantidades pagadas desde la presentación de la demanda de separación⁹.

Para la Dirección General de Tributos es imprescindible que **conste clara y expresamente la naturaleza de la obligación con la denominación oportuna, así como la determinación concreta de la cuantía de la pensión compensatoria**, siendo necesario en caso de duda acudir al juez para que especifique la misma, y sólo resultando posible su reducción de la base imponible desde que dicha especificación haya sido realizada por el juez mediante sentencia¹⁰.

⁷ Resolución de la AEAT 126797 del programa Informa. Resolución de la DGT 1830/1999, de 7 de octubre (NFC010344) y 359/2000, de 29 de febrero (NFC036299).

⁸ Resolución de la DGT 270/2002, de 19 de febrero (NFC016101).

⁹ Sólo a las cantidades pagadas desde la fecha de la presentación de la demanda y en ningún caso las cantidades que se hubieran podido satisfacer antes de presentar la demanda de separación («cargas del matrimonio») podrán ser objeto de reducción. Resolución de la AEAT 126799 del programa Informa y Resolución de la DGT 523/2000, de 9 de marzo (NFC011246), apenas citada.

¹⁰ Resolución de la DGT 1717/2001, de 19 de septiembre (NFC036295): «Ahora bien, con fecha 2 de noviembre de 1998 se dicta nueva sentencia judicial por la que se revisan las cantidades inicialmente acordadas, al haber cambiado la situación económica de la esposa, que serán satisfechas en concepto de pensión compensatoria, a la vez que se declara que, pese a la denominación expresada en el convenio, lo realmente pactado, aunque se expresase equivocadamente, fue el abono de una pensión compensatoria a la esposa y alimentos a las hijas del matrimonio, sin delimitar importes. No obstante, la imposibilidad de determinar las cuantías respectivas supone, a menos que en algún momento posterior se especificasen judicialmente las mismas, que el consultante no pueda practicar reducción alguna en su base imponible. Esta

Los Tribunales de Justicia, todo hay que decirlo, se muestran, sin embargo, mucho más flexibles en la exigencia de este requisito ¹¹, insistiendo en que debe analizarse la naturaleza de la pensión satisfecha, más allá de su *nomen iuris* ¹², lo cual es no sólo lógico, sino coherente con el artículo 13 de nuestra Ley General Tributaria.

Dice la DGT, citando Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 1992, que **las indemnizaciones que traen causa en la nulidad matrimonial del artículo 98 del Código Civil tampoco reducen la base imponible**, por no corresponderse ni con la pensión compensatoria ni con la obligación de alimentos ¹³. Y es que, efectivamente, respecto a la naturaleza de la indemnización, el Tribunal Supremo, en la mencionada sentencia, mantiene que «la indemnización que dicho artículo 98 del Código Civil reconoce no es de naturaleza alimenticia, ni tampoco se corresponde a la pensión compensatoria que refiere el precepto 97 de aquel cuerpo legal, sino que más bien se trata de que en cierto sentido una equitativa reparación económica equilibradora de los amplios y variados desajustes que pueda ocasionar la nulidad de un matrimonio por la extinción de un proyecto común de vida de los esposos afectados, que no ha ido consolidándose en los años de convivencia, hasta producir su desaparición».

No obstante, la no procedencia de la reducción es lógica, pues para la Administración tiene la consideración de pérdida patrimonial en el pagador y de ganancia en el perceptor, siendo el periodo de generación en ambos casos el tiempo transcurrido desde la celebración del matrimonio hasta el momento en que, con efectos retroactivos, éste es anulado.

La pensión compensatoria puede consistir tanto en la entrega de una pensión mensual como revestir otras modalidades, y la casuística, como veremos, es tremendamente variada. El artículo 99 del Código Civil determina que «en cualquier momento podrá convenirse la sustitución de la pensión fijada judicialmente por la constitución de una renta vitalicia, el usufructo de determinados bienes o la entrega de un capital en bienes o en dinero», sin que sea necesaria convalidación judicial alguna del acuerdo para que civilmente el mismo sea válido. Si se diera alguno de estos casos, lo entregado en sustitución de la pensión tendría el mismo tratamiento fiscal que la pensión compensatoria, pues «una cesión patrimonial

especificación judicial de la cuantía correspondiente a pensión compensatoria se produce con la Sentencia de 2 de noviembre de 1998. En consecuencia, el consultante podrá reducir su base imponible en el importe de las cantidades satisfechas en concepto de pensión compensatoria a partir de esta última fecha».

