



Universidad de Valladolid



Facultad de Derecho

Máster en Abogacía

Dictamen sobre los efectos fiscales del divorcio con hijos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Presentado por:

Zulema García Heredero

Tutelado por:

Antonio Arenales Rasines

Valladolid, enero de 2023.

ÍNDICE

1. PRESENTACIÓN Y OBJETO DEL DICTAMEN.....	3
2. ANTECEDENTES DE HECHO DEL CASO.....	4
3. ASPECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE ENTRAN EN JUEGO EN EL SUPUESTO PLANTEADO	6
3.1 TRIBUTACIÓN CONJUNTA	6
3.2 MÍNIMO POR DESCENDIENTES	9
3.3 DEDUCCIÓN DE ANUALIDADES POR ALIMENTOS.....	10
4. APLICACIÓN AL CASO CONCRETO	11
4.1 ANÁLISIS DE LA POSIBILIDAD DE APLICACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA: VÁLIDEZ Y FECHA DE EFECTOS DEL CONVENIO REGULADOR DE DIVORCIO	11
4.2 APLICACIÓN DEL MÍNIMO POR DESCENDIENTES Y DE LA DEDUCCIÓN DE LAS ANUALIDADES POR ALIMENTOS.....	16
4.2.1. REQUISITOS E INCOMPATIBILIDADES. LA OPCIÓN MÁS BENEFICIOSA FISCALMENTE	16
4.2.2 POSIBILIDAD DE APLICACIÓN SUCESIVA EN UN MISMO EJERCICIO	18
5. PROCEDIMIENTO A SEGUIR.....	21
5.1 VÍA ADMINISTRATIVA	21
5.1.1. ANTE LA AEAT	21
5.1.2 ANTE EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO.....	23
5.2 VÍA JUDICIAL	25
5.2.1 EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO	25
5.2.2 LAS COSTAS PROCESALES	29
6. CONCLUSIONES Y DICTAMEN FINAL	32
7. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES CONSULTADAS.....	34

1. PRESENTACIÓN Y OBJETO DEL DICTAMEN

El objeto del presente dictamen es dar respuesta a las dudas planteadas por un cliente que está siendo objeto de un procedimiento de comprobación limitada en relación con una de sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF). En concreto, la comprobación se refiere a ciertos aspectos fiscales derivados de su reciente divorcio, por lo que el objetivo fundamental de este dictamen es aclarar en qué casos los cónyuges separados pueden optar por la tributación conjunta, así como la posibilidad de aplicar ciertos beneficios fiscales como el mínimo por descendientes y la deducción por anualidades por alimentos.

Generalmente, en los procesos de crisis matrimonial en España, cuando dos cónyuges se divorcian y se les atribuye la guarda y custodia compartida de los hijos menores de edad, no se suele establecer ningún tipo de pensión de alimentos. Sin embargo, existen casos en los que, puesto que se considera que uno de los cónyuges sufre un desequilibrio económico, como consecuencia de esa ruptura conyugal, se impone una pensión de alimentos en favor de los hijos para los momentos en los que se encuentran con ese progenitor con menos capacidad económica.

En el caso que se expone a continuación planteamos una de las situaciones más comunes que surgen tras las rupturas de pareja. Concretamente, la adjudicación de la custodia de los hijos menores de edad, así como el establecimiento de una pensión de alimentos en favor de los hijos menores.

Por otro lado, mediante el presente trabajo también se pretende explicar todo el procedimiento y pasos a seguir que lleva consigo la iniciación de un procedimiento de comprobación limitada por parte de la AEAT, tanto en la vía administrativa como el procedimiento a seguir en la vía judicial, así como las costas derivadas de proseguir con los meritados procedimientos.

Los procedimientos contra la AEAT son, cuanto menos, en los que más dudas e inseguridad se perciben por parte del cliente, que ve como invencible a la Administración Tributaria, independientemente de si tienen razón o no o de si cumplen con la ley o no. Por ello, considero que una labor esencial por parte de los abogados debe ser explicar con absoluta claridad este tipo de procedimientos, su viabilidad y sus costes para que los ciudadanos no teman defender sus derechos e intereses ante la poderosísima AEAT.

2. ANTECEDENTES DE HECHO DEL CASO

1º. D. Alejandro Vargas García y Dña. Juliana Vázquez Moreno, residentes en Valladolid, llevan casados desde 2010. De dicho matrimonio nacieron dos hijas Paula y Sara, de 10 y 12 años.

En el año 2017, D. Alejandro y Dña. Juliana deciden poner fin a su matrimonio y firman un convenio regulador de mutuo acuerdo en el mes de septiembre. En dicho acuerdo establecieron un régimen de custodia compartida con respecto de sus hijos. A pesar de dicho régimen de custodia compartida, debido a la diferencia de ingresos entre D. Alejandro y Dña. Juliana, decidieron establecer una pensión de alimentos de 200 euros por cada hija, que debía satisfacer D. Alejandro, mensualmente.

Finalmente, el referido convenio regulador es aprobado por decisión judicial mediante la sentencia de divorcio, que adquirió firmeza el 28 de enero de 2018.

Por otro lado, D. Alejandro tiene otro hijo procedente de su primer matrimonio, Pablo, de 16 años, del que no tiene la custodia y por el que satisface una pensión de alimentos de 500 euros mensuales.

2º. D. Alejandro y Dña. Juliana tienen conocimientos básicos en cuanto a fiscalidad y conocen los beneficios de hacer una tributación conjunta, por lo que deciden que se turnarán anualmente para incluir a sus hijos en sus respectivas declaraciones del IRPF, siendo D. Alejandro quién le correspondiese hacerlo ese primer año de separación, el 2017.

3º. Una vez llegada la campaña de renta, D. Alejandro presenta su autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2017 optando por la tributación conjunta con sus dos hijos, la aplicación de la mitad del mínimo por descendientes, así como de la deducción por anualidades por alimentos.

4º. Unos meses después, ya finalizado el plazo de presentación del IRPF, D. Alejandro recibe una carta de la AEAT en la que se le comunica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con su autoliquidación del IRPF del 2017, donde le indican lo siguiente:

- La reducción practicada en la base imponible general por tributación conjunta es incorrecta, de acuerdo con el artículo 84.2.3º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF).
- El importe de las anualidades por alimentos a favor de los hijos satisfechas por decisión judicial es incorrecto, según establecen los artículos 64 y 75 de la LIRPF.
- La cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable general es incorrecta, de acuerdo con el artículo 63.1 de la LIRPF.
- La cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable general es incorrecta, de acuerdo con el artículo 74.1 de la LIRPF.
- Se ha ejercido incorrectamente la opción de tributación individual o conjunta, de acuerdo con los artículos 82 y 83 de la LIRPF.
- Según los datos de los que dispone esta Administración, a 31 de diciembre de 2017 su estado civil era casado ya que la sentencia de divorcio y la que aprueba el convenio regulador es de fecha 28/01/2018. De acuerdo con el art. 82 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del I.R.P.F., la tributación conjunta del interesado con sus hijos menores solo se puede producir en el caso de separación legal y de acuerdo con el art, 81 del Código Civil, la separación solo se puede producir mediante sentencia judicial. Por tanto, hasta ese momento usted permanece casado legalmente y solo podría optar de forma conjunta con su cónyuge. También se modifica el importe de anualidades por alimentos en favor de hijos, ya que estas son aprobadas en la fecha de sentencia de divorcio.

