



Criterio **1** de **1** de la resolución: **00/10590/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **29/05/2023**

**Asunto:**

IRPF. Aplicación del mínimo por descendientes del artículo 58 de la LIRPF y del régimen previsto para las anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial en los artículos 64 y 75 de dicha norma. Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

**Criterio:**

Tras la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, no resulta posible la aplicación simultánea, en el mismo período impositivo, del mínimo por descendientes del artículo 58 de la LIRPF y del régimen previsto para las anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial en los artículos 64 y 75 de dicha norma.

De este modo:

- Los progenitores que tengan asignada la guarda y custodia compartida de los hijos tendrán derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, que se prorrateará por partes iguales, no siendo posible la aplicación del régimen previsto para las anualidades por alimentos por el progenitor que, en su caso, las satisfaga.
- El progenitor que satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos y que no tenga asignada la guarda y custodia de éstos, ni siquiera de forma compartida, aplicará el régimen previsto para las anualidades por alimentos pero no el mínimo por descendientes.
- El progenitor que sin tener asignada la guarda y custodia de los hijos, ni siquiera de forma compartida, y sin satisfacer anualidades por alimentos en favor de estos por decisión judicial, contribuye, no obstante, al mantenimiento económico de aquéllos, tendrá derecho a la aplicación del mínimo por descendientes con base en el criterio de dependencia al que se refiere el artículo 58 de la LIRPF, mínimo que deberá ser prorrateado por partes iguales con el progenitor que tenga la guarda y custodia.

Unificación de criterio

**Referencias normativas:**

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF  
58  
64  
75

**Conceptos:**

Anualidades por alimentos  
Divorcio  
Guarda y custodia  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF  
Mínimo personal/familiar  
Sentencia  
Separación

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 29 de mayo de 2023

RECURSO: 00-10590-2022

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO GESTION TRIB AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28020 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala Desconcentrada de Málaga, de 23 de septiembre de 2022, recaída en la reclamación nº 29/00299/2022, interpuesta frente a liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 2020.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 17 de agosto de 2021 se notificó a Don X el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación al IRPF del ejercicio 2020, requiriéndose al obligado tributario la aportación de la documentación siguiente: *"Justificantes de la reducción de la base imponible general en concepto de pensión compensatoria y anualidades por alimentos en favor del cónyuge, aportando sentencia de separación, convenio regulador y los justificantes de pago"*.

El 17 de agosto de 2021 el interesado aportó la documentación siguiente:

- Sentencia de divorcio de 25 de septiembre de 2019 y aprobación del convenio regulador, del que se infiere: (i) que Doña R, ex-cónyuge de Don X, permanecerá en el domicilio que hasta entonces venía constituyendo el domicilio familiar, Calle C, en tanto que Don X fija su domicilio en la calle F; (ii) que ambos ejercerán conjuntamente la patria potestad en relación con los tres hijos del matrimonio; (iii) que la guarda y custodia de los hijos menores de edad será compartida; (iv) que Don X deberá abonar mensualmente una pensión de alimentos para los hijos de 300 euros.

- Justificantes bancarios del pago mensual de la pensión por alimentos en favor de los hijos del año 2020.

2.- El 26 de octubre de 2021 se notificó a Don X la propuesta de liquidación en los términos siguientes:

#### "MOTIVACIÓN

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, habiéndose detectado que no ha declarado correctamente los conceptos que se motivan a continuación:

(.....).

- La reducción practicada por tributación conjunta es incorrecta, según lo dispuesto en el artículo 84.2 de la Ley del Impuesto.

- La reducción practicada por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos es incorrecta, ya que únicamente pueden ser objeto de reducción las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, de acuerdo con el artículo 55 de la Ley del Impuesto.

- Según la documentación aportada por el interesado con fecha 17/08/2021 y nº de registro de entrada RGE 56204807 2021, los importes a los que está obligado, según sentencia de divorcio y convenio regulador, corresponden a anualidades por alimentos a hijos, no compensatoria a cónyuge.

En cuanto al mínimo por descendientes, tienen esta consideración de 'descendientes' los hijos, nietos, bisnietos, etc., que descienden del contribuyente y que están unidos a éste por vínculo de parentesco en línea recta por consanguinidad o por adopción, sin que se entiendan incluidas las personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea colateral (sobrinos) o por afinidad (hijastros).

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. 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 (normalmente, el 31 de diciembre), por ser esta la persona con la que los descendientes conviven.

No obstante, en ese caso debe tenerse en cuenta que se asimila a la convivencia la dependencia económica, salvo que se satisfagan anualidades por alimentos a favor de dichos hijos que sean tenidas en cuenta para el cálculo de la cuota íntegra.

Conforme con esta regulación legal, el progenitor o progenitores que tengan la guarda y custodia de los hijos, aunque sea compartida, deberán aplicar el mínimo por descendientes por ser las personas con las que los descendientes conviven, y no podrán aplicar las especialidades previstas para los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos recogidas en los artículos 64 y 75 de la Ley del Impuesto.