- ¹¹ STSJ Madrid de 22 de mayo de 2008 (JUR 2008\213250): «respecto de la ex esposa, el divorcio extingue el vínculo matrimonial y en esta situación no hay cargas del matrimonio, por lo que cabe entender que el pago del alquiler de la vivienda que ésta también ocupa tiene por objeto compensar la peor situación económica que pasa a tener tras el divorcio y encaja en el concepto que recoge el artículo 97 del Código Civil, que regula la pensión a que tiene derecho el cónyuge al que la separación o el divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro y que si reduce la base imponible».
- ¹² STSJ Madrid de 26 de febrero de 2008 (JUR 2008\198897): «Como ya ha tenido ocasión de declarar esta Sala en anteriores ocasiones, y concretamente respecto del hoy recurrente –Sentencia de 30 de noviembre de 2006– "el tenor literal del artículo 71.2 de la Ley 18/1991 es claro al proclamar, en lo que aquí interesa, que sólo puede reducirse de la base imponible el importe de la pensión compensatoria a favor del cónyuge, en cuyo concepto no pueden incluirse las contribuciones para el levantamiento de las cargas familiares, si bien para incluir concretas cantidades en uno u otro concepto no hay que seguir necesariamente el *nomen iuris* empleado, sino que debe atenderse a la verdadera finalidad perseguida por el órgano judicial que establece la obligación de pago", lo cual lleva a este Tribunal a considerar como pensión compensatoria las cantidades mensuales establecidas en beneficio de su esposa y en atención a su situación económica, permitiendo su reducción en el IRPF, al hallarse fijada judicialmente».
- ¹³ Resolución de la DGT V0922/2006, de 11 de mayo (NFC022716).

realizada en tales condiciones no puede caber duda de que equivale a una propia pensión compensatoria, aunque no tenga carácter anual o periódico y se consume en un solo acto»¹⁴, con la particularidad de que, de ser así, se imputará exclusivamente en el ejercicio en que se produzca.

Es posible, por tanto, reducir la base imponible cuando la pensión se sustituya, por ejemplo, por la *entrega de un capital en bienes o en dinero*¹⁵, lo que tendrá la ventaja en el perceptor de que podrá gozar de la reducción del 40% prevista para las rentas calificadas reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo¹⁶. Cuando se capitaliza una pensión, la DGT es extremadamente rigurosa al exigir que conste expresamente el capital que sustituye a la pensión¹⁷, aunque los tribunales se muestran más flexibles¹⁸. La reducción operará en el periodo impositivo en que se satisficiera la prima única o el pago único, es decir, que será en el ejercicio en que se satisficiera cuando procederá la práctica de la reducción (en una y otra base imponibles), lo que puede suponer una ventaja, en función de su efecto sobre la progresividad del impuesto, pero también un perjuicio si, por ejemplo, el contribuyente no tiene base general suficiente y tiene base imponible del ahorro, ya que en este caso la pensión satisfecha supondrá un ahorro fiscal al 18%, cuando de otra forma podría haber llegado a ser del 43%¹⁹.

Nótese que, en el supuesto de que lo entregado en concepto de pensión compensatoria sean bienes inmuebles, podrán eventualmente producirse ganancias patrimoniales en quien efectúe la entrega, por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor en el momento de la entrega. No obstante, el impacto fiscal de esta operación queda neutralizado por el hecho de que la minoración de la base imponible se imputará en su totalidad en ese mismo ejercicio en que se produzca la cesión.

En ocasiones, la pensión se sustituye por la *constitución de un seguro de renta vitalicia de prima única*, lo cual tampoco impide la minoración de la base imponible del cónyuge que la constituye²⁰.