5.º Consecuencia de ello D. Alejandro acude a nuestro despacho para ser asesorado sobre dicha notificación de la AEAT, en la que se le reclama una cantidad de 2.300 euros, y para saber cómo ha de proceder fiscalmente en los años siguientes.

3. ASPECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE ENTRAN EN JUEGO EN EL SUPUESTO PLANTEADO

3.1 TRIBUTACIÓN CONJUNTA

El título IX de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, regula la opción por tributación conjunta, en concreto en sus artículos 82, 83 y 84.

La norma permite tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.^a La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.^a En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.^a del art. 82¹.

Asimismo, se establece que nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo y que la determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año².

En cuanto a la opción por la tributación conjunta, la LIRPF dispone que las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el IRPF, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto. La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos, pudiendo elegirse o no a lo largo de los ejercicios, según resulte más favorable de acuerdo con las circunstancias de cada caso³.

¹ Cfr. Art. 82.1 de la Ley del IRPF.

² Cfr. Art. 82.2 de la Ley del IRPF.

³ Cfr. Art. 83.1 de la Ley del IRPF

En cuanto a los integrantes de la unidad familiar, la ley es clara: la opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen. Por otro lado, se establece una prohibición en cuanto a la opción ejercitada consistente en que, la opción que se escoja para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo periodo, una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración⁴.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria.

Por último, la LIRPF, en su art. 84 establece una serie de normas aplicables en la tributación conjunta, a saber:

1. En la tributación conjunta serán aplicables las reglas generales del impuesto sobre determinación de la renta de los contribuyentes, determinación de las bases imponible y liquidable y determinación de la deuda tributaria, con las especialidades que se fijan en los apartados siguientes.

2. Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar.

No obstante:

1.º Los límites máximos de reducción en la base imponible previstos en los artículos 52, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de la LIRPF, serán aplicados individualmente por cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar.

2.º En cualquiera de las modalidades de unidad familiar, se aplicará, con independencia del número de miembros integrados en la misma, el importe del mínimo previsto en el apartado 1 del artículo 57, incrementado o disminuido en su caso para el cálculo del gravamen autonómico en los términos previstos en el artículo 56.3 de la LIRPF.

⁴ Cfr. Art. 83.4 de la Ley del IRPF.

Para la cuantificación del mínimo a que se refiere el apartado 2 del artículo 57 y el apartado 1 del artículo 60, ambos de la LIRPF, se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

En ningún caso procederá la aplicación de los citados mínimos por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que proceda por el mínimo por descendientes y discapacidad.

3.º En la primera de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de la LIRPF, la base imponible, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de la LIRPF, se reducirá en 3.400 euros anuales. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

4.º En la segunda de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de esta ley, la base imponible, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta Ley, se reducirá en 2.150 euros anuales. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

No se aplicará esta reducción cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

3. En la tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del impuesto, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas, realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

4. Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en esta ley.

5. Las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta serán gravadas acumuladamente.

6. Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos.

3.2 MÍNIMO POR DESCENDIENTES

Para entender el mínimo por descendientes primero hay que entender qué son los mínimos a efectos del IRPF.

El mínimo personal y familiar es la parte de la renta por la que no se tributa, al destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares, también denominado mínimo de subsistencia. Se obtiene sumando los mínimos por contribuyente, descendientes, ascendientes, y por discapacidad.

El mínimo por descendientes, de acuerdo con el artículo 58 de la LIRPF, será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad, cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

2.400 euros anuales por el primero.

2.700 euros anuales por el segundo.

4.000 euros anuales por el tercero.

4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

A estos efectos, se entiende por descendiente a los hijos, nietos, bisnietos, etc., es decir, a los unidos por parentesco en línea recta por consanguinidad o por adopción; tras la reforma del Código Civil también podrá aplicarse por las personas con discapacidad para las que se haya establecido una curatela representativa; los acogidos según la legislación civil y aquellos sobre los que se tenga atribuida la guarda y custodia por resolución judicial.

Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo se aumentará en 2.800 euros anuales. En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en

que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.⁵

3.3 DEDUCCIÓN DE ANUALIDADES POR ALIMENTOS

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos son una cuantía destinada a proporcionar todo lo indispensable para el sustento: comida, alojamiento, vestido y asistencia médica. Destacamos que, en cuanto a la exigibilidad, la obligación de dar alimentos será exigible desde que los necesitare, para subsistir, la persona que tenga derecho a percibirlos; pero no se abonarán sino desde la fecha en que se interponga la demanda, según el art 148 del Código Civil⁶. En cuanto a su tratamiento fiscal, debemos tener en cuenta que:

Las pensiones o anualidades de alimentos de los hijos recibidas por sentencia o convenio regulador, aprobado judicialmente, están exentas de tributar por parte del receptor de éstas.

El artículo 64 de la LIRPF establece las especialidades aplicables a los supuestos de anualidades por alimentos en favor de los hijos: *“Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.”*

Por lo tanto, el cónyuge obligado a abonar las anualidades por alimentos debe saber que las cantidades satisfechas, en concepto de alimentos a favor de los hijos por decisión judicial, no reducen la base imponible general. Cuando el importe de dichas

⁵ Cfr. Art. 58.2 de la Ley del IRPF.

⁶ ANDRÉS GRAFIADA, J. (2022, 3 marzo). Pensión compensatoria y anualidades por alimentos en la Declaración de la Renta. Blog IRPF, Declaración de la Renta - Rankia. <https://www.rankia.com/blog/irpf-declaracion-renta/1745532-pension-compensatoria-anualidades-por-alimentos-declaracion-renta>.

anualidades sea inferior a la base liquidable general y no se tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, se someten a gravamen separadamente. Cuando el contribuyente satisfaga anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, si su importe es inferior a la base liquidable general, se aplicará la escala general y la escala complementaria separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general, siempre y cuando no tengan derecho al mínimo por descendientes respecto a esos hijos.