- Por todo lo anterior se le notifica mediante la presente esta propuesta de liquidación provisional que regulariza la situación declarada por el contribuyente.

(.....)".

3.- Disconforme con la propuesta de liquidación el interesado formulo las alegaciones siguientes:

a) Atendiendo al artículo 82 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre la Tributación Conjunta, se establece que podrán tributar conjuntamente en los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, las unidades familiares formadas por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro, teniendo en cuenta que nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo. Es por ello que de cara a la declaración de la renta del año 2019 y siguientes se estableció el siguiente acuerdo entre los dos progenitores:

*"Para la presentación de la declaración de la renta del año 2019 (a presentar durante el año 2020) Doña R realizará la declaración de la renta de manera Conjunta incluyendo en la unidad familiar a los hijos y Don X la presentará Individual. En la declaración del año 2020 (a presentar durante el año 2021) será Don X el que realizará la declaración de la renta de manera Conjunta incluyendo en la unidad familiar a los hijos y Doña R la presentará Individual.*

*Este esquema de presentación de la renta se hará así sucesivamente en años alternos".*

Dicho acuerdo está recogido en un *email* enviado y aceptado por las partes en fecha 18 de abril de 2020 el cual se adjunta.

Pues bien, no se da ninguna circunstancia por la cual no pueda optar a la tributación conjunta en el ejercicio 2020.

b) Estoy conforme con lo establecido por la Agencia Tributaria al referirse al artículo 55 de la Ley, debiéndose a un error por mi parte a la hora de imputar las anualidades por alimentos.

c) Considero que tengo 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 tengo derecho a aplicar las especialidades por alimentos debidos por decisión judicial, sin que de la regulación de los arts. 64 y 75 de LIRPF, en su redacción introducida por la Ley 26/2014, pueda deducirse una incompatibilidad absoluta entre ambos beneficios so riesgo de infringir en caso de entenderlo de otro modo el principio de igualdad del art. 14 de CE, por hacer de peor condición a los progenitores que opten por el régimen de custodia compartida de los hijos menores. Este mismo argumento ha sido aceptado en un caso similar por el Tribunal

Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga a través del recurso 715/2019 según resolución de dicho Tribunal número 1535/2020.

La interpretación que efectúa dicho tribunal de los preceptos en liza tras la reforma operada con ocasión de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, acepta la incompatibilidad de ambos beneficios que no podrán aplicarse simultáneamente al periodo del año en el que el progenitor ejerce la custodia de los hijos, pero no acepta que el padre que durante el periodo de no custodia está judicialmente obligado a satisfacer alimentos a favor de los hijos no pueda aplicarse las especialidades previstas en los art. 64 y 75 de LIRPF para los alimentos debidos a los hijos menores. Esto es, ambos beneficios como es lógico no se pueden aplicar simultáneamente, pero sí se pueden suceder en el tiempo dadas las cambiantes situaciones que durante la anualidad se producen en el régimen de contribución al sostenimiento de los hijos, siendo así que ambos sistemas de manutención por convivencia o por prestación alimenticia caso de no convivencia, tienen respuesta benéfica en la regulación del impuesto, en forma de mínimo exento en el primer caso, y en forma de escalas reducidas de gravamen para los alimentos.

4.- El 11 de enero de 2022 se notificó al obligado tributario la liquidación provisional con la motivación siguiente (la negrita es añadida):

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, habiéndose detectado que no ha declarado correctamente los conceptos que se motivan a continuación:

- La reducción practicada por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos es incorrecta, ya que únicamente pueden ser objeto de reducción las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, de acuerdo con el artículo 55 de la Ley del Impuesto.

- Según la documentación aportada por el interesado con fecha 17/08/2021 y nº de registro de entrada RGE 56204807 2021, los importes a los que está obligado, según sentencia de divorcio y convenio regulador, corresponden a anualidades por alimentos a hijos, no compensatoria a cónyuge.

- Vista la documentación presentada por el contribuyente el día 02-11-2021 con registro de entrada número RGE 76906232 2021 en repuesta al trámite de alegaciones notificado, se resuelve por parte de esta oficina gestora estimando parcialmente las alegaciones planteadas, incluyendo la opción de tributación conjunta ejercida por el contribuyente y aplicando la reducción correspondiente, pero suprimiendo las anualidades por alimentos sufragadas a favor de sus descendientes.

En los supuestos de separación o divorcio matrimonial o ausencia de vínculo matrimonial, la opción por la tributación conjunta corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del IRPF, al tratarse del progenitor que convive con aquéllos. En los supuestos de guarda y custodia compartida la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual.