También podrá reducirse la base imponible en este concepto si la pensión compensatoria se concreta en la *cesión de la propiedad de la vivienda en la que reside el ex cónyuge* y en el *pago de*

¹⁴ STS de 24 de octubre de 1998, Sala de lo contencioso-administrativo (NFC006967). Véase también la STSJ de la Comunidad Valenciana de 8 de marzo de 2002 (NFC012231), en la que la Sala, con base en la autonomía de la voluntad existente en el ámbito civil a la hora de acordar la modalidad de pago de la pensión compensatoria, acepta que la sustitución del pago de una pensión mensual por la entrega de una cantidad de dinero en efectivo, válida civilmente, sea trasladable al ámbito fiscal, sin necesidad de convalidación judicial, y afirma que «si el artículo 99 del Código Civil permite sustituir pensión por capital, sin exigir convalidación judicial, difícilmente puede interpretarse la norma fiscal con dicha exigencia, pues donde la ley no establece un determinado requisito no puede exigirse el mismo por la Administración (...) Si el ordenamiento jurídico deja a la autonomía de la voluntad de los cónyuges el fijar la modalidad económica compensatoria (pensión mensual o capital en efectivo), su traslado al ámbito fiscal no puede ser diferente, con un nivel de exigencia formal más restrictivo y con una interpretación de la Administración que, en la práctica, viene a contradecir las normas civiles de las que trae causa». La reducción en este caso se practicará por el importe de los bienes entregados.

¹⁵ Resolución de la DGT V1546/2005, de 22 de julio (NFC030395).

¹⁶ Resolución de la AEAT 126800 del Informa.

¹⁷ Resolución de la DGT 270/2002, de 19 de febrero (NFC016101).

¹⁸ STSJ Madrid de 21 de noviembre de 2002 (JT 2002\1126).

¹⁹ Resolución de la DGT 1057/2004, de 21 de abril (NFC019093), que dice seguir el criterio mantenido en las anteriores Consultas números 1409/1998 (NFC008653) y 2131/2003 (NFC027271).

²⁰ Resolución de la DGT 1057/2004, de 21 de abril (NFC019093).

las cuotas de amortización del préstamo hipotecario constituido sobre la vivienda ²¹. Nada obstaría, tampoco, a que para el pago de la pensión se constituyera un usufructo sobre bienes del obligado a su pago, en cuyo caso fiscalmente la reducción se realizaría por el valor del usufructo en el momento de su constitución. También sería posible, por ejemplo, reducir la base imponible cuando la pensión se sustituya por la satisfacción de las cuotas de capital e intereses del préstamo hipotecario.

Caso distinto es el de la atribución por convenio regulador del uso de la vivienda familiar al ex cónyuge y a los hijos, pues este uso se atribuye civilmente en atención al interés de los hijos y no del ex cónyuge, constituyendo una partida incluida en las obligaciones de alimentos a favor de aquéllos. Por ello, los gastos inherentes al uso de la vivienda por el ex cónyuge que convive con los hijos no reducen la base imponible ²².

Otro supuesto en que podría admitirse la reducción de la base imponible por pensión compensatoria sería aquel en que la misma consistiera en la aportación por un cónyuge de cantidades al plan de pensiones del otro o en la cesión de las prestaciones recibidas una vez acaecida la contingencia correspondiente ²³.

Para cuando expresamente, además de la pensión compensatoria, un contribuyente se hace cargo del préstamo hipotecario de la que era su anterior vivienda familiar, la AEAT considera que la obligación de pagar las cuotas del préstamo hipotecario de la vivienda familiar no se puede equiparar al concepto de pensión compensatoria, definido en el Código Civil, sino que nos encontramos ante un «levantamiento de las cargas familiares», concepto que no da derecho a reducir la parte general de la base imponible. En consecuencia, por el pago del préstamo hipotecario de la vivienda familiar no puede practicarse reducción alguna. Si bien, téngase en cuenta que, a partir del 1 de enero de 2007 los contribuyentes, en caso de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial pueden practicarse la deducción por adquisición de vivienda habitual por las cantidades satisfechas para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden ²⁴.

4. A QUIÉN SE REFIERE LA LEY CUANDO HABLA DE «CÓNYUGE»

Cuando la ley habla de pensiones compensatorias «a favor del cónyuge», **debe entenderse que se refiere tanto a las satisfechas al cónyuge** (es decir, a las que se pagan cuando hay separación judicial) **como las satisfechas al ex cónyuge** (que son las que proceden cuando hay divorcio).