4. APLICACIÓN AL CASO CONCRETO

4.1 ANÁLISIS DE LA POSIBILIDAD DE APLICACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA: VÁLIDEZ Y FECHA DE EFECTOS DEL CONVENIO REGULADOR DE DIVORCIO

Tal y como se ha indicado en los antecedentes de hecho, la AEAT en su propuesta de liquidación provisional indica a D. Alejandro lo siguiente: “-*Se ha ejercido incorrectamente la opción de tributación individual o conjunta, de acuerdo con los artículos 82 y 83 de la Ley del Impuesto.*”

-Según los datos de los que dispone esta Administración, a 31 de diciembre de 2017 su estado civil era casado ya que la sentencia de divorcio y la que aprueba el convenio regulador es de fecha 28/01/2018. De acuerdo con el art. 82 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del I.R.P.F., la tributación conjunta del interesado con sus hijos menores solo se puede producir en el caso de separación legal y de acuerdo con el art. 81 del C. C. la separación solo se puede producir mediante sentencia judicial. Por tanto, hasta ese momento usted permanece casado legalmente y solo podría optar de forma conjunta con su cónyuge. También se modifica el importe de anualidades por alimentos en favor de hijos, ya que estas son aprobadas en la fecha de sentencia de divorcio.”

En este caso, debemos analizar si D. Alejandro podía optar por la tributación conjunta únicamente con sus dos hijos, de los cuales tenía la custodia a 31 de diciembre de 2017, de acuerdo con el convenio regulador que fue firmado en septiembre de ese mismo año, pero que fue aprobado judicialmente en enero de 2018.

Pues bien, la fecha de sentencia de divorcio no debe enervar el derecho de los contribuyentes a practicar sus autoliquidaciones tal y como lo hizo D. Alejandro, de forma

conjunta únicamente con sus hijos, puesto que el convenio regulador ratificado en la mencionada sentencia de divorcio es de fecha 22 de septiembre de 2017, fecha desde la que tiene plena validez tras su ratificación judicial. De modo que el ejercicio por parte de D. Alejandro de su derecho a la tributación controvertida debería quedar acreditado como plenamente legítimo.

En este sentido, como es sabido, el convenio regulador es el negocio jurídico a través del cual los cónyuges o excónyuges, de común acuerdo, adoptan medidas sobre aquellos aspectos personales y patrimoniales relativos a los hijos, la vivienda y las cargas matrimoniales, entre otros, en casos de ruptura matrimonial. Del mismo modo, el artículo 1255 del Código Civil recoge el principio de libertad de pactos o principio de autonomía de la voluntad, y dispone que los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público.

Pues bien, el convenio regulador que suscribió D. Alejandro en septiembre de 2017 con su, por aquel entonces, cónyuge, fue ratificado en la meritada sentencia de divorcio de fecha 28 de enero de 2018. Lo que supone confirmación de que este negocio jurídico cumplía con lo dispuesto en el mencionado precepto.

Por todo ello, la eficacia de los negocios jurídicos y de los convenios reguladores homologados por sentencia judicial supone que D. Alejandro debería tener el derecho a aplicarse la opción de tributación que se aplicó, siendo correcta y conforme a derecho, en ese sentido, la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2017, que presentó en su momento y que la AEAT pretende regularizar.

Destacamos, en relación con la tributación conjunta, las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) (cfr., por todas, CV 6-7-09 V1598-09 y CV 6-10-09 V2233-09), en las que señalan que la opción de la tributación conjunta corresponde a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a fecha de devengo del IRPF, y si se trata de custodia compartida, la opción la puede ejercitar cualquiera de los dos progenitores. A este respecto, recordemos que D. Alejandro tiene la custodia compartida de sus hijos y que, a mayor abundamiento, se encontraban con él a fecha de devengo del impuesto, el 31 de diciembre, por lo que la AEAT está contraviniendo, esa decisión, la clara interpretación doctrinal de la DGT de una normativa también muy clara en este sentido.

Por último, existe jurisprudencia menor a este respecto, destacando la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (

Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 272/2005, de 11 de abril, dice lo siguiente: “(...) **no puede ignorarse que la decisión judicial en este caso, no establece ex novo la aludida pensión compensatoria ni la modifica, limitándose a aprobar y ratificar un convenio previo entre los cónyuges, regulador de los efectos de la separación, en el que, entre otros, se hallaba expresamente recogido el pago de la aludida pensión desde el momento mismo de su firma, y con tal contenido y eficacia es aprobado luego judicialmente, incorporándolo a la propia sentencia y haciéndolo oponible frente a terceros, por lo que su eficacia, salvo que en la sentencia se dispusiera otra cosa, que no es el caso, no comienza en el momento de su aprobación, sino que una vez producida ésta, se despliega desde el momento mismo de la firma del Convenio, y ello, incluso frente a terceros, siendo ésta la aportación a aquél por parte de la decisión judicial. Ello, por otro lado, es acorde a la finalidad del precepto tributario, que no es otra que el reconocimiento de determinado beneficio fiscal, (...) y teniendo en cuenta las distintas circunstancias que en el mismo se establecen, naturaleza de la pensión y finalidad del precepto tributario que en este caso ni se adquiere ni se altera por mor de la sentencia judicial, dado que la misma, al aprobar el convenio previo, no añade a éste, ni siquiera tiene en cuenta, en contra de lo que el citado artículo 97 establece, otras circunstancias distintas a los acuerdos a los que, sobre este punto, llegaron los cónyuges.**” (énfasis añadido).

Asimismo, cabe destacar la sentencia del TSJ de Valencia de 8 mayo 2012, dictada en el recurso 980/2009, para un supuesto análogo al aquí debatido: “Uno de los requisitos del supuesto derecho de la norma cuya aplicación reclaman la parte recurrente, el artículo 84.1.2ª de la LIRPF (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458), es que el miembro de esta modalidad de unidad familiar se encuentra en situación de separación legal. En el contexto de nuestro Ordenamiento, la expresión “separación legal” es más amplia que la de “separación judicial”...

Esta apreciación es una de las bases de diversas Sentencias del TSJ de Cataluña (v.gr. STSJC de 16 abril 2004, 20 abril 2004 y 18 mayo de 2006), cuya motivación compartimos y reproducimos aquí para resolver nuestro thema decidendi.

Como se dice en dichas sentencias, los efectos del auto de medidas provisionales se regulan en el Código Civil (LEG 1889, 27), cuyo artículo 102 determina cuáles son los efectos que se producen por ministerio de la Ley (a diferencia de las medidas que se contemplan en los artículos siguientes). Y, uno de ellos es que los cónyuges podrán vivir separados jefes a la presunción de convivencia conyugal. La admisión de la demanda de separación produce la suspensión de los efectos del matrimonio.

Luego partir de ese momento si ya no se presume -salvo prueba en contrario- de los cónyuges vivan juntos tampoco pueden formar una unidad familiar compuesta por ambos cónyuges y los hijos, si los hubiere. Pero todo ello no quiere decir que cuando estos miembros puedan integrar otra modalidad de unidad familiar no pueda conformarlo y beneficiarse de la protección que el derecho tributario otorga a la familia.

La tributación conjunta se configura como una opción que permite tributar acumuladamente a los integrantes de la unidad familiar pero sin que dicha acumulación haga más gravosa esa tributación, de modo que esta opción es más ventajosa cuando no todos los miembros de la unidad familiar perciban rentas y que por consiguiente pueden no ser sujetos pasivos del impuesto individualmente considerados. Paralelamente, con este sistema se dispensa una protección fiscal a la familia, puesto que sólo se permite a las personas físicas integradas en una unidad familiar. Esta función, debe orientar la interpretación de la norma aquí examinada, siendo que el legislador no ha querido excluir de esta protección al cónyuge separado legalmente (aunque aún no haya obtenido sentencia judicial de separación matrimonial) junto con los hijos que con él convivan.

Cuando el legislador ha utilizado el término "separación legal", lo ha hecho teniendo en cuenta que entre el inicio del proceso de separación y la sentencia judicial de separación, transcurre un periodo cuya duración depende, en la mayor parte de los casos, de los órganos jurisdiccionales.

En efecto, los cónyuges no pueden obtener la separación más que acudiendo a los Tribunales y siguiendo el procedimiento legalmente establecido. Durante este periodo la realidad nos muestra que la unidad familiar inicial se rompe, pero jurídicamente no hay razón alguna que justifique que uno de los cónyuges no pueda formar otra modalidad de unidad familiar junto a los hijos máxime cuando así se beneficiaría del sistema de tributación conjunta.

Ello se aprecia aún más ante una eventual demora de los Tribunales para resolver, como ha sido el caso, por lo que la obligación que impone el Estado a los particulares de acudir a los Tribunales y la duración misma del procedimiento no puede conllevar un trato diferente y menos aún perjudicial en el ámbito tributario.

En fin, decimos nosotros tal como alega la parte recurrente que la admisión de la demanda de separación, mediante la correspondiente resolución judicial consolida los efectos que la ley prevé para quienes acuden solicitando tutela efectiva ante los órganos judiciales demandando su separación matrimonial, por lo que tales efectos han de entenderse se producen el día de la presentación de dicha demanda..."

A su vez, resulta de vital importancia la reciente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de lo Contencioso-Administrativo), núm. 575/2022, de 20 de mayo, en la que, para un supuesto prácticamente idéntico al de D. Alejandro, la Sala, basándose en la jurisprudencia anteriormente reseñada, dictamina lo siguiente: *"Vista la normativa anterior teniendo en cuenta que el convenio regulador firmado entre los cónyuges databa de fecha 19 octubre 2017 y que desde esa fecha adquirió plena validez y eficacia entre los cónyuges, creando y desplegando todos sus efectos, y que dicho convenio fue ratificado judicialmente en la sentencia de divorcio de mutuo acuerdo de fecha 24 de enero de 2018, dictada en el procedimiento número 925/2017, seguido ante el Juzgado de Primera Instancia número 10 de Valladolid, que figura incorporada al expediente, y que recoge e incorpora el propio convenio regulador con la cláusula final: " El presente convenio surte efectos entre las partes desde el día de hoy, y para que así conste, lo firman por duplicado en el lugar y fecha "ut supra"; y resaltando que la decisión judicial de ratificación del convenio contenida en la sentencia del año 2018 en nada modificó los términos acordados por los cónyuges al firmar dicho convenio, entendemos que resulta aplicable al presente caso la unidad familiar prevista en el art. 82.2º de la Ley del Impuesto."*

Por lo que, a este respecto, la AEAT parece estar incumpliendo los criterios marcados por la ley y la jurisprudencia, a la hora de intentar regularizar la opción de tributación ejercida por D. Alejandro, quién está plenamente legitimado para realizar una autoliquidación del IRPF de manera conjunta con sus dos hijos de los cuales tiene la custodia compartida.

4.2 APLICACIÓN DEL MÍNIMO POR DESCENDIENTES Y DE LA DEDUCCIÓN DE LAS ANUALIDADES POR ALIMENTOS

4.2.1. REQUISITOS E INCOMPATIBILIDADES. LA OPCIÓN MÁS BENEFICIOSA FISCALMENTE

Tal y como se ha expuesto en el apartado tercero del presente trabajo, el mínimo por descendientes es un importe de la renta que no tributa por estar destinado a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares.

Para su aplicación el requisito esencial es la convivencia y dependencia económica del descendiente. En los supuestos de separación matrimonial legal, cuando la guarda y custodia sea compartida, el mínimo familiar por descendientes se prorrateará entre ambos padres, con independencia de aquél con quien estén conviviendo a la fecha de devengo del impuesto, es decir, a 31 de diciembre.

En caso contrario el mínimo familiar por descendientes corresponderá a quien, de acuerdo con lo dispuesto en el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos en la fecha de devengo del impuesto, por ser esta la persona con la que los descendientes conviven.

Por otro lado, el descendiente debe ser menos de 25 años a la fecha de devengo del Impuesto, salvo que se trate de descendientes con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100, en cuyo caso podrá aplicarse el mínimo por descendientes, cualquiera que sea su edad, siempre que se cumplan los restantes requisitos.

Por último, el descendiente no debe haber obtenido en el ejercicio rentas superiores a 8.000 euros anuales, excluidas las rentas del impuesto ni debe presentar declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

En el caso que nos ocupa, D. Alejandro no podría aplicarse el mínimo por descendientes con respecto al hijo de su primer matrimonio pues no tiene la custodia y, por ello, no cumple con el requisito de la convivencia. Sin embargo, con respecto a las hijas de su segundo matrimonio sí podría aplicarse el mínimo por descendientes, al tener custodia compartida y ser las niñas menores de 25 años de edad y carecer de rentas, debiendo aplicarse el referido mínimo de forma prorrateada entre su excónyuge y él.

En cuanto a la deducción de las anualidades por alimentos, los requisitos son que éstas sean satisfechas en virtud de decisión judicial (o fijadas a través de un convenio regulador decretado judicialmente o formalizado ante el Letrado de la Administración de Justicia o en escritura pública ante Notario) y que el contribuyente no tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF. A partir de las modificaciones introducidas por la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, el régimen establecido en los artículos 64 y 75 de la LIRPF para las anualidades por alimentos a favor de los hijos satisfechas por decisión judicial, se extiende a las acordadas en el convenio regulador formulado por los cónyuges ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario, a que se refiere el artículo 90 del Código Civil, tenga o no carácter obligatorio su inclusión.

Por todo ello, en el presente caso, D. Alejandro podría aplicarse esta deducción únicamente por la pensión de alimentos satisfecha a su hijo del primer matrimonio, con quien no convive y, por lo tanto, no tiene derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, no siendo posible la deducción de las pensiones abonadas a sus hijas del segundo matrimonio, puesto que, en relación con ellas, sí tiene derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.

En cuanto a la opción más beneficiosa fiscalmente, D. Alejandro no podrá elegir puesto que no cumple con los requisitos para ello. El progenitor o progenitores que tengan la guarda y custodia de los hijos podrán aplicarse el mínimo por descendientes, por ser las personas con la que los descendientes conviven, y **no podrán aplicar** las especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos recogidas en los artículos 64 y 75 de la LIRPF. En caso de que se extinga la guarda y custodia sobre un hijo, por alcanzar éste la mayoría de edad se aplicará lo anteriormente reflejado mientras que el contribuyente progenitor de que se trate mantenga la convivencia con el hijo.