Debe reconocerse que una interpretación estricta del precepto legal llevaría a dejar fuera del mismo las pensiones satisfechas tras una declaración de divorcio, pues en puridad, tras el mismo, al

²¹ Resolución de la DGT 521/2001, de 13 de marzo (NFC012693); STSJ Cataluña de 24 de abril de 2008 (JT 2008\774).

²² Resolución de la DGT 514/2003, de 9 de abril (NFC017649).

²³ Como puede deducirse de la Consulta de la DGT V0806/2008, de 17 de abril (NFC029013).

²⁴ Resolución 126798 del Informa, citando la Consulta de la DGT 514/2003, de 9 de abril (NFC017649).

estar el matrimonio disuelto y no existir vínculo, no puede hablarse tampoco de «cónyuges», sino de «ex cónyuges». Sin embargo, no se ha llegado a tal extremo de literalidad, y la propia DGT admite la reducción en caso de divorcio ²⁵, como no podría ser de otra manera, teniendo en cuenta que ni siquiera la legislación civil es siempre precisa y distingue el concepto de cónyuge y ex cónyuge ²⁶.

Ahora bien, **las cantidades satisfechas a la ex pareja de hecho**, aunque lo fueran en virtud de un convenio regulador elevado a público ante notario, **no reducen la base imponible de quien las satisface**, al no caber en el concepto de cónyuge ni en el de ex cónyuge ²⁷. Puede recordarse a este respecto cómo, en esta línea, las parejas de hecho no pueden hacer declaración conjunta, al exigir la ley que sólo los cónyuges no separados legalmente puedan optar por la misma. Ello es de alguna manera paradójico cuando nos encontramos ante leyes autonómicas como la Ley de Andalucía de parejas de hecho, que equipara las mismas con los matrimonios a efectos de los tributos cedidos y especialmente en el Impuesto sobre Sucesiones ²⁸.

Caso distinto es el de las leyes que han equiparado jurídicamente a las parejas de hecho con los matrimonios, como la Ley Foral de parejas estables de Navarra, que ha modificado la Ley Foral del IRPF incluyendo, como reducciones a la base imponible, las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge o pareja estable y las anualidades por alimentos ²⁹. Salvo estas excepciones (que en realidad no son tales, pues son regulaciones de una ley distinta a la estatal del IRPF que constituye el objeto de nuestro estudio), las Comunidades Autónomas no pueden modificar la ley estatal, pues no tienen competencias normativas sobre reducciones en la base del impuesto estatal.

También debe interpretarse en sentido estricto la expresión «satisfechas al cónyuge» desde el punto de vista del pagador, que no puede ser otra persona que un cónyuge (en caso de separación judicial) o ex cónyuge (si hay divorcio). Las cantidades que un contribuyente pueda asumir pagar por otra persona (en virtud de una novación subjetiva de una obligación) no reducirían la base imponible de aquél, pues la reducción regulada lo es sólo a favor del cónyuge. Y ello aun cuando el artículo 101 del Código Civil establece que «el derecho a la pensión no se extingue por el solo hecho de la muerte del deudor».

Es el caso en el que por ejemplo la pensión compensatoria no es satisfecha por un cónyuge a otro, sino por los hijos a su madre, en virtud de una subrogación de la posición de aquéllos en la de su padre, que ha resuelto algún tribunal. Entre los argumentos para negar la reducción están, tanto la autonomía de que gozan las normas tributarias respecto de las que se integran en otros sectores o ramas del ordenamiento, como los principios de inalterabilidad de los elementos de la obligación tributaria y de indisponibilidad del crédito tributario, además del hecho de que las reducciones en la

²⁵ Resolución de la DGT 1409/1999, de 27 de julio (NFC010038).

²⁶ Véase el mismo artículo 97, regulador de la pensión compensatoria en caso de separación o divorcio, cómo se refiere exclusivamente al cónyuge.

²⁷ Resolución de la DGT 575/2001, de 19 de marzo (NFC012180).

²⁸ Ley 5/2002, del Parlamento de Andalucía, y artículo 8 de la Ley 10/2002, de la misma Comunidad Autónoma.

²⁹ La Ley Foral 6/2000, de 3 de julio, de Igualdad jurídica de las parejas estables modificó el IRPF. En Navarra se permite la reducción de cantidades satisfechas por este concepto a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del sujeto pasivo, establecidas ambas por decisión judicial, así como las cantidades legalmente exigibles satisfechas a favor de la pareja estable.

base imponible tienen la naturaleza de bonificaciones o exenciones parciales, lo que obliga a la aplicación del precepto de la Ley General Tributaria que explicita que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones ³⁰.