Por otro lado, los progenitores que no convivan con los hijos, pero les presten alimentos por resolución judicial, **podrán optar** por la aplicación del mínimo por descendientes, al sostenerles económicamente, o por la aplicación del tratamiento previsto en los artículos 64 y 75 de la LIRPF para las anualidades por alimentos.

4.2.2 POSIBILIDAD DE APLICACIÓN SUCESIVA EN UN MISMO EJERCICIO

A pesar de todo lo anteriormente expuesto, en cuanto a la incompatibilidad de la aplicación del mínimo por descendientes y la deducción de las anualidades por alimentos, existen argumentos y una tendencia jurisprudencial que permita la aplicación sucesiva de ambos beneficios fiscales en un mismo ejercicio.

En ese sentido, destaca la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga, núm. 1535/2020, de 8 de octubre, en la que, se examina el caso de un contribuyente que alega tener derecho a la aplicación del mínimo exento por descendiente a cargo en proporción al período de convivencia con los hijos en el marco de un régimen de custodia compartida, y por el período de no convivencia tener derecho a aplicar las especialidades por alimentos debidos por decisión judicial, sin que de la redacción de los artículos 64 y 75 de la LIRPF pueda deducirse una incompatibilidad absoluta entre ambos beneficios o, de lo contrario, se vulneraría el principio de igualdad del art. 14 de la Constitución, por perjudicar a los progenitores que opten por el régimen de custodia compartida de los hijos menores.

El TSJ de Andalucía expone que, a pesar de que la nueva redacción tras la Ley 26/2014 de los artículos 64 y 75 de la LIRPF recoge de forma expresa la incompatibilidad entre la aplicación independiente de las escalas de gravamen a las anualidades por alimentos y el mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la Ley, la finalidad de esta reforma se dirige a evitar el agravio en la aplicación de límites a la progresividad que se establecería entre progenitores separados legalmente y aquellos que no lo estén. Así, mientras que los padres convivientes solo podrían aplicarse el mínimo exento por descendiente, los separados legalmente podrían aplicar el doble mecanismo de minoración de la progresividad que significa la compatibilidad entre mínimo exento y reducción de la escala por abono de alimentos.

Esta interesantísima sentencia hace hincapié en la finalidad de la reforma legislativa y en las intenciones del legislador, destacando lo siguiente: *“No se ignora que el propósito del legislador se dirige a evitar las consecuencias perniciosas que podría generar una interpretación ad latum de la STC 19/2012,*

de 15 de febrero (RTC 2012, 19), que desvinculó la aplicación del mínimo exento por descendiente a la existencia de convivencia, posibilitando en abstracto la aplicación del sumatorio de ventajas que implica el mínimo exento y la reducción por abono de alimentos, caso en el que sí se apreciaría un claro agravio entre contribuyentes separados legalmente y aquellos con vínculo matrimonial vigente.

Pero esta reforma legislativa debe interpretarse en términos constitucionalmente viables, y en base a términos de comparación válidos, ajustados al caso examinado. Como es sabido es forzado para los tribunales de justicia agotar todas las posibilidades interpretativas posibles para acomodar la norma aplicable al tenor del texto constitucional, por imperativo del principio de interpretación conforme a la constitución de acuerdo con el criterio hermenéutico reiteradamente aplicado por el Tribunal Constitucional (TC SS 4/1981, de 2 de febrero, FJ 1; 5/1981, de 13 de febrero, FJ 6; 122/1983, de 16 de febrero, FJ 6; 176/1999, de 30 de septiembre, FJ 3; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18; y 152/2003, de 17 de julio, FJ 7) de modo que "cuando son posibles dos interpretaciones de un precepto, una ajustada a la Constitución y la otra no conforme con ella, debe admitirse la primera, en tanto que es necesario apurar todas las posibilidades de interpretar los preceptos de conformidad con la Constitución".

Por todo ello y, de acuerdo con el criterio del TSJ de Andalucía, reflejado en la precitada Sentencia, el hecho de no permitir la aplicación sucesiva del mínimo por descendientes y de la deducción de anualidades por alimentos, tal y como pretende la Administración tributaria, se muestra inconciliable con los principios de igualdad tributaria, progresividad y capacidad contributiva (arts. 14 y 31.1 de CE), pues en la situación de partida comparable de crisis matrimonial hacen de peor condición a los progenitores que ostentan la guarda y custodia compartida, respecto de aquellos progenitores divorciados o separados que ostentan un régimen de custodia individual a favor de uno de ellos, mientras que el otro no custodio atiende el pago de una pensión alimenticia. Estos últimos tendrían derecho el uno a la aplicación del mínimo exento en su integridad por toda la anualidad, y el otro a la compensación fiscal de las pensiones de alimentos pagadas durante todo el ejercicio, mientras que los padres sujetos a un régimen de custodia compartida solo podrán aplicar el mínimo exento por descendientes a prorrata por el estricto periodo en el que los hijos permanezcan bajo su cuidado,

sin posibilidad de aplicar el beneficio reconocido por razón del abono de alimentos, cuando estos sean impuestos judicialmente.

Se trata evidentemente de una sentencia que no es vinculante para la Administración tributaria ni para el resto de Tribunales Superiores de Justicia. Sin embargo, los argumentos esgrimidos por el TSJ andaluz pueden ser utilizados por cualquier contribuyente que se encuentre en un caso similar, siendo una vía muy interesante que seguir para el caso planteado por D. Alejandro.

5. PROCEDIMIENTO A SEGUIR

5.1 VÍA ADMINISTRATIVA

5.1.1. ANTE LA AEAT

El procedimiento iniciado por la AEAT, mediante la propuesta de liquidación provisional practicada a D. Alejandro es un procedimiento de comprobación limitada, regulado en los arts. 136 y ss. de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

El procedimiento de comprobación limitada es aquel procedimiento mediante el cual la Administración Tributaria puede comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias que determinan la obligación tributaria.

En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar, únicamente, las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente, al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia

entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones mencionadas en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Pues bien, el procedimiento a seguir, para D. Alejandro, en el caso en el que decida oponerse y recurrir estas actuaciones de la Administración tributaria es el siguiente:

- Fase de alegaciones: tal y como se indica en la notificación recibida, con la propuesta de liquidación provisional se da traslado del trámite de alegaciones al interesado, que pueden presentarse o no. El plazo de presentación de las alegaciones es de 10 días hábiles a contar desde la fecha de notificación de la propuesta de liquidación provisional.

Una vez transcurrido el plazo para efectuar las alegaciones, la AEAT dictará resolución con liquidación provisional, mediante la cual confirmará o no la propuesta anteriormente efectuada, estimando o desestimando parcialmente las alegaciones realizadas por el contribuyente.

-Recurso potestativo de reposición: contra la resolución con liquidación provisional dictada por la Administración Tributaria podrá interponerse recurso potestativo de reposición ante el mismo órgano que dictó la resolución recurrida, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación de la resolución. Como su nombre indica, este recurso tiene carácter opcional, pudiéndose presentar directamente una reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos.

Para el caso en el que decida interponerse el recurso potestativo de reposición, deberá realizarse siempre con carácter previo a la interposición de la reclamación económico-administrativa. Si el interesado interpusiera el recurso de reposición no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que

el recurso se haya resuelto de forma expresa, o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo.

Cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuvieran como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo.⁷

El plazo máximo para que la Administración dicte resolución es de un mes contado desde el día siguiente a la presentación del recurso. Transcurrido dicho plazo, el interesado podrá considerar desestimado su recurso, al objeto de interponer la reclamación procedente.⁸

5.1.2 ANTE EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

Las reclamaciones económico-administrativas se regulan en el Capítulo IV del Título V de la LGT.

Podrán reclamarse en vía económico-administrativa las materias relacionadas con la aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Existen dos Tribunales Económico-Administrativos: el Tribunal Económico-Administrativo Central y los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

Cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, serán competentes los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y, en cuantías que superen dicha cifra, el Tribunal Económico-Administrativo Central, sin perjuicio de las competencias atribuidas normativamente a cada Tribunal⁹. En

⁷ Cfr. Artículo 222.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁸ Cfr. Artículo 225.4 y 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁹ Cfr. Artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

el supuesto de hecho planteado, D. Alejandro deberá acudir al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León.

La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos. Si con posterioridad a la interposición de la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, se remitirá al Tribunal, una vez notificada al interesado.

La normativa reguladora prevé un procedimiento general o común y otro abreviado. Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros o a 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones.¹⁰ En el caso de D. Alejandro, se debería tramitar su reclamación económico-administrativa mediante este procedimiento abreviado, por ser de una cuantía menor a 6.000 euros.

Las reclamaciones económico-administrativas tramitadas por este procedimiento se resolverán en única instancia por los Tribunales económico-administrativos, que podrán actuar de forma unipersonal.

El órgano económico-administrativo podrá dictar resolución, incluso con anterioridad a recibir el expediente, siempre que de la documentación presentada por el reclamante resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver.

El plazo máximo para notificar la resolución será de 6 meses contados desde la interposición de la reclamación (frente al plazo de 1 año del procedimiento ordinario). Transcurrido este plazo sin que se haya notificado la

¹⁰ Cfr. Artículos 245 bis a 248 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

resolución expresa, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

Contra las resoluciones que se dicten en el procedimiento abreviado no podrá interponerse recurso de alzada ordinario, pero sí cabe interponer el resto de los recursos especiales previstos en la LGT.¹¹

5.2 VÍA JUDICIAL

5.2.1 EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Una vez agotada la vía administrativa mediante la interposición de todos los recursos anteriormente referenciados, en caso de aún no haber conseguido la estimación de sus pretensiones, D. Alejandro deberá acudir a la vía judicial, en concreto, a la jurisdicción contencioso-administrativa.

El plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo es de dos meses a contar desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expreso. Si no lo fuera, el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto.¹²

En cuanto a ese plazo de 6 meses para recurrir actos presuntos, ha sido materialmente derogado como consecuencia de la doctrina del Tribunal Constitucional¹³, en la que determinan que la impugnación jurisdiccional de las desestimaciones por silencio no está sujeta al plazo de caducidad previsto en el art. 46.1 LJCA/98. Dicho criterio ha sido avalado por nuestro Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones.¹⁴

En primer lugar, será competente para conocer el recurso contencioso-administrativo, en el presente caso, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del

¹¹ Cfr. Artículos 241 bis a 244 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹² Cfr. Artículo 46 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

¹³ Cfr. STC núm. 52/2014, de 10 de abril (RTC 2014, 52).

¹⁴ Cfr. STS núm. 1126/2020, de 27 de julio (RJ 2020/2904), entre otras.

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, puesto que se establece normativamente la competencia de este órgano judicial para conocer de los recursos contra los actos y resoluciones dictados por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales que pongan fin a la vía económico-administrativa y porque el órgano que dicta la resolución tiene sede en dicha circunscripción.¹⁵

Dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa existen dos tipos de procedimientos, el procedimiento abreviado y el procedimiento ordinario.

El procedimiento contencioso-administrativo abreviado es aquel por cuya tramitación se sustancian los recursos contencioso-administrativos de los que conozcan los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo y, en su caso, los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo, que versan sobre materias muy específicas¹⁶. Concretamente:

- Para las cuestiones de personal de las Administraciones Públicas.
- Sobre extranjería.
- De la inadmisión de solicitudes de asilo político.
- Con respecto a cuestiones de disciplina deportiva orientadas al dopaje.
- Así como todas aquellas cuestiones que deban ser conocidas por la jurisdicción contencioso-administrativa y que no tengan una cuantía superior a 30.000 euros.

El resto de las materias, y los procedimientos sustanciados ante el resto de órganos, se tramitarán por el procedimiento contencioso-administrativo ordinario, por lo que, en el presente caso, el procedimiento a seguir para la tramitación del recurso-contencioso administrativo de D. Alejandro es el ordinario, por tener que interponerse su recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia.

De conformidad con los artículos 23 y 24 de la LJCA, para que un particular pueda impugnar un acto administrativo en vía judicial, deberá, por un lado, estar asistido por un Abogado y si así lo desea, representado por un

¹⁵ Cfr. Art. 10.1 d) y 14 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

¹⁶ Cfr. Art. 78 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Procurador, en el supuesto de que el recurso contencioso-administrativo se sustancie en un órgano unipersonal. De otro lado, si las actuaciones las realiza ante un órgano de carácter colegiado, deberá, en todo caso, acudir representado y asistido por un Procurador y un Abogado.

D. Alejandro deberá actuar asistido de abogado y representado por Procurador, por ser el Tribunal Superior de Justicia un órgano colegiado.

El procedimiento contencioso-administrativo ordinario se inicia mediante el escrito de interposición, el cual se caracteriza por ser muy sucinto.

Una vez admitido a trámite el recurso contencioso-administrativo por el Letrado de la Administración de Justicia, este requerirá a la Administración que dictó la resolución expresa o que debió dictarla, solicitándole que remita el expediente administrativo en un plazo máximo de veinte días. Igualmente, emplazará a terceros interesados en el procedimiento, los cuales podrán personarse en el mismo, en un plazo de nueve días.

Recibido el expediente administrativo, se remitirá al actor para que en el plazo de veinte días formalice su demanda. En virtud del artículo 128.1 de la LJCA, en el caso de que no se presentare en el plazo establecido, se tendrá por perdido el trámite, y el Letrado de la Administración de Justicia declarará de oficio mediante auto la caducidad del recurso. No obstante, la demanda se admitirá en caso de que se presentare dentro del día en que fuera notificada el referido auto.

Presentada la demanda, el Letrado de la Administración de Justicia dará traslado de la misma a la parte demandada, con entrega del expediente administrativo, para que formule contestación en el plazo de veinte días.