5. CUÁNDO DEBEN SATISFACERSE LAS CANTIDADES PARA GOZAR DE REDUCCIÓN

La ley establece que, para reducir la base imponible del IRPF, **las cantidades han de haber sido «satisfechas» en el ejercicio en que se pretenda la reducción**. Con esta regulación se pretende que exista una correlación temporal entre las cuantías que reducen la base imponible del contribuyente que las satisface y las que tributan en quien las percibe, pero para ello se requiere **que en ese ejercicio se haya producido efectivamente el pago**, no bastando con que exista obligación de hacerlo si éste no se ha producido ³¹.

No obstante, no debe olvidarse que, para que las pensiones tengan esta implicación fiscal, es requisito *sine qua non* el que se paguen por decisión judicial. Por ello, *si se pagan cantidades con anterioridad a que sean exigibles por sentencia* o convalidación judicial del convenio regulador, su importe, aunque haya sido «satisfecho en el ejercicio», no podrá ser objeto de reducción en ese momento en la base imponible de quien las satisface, por no haberlo sido en virtud de decisión judicial.

La DGT admite, eso sí, la procedencia de la reducción de la base posteriormente, en el ejercicio en que se dicte la resolución judicial, entendiéndose que será sólo en este momento cuando se puedan entender cumplidos los dos requisitos ³². Ciertamente, en este caso se rompe la correlación temporal a la que antes hacíamos mención, pues el perceptor de la pensión sí deberá integrarla como rendimiento en el ejercicio en que la perciba, aunque no exista resolución judicial, rigiendo para éste el criterio de caja, pero debe reconocerse que sólo de esta manera pueden entenderse concurrentes los requisitos legales para que proceda la reducción.

Caso distinto es el de la sentencia judicial que lo que hace es ratificar un convenio regulador previo. En este caso, la DGT considera que las cantidades *satisfechas con anterioridad a la ratificación*, y que habrán debido ser imputadas por su perceptor en los ejercicios en que se cobraran, reducirán la base imponible del pagador de cada uno de los ejercicios en que las hubiera satisfecho, debiendo solicitar en este caso la rectificación de las autoliquidaciones presentadas ³³.

Siguiendo el criterio de reducción en el ejercicio del pago efectivo, si en virtud de la sentencia se pagasen las pensiones establecidas en el convenio regulador desde la presentación de la demanda,

³⁰ Caso resuelto por STSJ de Baleares de 29 de octubre de 2002 (NFJ013412).

³¹ Resolución del TEAC de 27 de marzo de 1998, en recurso extraordinario para unificación de criterio (NFJ006482).

³² Resolución de la DGT 1409/1998, de 31 de julio (NFC008653).

³³ Resolución de la DGT 523/2000, de 9 de marzo (NFC011246).

que no se hubieran pagado con anterioridad a la sentencia de ratificación, se reducirá la base imponible en el ejercicio en que se satisfagan ³⁴.

Por el mismo criterio, cuando en un ejercicio se abonen cantidades en concepto de *actualizaciones de pensiones compensatorias de años anteriores*, el pagador reducirá su base imponible ese año en que las ha satisfecho, aunque el perceptor deba imputar las rentas, en virtud del artículo 14.1 a), al periodo impositivo en que fueran exigibles ³⁵.

6. QUÉ SIGNIFICA QUE LA LEY EXIJA «DECISIÓN JUDICIAL»

Todo lo que no se satisfaga por decisión judicial no tendrá trascendencia a efectos de aminorar la base imponible. Por tanto, como tiene manifestado la AEAT, no podrá reducirse la base imponible en el importe de las cantidades satisfechas con anterioridad a la sentencia judicial, pues éstas no se habrán satisfecho realmente en virtud de tal decisión del juez ³⁶.