Con respecto al expediente administrativo, las partes podrán solicitar que el mismo se complete, cuando consideren: que éste se encuentra incompleto o con páginas tachadas o ilegibles. Esta solicitud deberá realizarse dentro del plazo que le hayan conferido para formalizar demanda o su contestación, en cuyo caso, se suspenderá hasta que se vuelva a remitir el expediente administrativo o éste haya sido completado.

Igualmente, la parte demandada, podrá, dentro de los primeros cinco días de su plazo de contestación a la demanda, presentar alegaciones previas, en las

que podrán poner de manifiesto la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, por ejemplo, porque existiera litispendencia, o la incompetencia del órgano jurisdiccional. En el supuesto de se hayan presentado, el Letrado de la Administración de Justicia las trasladará al actor para que subsane el defecto, si procediese en un término de diez días.

Salvo que por ley se disponga otra cosa, las partes podrán solicitar que se celebre vista, que se presenten conclusiones o que el pleito sea declarado concluso, sin más trámites, para sentencia¹⁷.

Cuando se acuerde el trámite de conclusiones, a las partes se les otorgará un plazo de diez días para presentar unas alegaciones sucintas acerca de los hechos, la prueba practicada y los fundamentos jurídicos en que apoyen sus pretensiones¹⁸.

La sentencia se dictará en el plazo de diez días desde que el pleito haya sido declarado concluso y decidirá todas las cuestiones controvertidas en el proceso. Cuando el Juez o Tribunal apreciase que la sentencia no podrá dictarse dentro del plazo indicado, lo razonará debidamente y señalará una fecha posterior concreta en la que se dictará la misma, notificándolo a las partes.¹⁹

La sentencia pronunciará alguno de los fallos siguientes:

- a) Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo.
- b) Estimación o desestimación del recurso contencioso-administrativo.

Asimismo, la sentencia contendrá además el pronunciamiento que corresponda respecto de las costas.²⁰

¹⁷ Cfr. Art. 62.1 de la Ley 29/1998, de 13 de enero, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

¹⁸ Cfr. Art. 64 de la Ley 29/1998, de 13 de enero, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

¹⁹ Cfr. Art. 67 de la Ley 29/1998, de 13 de enero, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

²⁰ Cfr. Art. 68 de la Ley 29/1998, de 13 de enero, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

5.2.2 LAS COSTAS PROCESALES

En el procedimiento contencioso-administrativo, como en todos los procedimientos judiciales, existe la posibilidad para las partes de ser condenados al abono de las costas de la parte contraria.

En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad.²¹

Entrando a analizar, pormenorizadamente, el caso de D. Alejandro, la estimación de su demanda debería dar lugar a la imposición de costas a la parte demandada, en este caso la AEAT, conforme al sistema de vencimiento objetivo que establece el art. 139.1 LJCA anteriormente mencionado y la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo.

Así, el Tribunal Supremo consigna tal regla de *victus victori* o del vencimiento objetivo, estableciendo que “*no existe un margen de apreciación para que el órgano judicial decida por sí sobre la imposición de las costas, sino que, por imperativo legal, la única decisión que puede adoptar es la que la norma contempla*”²², y se acoge, por otro lado, una aplicación restrictiva en la interpretación de la expresión “serias dudas” preceptuada en el mentado artículo. En este sentido, tiene fijado nuestro Alto Tribunal que “*las discrepancias sobre una determinada cuestión, de hecho o de derecho, han de revestir una entidad tal que justifique la excepción de imposición de costas*”²³. Concretamente, centrándonos en las dudas de hecho o de derecho que pudieran surgirle al Tribunal

²¹ Cfr. Art. 139 de la Ley 29/1998, de 13 de enero, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

²² Cfr. STS de 7 de diciembre de 2011 (rec. 183/2008).

²³ Cfr. ATS 5 de junio de 2012, rec. 258/2012.

en este supuesto concreto, en el caso aquí planteado no existirían siquiera, toda vez que el asunto debatido en el proceso no reviste una apreciable complejidad fáctica y técnica, y la hermenéutica de las normas jurídicas aplicables resulta clara.

De este modo, se deberán imponer las costas a la Administración demandada, pues se trata de una reclamación en la que, habiendo aportado el contribuyente los elementos fundamentales para la prueba de los hechos mediante los diferentes escritos y recursos interpuestos, se ha obligado al perjudicado a acudir a la sede jurisdiccional, causando unos gastos totalmente innecesarios, por lo que debe entenderse que, en todo caso, de no imponerse las costas, el recurso perdería su finalidad. Asimismo, teniendo en cuenta la cuantía del procedimiento, y siguiendo la jurisprudencia al respecto²⁴ procedería imponer las costas a la Administración en este caso, sin limitarse las mismas, por la pérdida de la finalidad del recurso en el caso de que no se impusieran. Y ello, puesto que, si D. Alejandro tiene que hacer frente a los honorarios de su defensa letrada, en el fondo, el procedimiento habría sido inútil, pues nada habría ganado (económicamente hablando), sino todo lo contrario.

Para el caso de una estimación parcial de la demanda, de conformidad con el art. 139.1 procedería asimismo la imposición de costas a la Administración demandada si sostiene su acción con mala fe o temeridad, o si la Administración se viene sustentando en una oposición o en pretensiones carentes de consistencia o de fundamento, razón o motivo. En palabras de Santamaría Pastor²⁵, la mala fe aludiría a la utilización de métodos fraudulentos o engañosos en la construcción del relato de hechos, en tanto que la temeridad se referiría a la notoria, inexcusable y, sobre todo, consciente falta de fundamento, fáctico o jurídico. En este sentido, al amparo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo²⁶, procedería la imposición de las costas de la Administración por existencia de mala fe, pues quedaría reseñada la notable falta de diligencia en el actuar administrativo, en el caso de que se obligue a D. Alejandro a acceder a la jurisdicción para obtener el reconocimiento de su derecho, o subsidiariamente, en el caso de que concurriese

²⁴ Cfr. STSJ de Castilla La Mancha de 28 de diciembre de 2007 (rec. 158/2004), entre otras.

²⁵ PASTOR SANTAMARÍA, J. A. (2022). La Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Comentario. PORTAL DERECHO, S.A. (IUSTEL), pág. 1337.

²⁶ Cfr. STS de 27 de mayo de 2000, FJ 5º.

temeridad²⁷, para el caso en que las explicaciones de la Administración careciesen absolutamente de fundamento, razón o motivo normativamente ratificado. Este argumento se ve refrendado, entre otras, por el Pleno del Tribunal Supremo, en la reciente STS dictada el 17 de julio de 2019 (rec. 6511/2017), toda vez que acoge la regla del vencimiento objetivo prevista en el mencionado art. 139 LJCA.

Por último, y para el caso de que el recurso fuera desestimado íntegramente, no procedería la imposición de costas a D. Alejandro cuando el recurso contencioso-administrativo haya sido interpuesto como consecuencia de un silencio administrativo desestimatorio, si se acredita suficientemente la conducta absolutamente silenciosa y pasiva de la Administración demandada. Este criterio es avalado por la jurisprudencia de diversos Tribunales Superiores de Justicia.²⁸

²⁷ Cfr. STS de 24 de enero de 1997.