Eso sí, puede aclararse que, cuando **la ley exige**, para que puedan ser objeto de reducción, que las cantidades sean «satisfechas por decisión judicial», **no obliga a que la fijación de las cuantías se haya hecho por sentencia. Se admite que sean importes a los que las partes han llegado mediante convenio regulador, siempre que hayan sido aprobados por el juez**, o incluso si se fijaron por *transacción judicial*. Así lo viene admitiendo la DGT en contestaciones a consultas reiteradas a lo largo de los años ³⁷. También nuestros tribunales han insistido en la necesidad de que haya «intervención judicial» para que proceda la reducción, sin que sea necesario que la misma consista necesariamente en un pronunciamiento por sentencia ³⁸.

Tampoco es necesario que la sentencia que fije la pensión compensatoria sea dictada por un tribunal español, siendo **válida a efectos fiscales una pensión fijada por un tribunal extranjero**. Es decir, que lo importante es que se trate de una obligación que por su naturaleza y su causa sea equivalente a la pensión compensatoria de nuestro Código Civil ³⁹.

Lo anterior conduce a la idea que late en la regulación: que deben ser cantidades impuestas, obligatorias, de modo que las cantidades que se satisfagan por mera voluntad o *animus donandi* a

³⁴ Resolución de la DGT 523/2000, de 9 de marzo, ya citada (NFC011246).

³⁵ Resolución de la DGT V0924/2008, de 9 de mayo (NFC029549).

³⁶ Resolución 126796 del programa Informa. Hace referencia a la Consulta de la DGT V1302/2006, de 30 de junio (NFC023266).

³⁷ Por todas, véase por ejemplo la Consulta V1988/2005, de 6 de octubre (NFC032465).

³⁸ Entre otras, véase la STSJ de Baleares de 17 de septiembre de 2002 (NFJ013160). En la STSJ de la Comunidad Valenciana de 8 de marzo de 2002 (JT 2002\982), la Sala interpreta que un acuerdo transaccional sustitutorio de una pensión compensatoria acordada inicialmente por sentencia, al ser válido civilmente, tiene eficacia en el ámbito fiscal. También entra en el concepto de decisión judicial el auto de ejecución, cuando es en el mismo donde se reconoce la pensión [STSJ Murcia de 20 de noviembre de 2002 (JUR 2003\16238)].

³⁹ Resolución de la DGT V0706/2008, de 8 de abril (NFC029005). Ello puede plantear algún problema de prueba, como el que resuelve la STSJ Aragón de 25 de julio de 2007 (JUR 2008\139890), donde la sentencia de divorcio, dictada por un tribunal civil de la República Argentina, había sido aportada al procedimiento de otorgamiento de exequátur promovido por el recurrente y reconocido por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo.

modo de liberalidad, no tienen relevancia a efectos de este impuesto. Obviamente ello sin perjuicio de su eventual impacto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como por ejemplo la cantidad que abona el ex cónyuge al hijo de su ex mujer habido en un matrimonio anterior ⁴⁰.

Mención expresa debe hacerse al caso de las actualizaciones de los importes de las pensiones. A efectos de la reducción, debe cuidarse especialmente que la actualización de la pensión sea también obligatoria, puesto que puede llegarse a poner en duda la procedencia de la reducción si no consta especificada en el convenio o sentencia la procedencia de la actualización, y podría considerarse también una liberalidad ⁴¹.

7. QUÉ «ANUALIDADES POR ALIMENTOS» PUEDEN SER OBJETO DE REDUCCIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DE QUIEN LAS SATISFACE

La Ley del IRPF sólo permite reducir la base imponible a quien satisface anualidades por alimentos a parientes o al cónyuge, pero no a quien lo hace en favor de los hijos. Se trata de una reducción establecida por el legislador por razones técnicas, y por ello la mencionada exclusión está plenamente justificada, teniendo en cuenta que las cantidades que el progenitor abona a los hijos por decisión judicial están exentas de tributación en este impuesto en sede de estos últimos. De no ser así, la norma fiscal haría de mejor condición al progenitor separado o divorciado que paga estas anualidades que al que convive con sus hijos y sufraga igualmente los gastos de manutención, educación, vestido, etc.

Por tanto, **sólo las anualidades por alimentos satisfechas a otras personas que no sean los hijos** (cónyuges, ascendientes, descendientes y hermanos) **podrán reducir la base imponible, y siempre que se satisfagan, no por mera voluntad del contribuyente, sino por decisión judicial**. La ley es tajante al establecer que nunca podrán ser objeto de reducción las cantidades abonadas a los hijos en cumplimiento de una resolución judicial, pero, por ejemplo, sí podrá ser objeto de reducción el importe que abona un hijo a su padre, cantidad que, en lógica coherencia técnica, deberá tributar en sede de su perceptor. Por esta misma razón, si se fijara una obligación de alimentos de un abuelo a su nieto, también podría ser objeto de reducción de la base imponible de aquél, puesto que se trataría de un descendiente, aunque no de un hijo, y puesto que no sería una renta exenta en sede del nieto.

En puridad, las cantidades que puedan abonarse en caso de nulidad matrimonial o en caso de divorcio no podrían considerarse «anualidades por alimentos», dado que el Código Civil sólo permite exigirlos a quien, no siendo pariente, tiene la condición de cónyuge; dado que con la nulidad el estatus de cónyuge se considera que nunca se ha tenido, y que con el divorcio, el mismo desaparece, en sentido estricto sólo procederían estas anualidades en caso de separación matrimonial. No obstante, la DGT ha admitido la posibilidad de reducir la base imponible del contribuyente divorciado que satisfacía alimentos a quien fue su esposa, no así de las cantidades que abona para el «levantamiento de las cargas familiares» ⁴².

⁴⁰ Resolución de la DGT V2185/2007, de 16 de octubre (NFC027758).

⁴¹ STSJ Asturias de 12 de junio de 2001 (JT 2001\1154).

⁴² Resolución de la DGT 1830/1999, de 7 de octubre (NFC010344).

8. DELIMITACIÓN Y ESPECIFICACIÓN DE LOS DISTINTOS CONCEPTOS POR LOS QUE PUEDE SATISFACERSE UNA OBLIGACIÓN ÚNICA

Dado que sólo los conceptos, *strictu sensu*, mencionados por la Ley del Impuesto y que se han analizado en las páginas precedentes, darán lugar a reducción de la base imponible del IRPF, **es deseable que conste especificado en la sentencia o en el convenio regulador el concepto por el que alguien se obliga a pagar a otro ciertas cantidades**, ya que si, por ejemplo, no consta expresamente el reconocimiento de una pensión compensatoria, la Administración no aceptará la reducción de la base imponible ⁴³.

El problema no se plantea desde el punto de vista civil, ámbito en el cual los conceptos son claramente diferentes. El conflicto se produce porque **la Administración tributaria se opone a la admisión de reducciones de la base imponible cuando las sentencias o convenios no delimitan los conceptos a que se corresponden las rentas pagadas** ⁴⁴ o no especifican las cantidades que corresponden a cada uno de los perceptores (caso frecuente, por ejemplo, cuando en concepto de «cargas familiares» se impone la obligación de un pago único a la esposa e hijos), por entender que «no es posible fijar un criterio administrativo de reparto, ya que la cuantía total ha sido fijada judicialmente atendiendo a las circunstancias concretas del cónyuge e hijos, aunque posteriormente se fijase una cifra global» ⁴⁵.

En la práctica, parece venir entendiéndose por la Agencia que si las sentencias no especifican la naturaleza de la obligación, se entenderá que todo el importe corresponde a anualidades por alimentos a favor de los hijos, y que si no se especifican los beneficiarios de las anualidades por alimentos ni su distribución, éstas corresponderán en todo caso a los hijos.

También es cierto que, en alguna ocasión, la DGT ha admitido una reducción basándose en una certificación del Secretario del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción en la que se expresa qué parte se destina a pensión compensatoria a favor del ex cónyuge ⁴⁶.

Hay tribunales económico-administrativos que, sin embargo, entienden que procede la reducción en proporción al número de beneficiarios ⁴⁷. El TEAC por su parte ha negado a veces esta posibilidad, alegando que al no estar definida en la sentencia de divorcio la cantidad que corresponde a cada una de las personas afectadas, no es factible practicar reducción alguna, ante la imposibilidad de determinar las cuantías respectivas ⁴⁸. Más específicamente, el TEAC, resolviendo recurso extraordinario para unificación de criterio, considera que cuando el uso de la vivienda se atribuye al ex cónyuge y a los hijos conjuntamente, no podrá considerarse, salvo que se diga expresamente, que haya

⁴³ Resolución de la DGT 1658/2003, de 17 de octubre (NFC018740).