²⁸ Cfr. STSJ Madrid, de 5 de octubre de 2021 (recurso 359/2017), STSJ Comunidad Valenciana, de 23 de julio de 2019 (recurso 39/2017) y STSJ Castilla y León, sede Valladolid, de 27 de septiembre de 2021 (recurso 143/2020), entre otras.

6. CONCLUSIONES Y DICTAMEN FINAL

El caso planteado por D. Alejandro tiene una gran viabilidad, por lo que, como Letrada, le recomendaría recurrir la liquidación realizada por la Agencia Tributaria.

La LIRPF permite la deducción de las anualidades por alimentos satisfechas a los hijos por decisión judicial tras un procedimiento de ruptura matrimonial. Por ello, es claro que D. Alejandro tiene derecho a la deducción de las cantidades abonadas en concepto de pensión de alimentos con respecto del hijo de su primer matrimonio, dado que no convive con él y cumple el resto de los requisitos establecidos en la LIRPF.

En la vía administrativa ante la AEAT, mediante la justificación documental de los requisitos para la aplicación de la deducción de anualidades por alimentos en relación con la hija de primer matrimonio, no debería haber mayor dificultad para que se estimen las pretensiones de D. Alejandro. Esta justificación documental deberá hacerse mediante la aportación del libro de familia, sentencia de divorcio, convenio regulador, así como justificantes bancarios del abono de la referida pensión de alimentos.

La tributación conjunta es una opción de tributación permitida por la norma para las unidades familiares, que también pueden estar conformadas por uno de los progenitores y sus hijos, siempre que convivan con éste a la fecha de devengo del impuesto. Por lo que, en cuanto a las hijas de su primer matrimonio, también es claro que, al menos, D. Alejandro tiene derecho a la opción de la tributación conjunta, por estar vigente el convenio regulador judicialmente ratificado a fecha 31 de diciembre. La Administración tributaria no aceptará de primeras este criterio pues no viene aplicándolo a pesar de que la jurisprudencia es clara a ese respecto. Por ello, ante una injustificada y rotunda negativa por parte de la AEAT, no habría problema en acudir a los Tribunales con este extremo pues, con toda certeza, podemos afirmar que el pronunciamiento será favorable a nuestro cliente.

Con respecto al resto de cuestiones planteadas, otra pretensión sobre la que es clara la posibilidad de éxito es la relativa a sus hijas del segundo matrimonio, por las cuales tiene derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.

Aunque, en principio, D. Alejandro no pueda aplicar, tal y como se ha explicado anteriormente, la deducción de las cantidades satisfechas en concepto de anualidades por

alimentos a sus hijas por estar reservado ese derecho a optar entre la aplicación del mínimo por descendientes y la aplicación del tratamiento previsto en los artículos 64 y 75 de la LIRPF para las anualidades por alimentos únicamente a los progenitores que no convivan con los hijos pero que les presten alimentos por resolución judicial, la jurisprudencia analizada abre la puerta a una aplicación sucesiva del mínimo por descendientes y la deducción de anualidades por alimentos para casos como el de D. Alejandro, donde tras un divorcio, a pesar de tener la custodia compartida de los hijos, está obligado por sentencia judicial a abonar una pensión de alimentos.

En este sentido, podría intentarse la estimación por parte del Tribunal de esta pretensión, a pesar de la contundente posición de la AEAT sobre ello, pues ha dejado muy claro en reiteradas ocasiones que la normativa del IRPF debe interpretarse en de la forma más literal, generándose en consecuencia una incompatibilidad absoluta ente la aplicación del mínimo por descendientes y la deducción de las anualidades por alimentos.

Por todo ello, en el caso de llegar a la vía judicial debería producirse, como mínimo, una estimación parcial de la demanda, siendo altamente improbable una desestimación al tener D. Alejandro, según lo expuesto, al menos a la aplicación de la deducción de anualidades por alimentos en relación con el hijo de su primer matrimonio y a la aplicación de la tributación conjunta y el mínimo por descendientes relativos a las hijas de su segundo matrimonio. Con la estimación parcial de la demanda se evita la imposición de costas a nuestro cliente, lo cual siempre es un aliciente para que éste pierda el temor a reclamar y a enfrentarse a la Administración tributario.

En ese mismo sentido, si se es rápido en la presentación de los distintos recursos y se está atento al vencimiento de los plazos, se podría aprovechar el silencio administrativo negativo, muy frecuente en cuanto a la Administración tributaria y, en especial, al TEAR se refiere, para evitar la condena en costas en todo caso, ya que tal y como se ha desarrollado en el apartado correspondiente del presente trabajo, el criterio que sigue la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede Valladolid) es la no imposición de costas al demandante, aun en el supuesto de una desestimación total, cuando el recurso contencioso-administrativo derive de un silencio administrativo.

7. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES CONSULTADAS

- ÁLAMO CERRILLO, R. (2016). Familia e IRPF. Revista Quincena Fiscal. Editorial Aranzadi, S.A.U., 25.
- ANDRÉS GRAFIADA, J. (2022, 3 marzo). Pensión compensatoria y anualidades por alimentos en la Declaración de la Renta. Blog IRPF, Declaración de la Renta - Rankia. <https://www.rankia.com/blog/irpf-declaracion-renta/1745532-pension-compensatoria-anualidades-por-alimentos-declaracion-renta>.
- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. (2019). La tributación en casos de crisis familiar. El divorcio y sus consecuencias. Revista Quincena Fiscal. Editorial Aranzadi, S.A.U., 12.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2012). El mínimo por descendientes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los principios de Justicia Tributaria. Revista Quincena Fiscal. Editorial Aranzadi, S.A.U., 18.
- PASTOR SANTA MARÍA, J. A. (2022). La Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Comentario. PORTAL DERECHO, S.A. (IUSTEL), pág. 1337.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 1997.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2000.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 272/2005, de 11 de abril.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, rec. 158/2004, de 28 de diciembre de 2007.
- Sentencia del Tribunal Supremo rec. 183/2008, de 7 de diciembre de 2011.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo), recurso núm. 980/2009, de 8 mayo 2012.
- Auto del Tribunal Supremo rec. 258/2012, de 5 de junio de 2012.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 52/2014, de 10 de abril.

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo), rec. 39/2017, de 23 de julio de 2019.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1126/2020, de 27 de julio.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de lo Contencioso-Administrativo), Málaga, núm. 1535/2020, de 8 de octubre.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Valladolid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo), rec. 143/2020, de 27 de septiembre de 2021.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo), rec. 359/2017, de 5 de octubre de 2021.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Valladolid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo), núm. 575/2022, de 20 de mayo.
- Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) núm. V1598-09, de fecha 6 de julio de 2009.
- Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V2233-09, de fecha 6 de octubre de 2009.
- Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- 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.
- Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.