⁴⁴ Entre tantas, Resolución de la DGT 1658/2003, de 17 de octubre (NFC018740).

⁴⁵ Resolución de la DGT 1955/1999, de 22 de octubre (NFC036297).

⁴⁶ Resolución de la DGT 1648/1998, de 15 de octubre (NFC008642).

⁴⁷ Así, por ejemplo, Resoluciones del TEAR de Andalucía de 27 de mayo de 1997 (NFJ005674) y de 30 de octubre de 1997 (NFJ006075) y TEAR de Cataluña de 5 de noviembre de 1997.

⁴⁸ Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006 (NFJ035498).

cantidad alguna en concepto de pensión compensatoria, pues el uso de la vivienda familiar se atribuye por las normas civiles prioritariamente en atención al interés de los hijos ⁴⁹.

Por su parte, los tribunales de justicia también utilizan criterios de prudencia y proporcionalidad, y muchas veces distribuyen entre los beneficiarios las cantidades que la sentencia no distingue ⁵⁰, aunque otras consideran necesario, para que pueda minorarse la base imponible, que el convenio especifique claramente qué cantidades van al cónyuge en concepto de pensión compensatoria, con el argumento de que sólo los alimentos a favor de los hijos son contenido necesario de un convenio de este tipo ⁵¹. A estos efectos, por algunos órganos jurisdiccionales se han empleado las reglas de atribución de rentas establecidas para las comunidades de bienes y consecuentemente y en defecto de pacto, se ha considerado la distribución de las rentas por partes iguales entre cónyuge e hijos para efectuar la reducción de la base imponible con esta proporción ⁵².

Hay tribunales que, sin embargo, han llegado a exigir que la cantidad que se pretende sea reducción de la base imponible por ser pensión compensatoria, debería haber sido ingresada en una cuenta del propio cónyuge, negando la reducción porque la cantidad se ingresaba en la cuenta de uno de los hijos mayores de edad ⁵³.

Como en tantos otros temas, estamos aquí básicamente ante un problema de prueba. Si no se diferencia la parte destinada a anualidades por alimentos a los hijos y parte correspondiente a la pensión compensatoria, será aquel que pretenda hacer valer su derecho quien deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Y en este sentido, considero que puede afirmarse que, cuando las cantidades no se han especificado ni repartido, corresponde a la Administración probar que se trata exclusivamente de una prestación a favor de los hijos y no imputar al actor la carga de la prueba de la no concurrencia de dicho requisito ⁵⁴.

⁴⁹ Resolución del TEAC de 14 de enero de 2000 (NFJ008823), aplicada posteriormente en Resolución del mismo Tribunal 4 de abril de 2003 (NFJ014610) y por Tribunales Superiores de Justicia como el de Cataluña [en Sentencia de 11 de mayo de 2006 (NFJ024402)] y el de Madrid [en Sentencia de 23 de diciembre de 2005 (NFJ022541)].

⁵⁰ STSJ Galicia de 19 de junio de 2002 (JT 2002\1527). Posteriormente, el mismo Tribunal, en Sentencia de 23 de mayo de 2006 (JT 2007\1034), dice que «no se hace preciso mayor esfuerzo dialéctico para comprender la naturaleza compensatoria de aquel componente a favor del ex cónyuge» y considera «razonable» el 50% imputado por éste a pensión compensatoria y, en consecuencia, a reducir la base imponible.

⁵¹ STSJ Canarias de 20 de mayo de 2002 (NFJ016406).

⁵² STSJ Castilla y León (Valladolid) de 11 de enero de 2008 (NFJ028340), siendo ésta su doctrina reiterada [en Sentencias de 29 de noviembre de 2003 ó 31 de enero de 2006 (NFJ022649) y 31 de marzo de 2006].

⁵³ STSJ Madrid de 17 de abril de 2006 (NFJ023545).

⁵⁴ Así resolvió la Sentencia del TSJ de Canarias de 9 de abril de 1999 (NFJ007988). En la sentencia puede leerse: «aunque el acta de la Inspección goza de presunción de veracidad, y a partir de ese significado puede producir el efecto de trasladar sobre el administrado la carga de la prueba, esa idoneidad probatoria no existe en el supuesto enjuiciado, pues como dice la STC 76/1990, el valor probatorio de las actas "sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias", tesis que es de arraigo constante en las SSTs».