**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.**

**El progenitor o progenitores que tengan la guarda y custodia de los hijos, aunque sea compartida, deberán aplicar el mínimo por descendientes por ser las personas con las que los descendientes conviven, y no podrán aplicar las especialidades previstas para los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos recogidas en los artículos 64 y 75 de la Ley del Impuesto.**

En cualquier caso, **resulta INCOMPATIBLE la aplicación del mínimo por descendientes y las anualidades por alimentos**".

**SEGUNDO:** Frente a la liquidación provisional interpuso el obligado tributario el 12 de enero de 2022 la reclamación nº 29/00299/2022 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala Desconcentrada de Málaga (TEAR, en adelante), reiterando la alegación presentada en el procedimiento de aplicación de los tributos relativa a su 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 a su derecho, por el período de no convivencia, a aplicar las especialidades por alimentos debidos por decisión judicial, sin que de la regulación de los arts. 64 y 75 de LIRPF, en su redacción introducida por la Ley 26/2014, pueda deducirse una incompatibilidad absoluta entre ambos beneficios so riesgo de infringir en caso de entenderlo de otro modo el principio de igualdad del art. 14 de CE, por hacer de peor condición a los progenitores que opten por el régimen de custodia compartida de los hijos menores.

El TEAR dictó resolución estimatoria, con anulación del acto impugnado, el 23 de septiembre de 2022, bajo la argumentación que sigue:

<<TERCERO.- El T.E.A.C. en su Resolución de 11-09-2014, R.G. 3654-2014 fija como criterio:

"El tratamiento previsto en los artículos 64 y 75 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es aplicable para las anualidades por alimentos satisfechas en virtud de decisión judicial a favor de los hijos en aquellos casos en los que el contribuyente que satisface las anualidades ostente la guarda y custodia compartida respecto de sus hijos, contribuyente que también tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes".

En primer lugar vamos a resolver la posibilidad de aplicar el mínimo por descendiente.

Procede estimar su pretensión y admitir la práctica de dicho mínimo por descendiente en un importe del 50%, al ser en este caso la convivencia al 50% con los progenitores.

En segundo lugar, en atención al criterio mantenido por el TEAC también resulta aplicable, por el periodo de no convivencia, en este caso del 50% del año, que se apliquen las especialidades por alimentos debidos por decisión judicial.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>.

**TERCERO:** Frente a la resolución del TEAR, al estimarla gravemente dañosa y errónea, interpuso la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

**1.- Cuestión controvertida.**

La cuestión controvertida en el presente recurso radicaría en determinar si la aplicación del régimen del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF puede resultar compatible con la aplicación del régimen previsto en los artículos 64 y 75 de la misma ley para los casos de anualidades por alimentos.

## 2.- Resolución en unificación de criterio del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11/09/2014.

La resolución estimatoria del TEAR de Andalucía se fundamentó, en exclusiva, en el criterio mantenido por el TEAC en su resolución de fecha 11/09/2014 que declaró que el tratamiento previsto para las anualidades por alimentos satisfechas en virtud de decisión judicial a favor de los hijos en aquellos casos en los que el contribuyente que satisfacía las anualidades ostentase la guardia y custodia compartida respecto de sus hijos era compatible con el mínimo por descendientes.

Sin embargo, la resolución del TEAR de fecha 23/09/2022 obvia el hecho de que **la resolución del TEAC** referida, de fecha 11/09/2014, **es anterior a la modificación normativa operada por la Ley 26/2014**, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con efectos a partir del 01/01/2015.

## 3.- Modificaciones normativas previstas en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

A partir del 1 de enero de 2015, como consecuencia de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 58 de la Ley establece, entre otras cosas lo siguiente:

*"Asimismo, se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley."*

Asimismo, la propia ley establece que, en la aplicación de los supuestos de anualidades por alimentos, quedan excluidos aquellos que tengan derecho a la aplicación el mínimo por descendientes.

No debe olvidarse que el derecho, o no, a la aplicación del mínimo por descendientes se determinará por cada periodo impositivo de manera única, con la finalidad de adecuar la base liquidable del impuesto a las circunstancias personales y familiares. Si bien es cierto que, en determinados supuestos, el importe del mínimo por descendientes se deberá prorratear entre ambos progenitores, este hecho no implica que solo se tenga derecho al citado mínimo únicamente durante una parte del periodo impositivo, sino que se tiene derecho a su aplicación, pero de manera compartida con el otro progenitor (y, por ende, deberá prorratearse).

Por tanto, no puede admitirse que, en casos de guardia y custodia compartida, se considere que durante los periodos de no convivencia no existe derecho a la aplicación del mínimo por descendientes con la finalidad de disfrutar durante dicho periodo, también, del beneficio fiscal previsto para las anualidades por alimentos.

Dicho de otro modo, la incompatibilidad prevista expresamente por el legislador en la aplicación de ambos beneficios fiscales opera durante cada periodo impositivo o de devengo de manera única e indivisible.

En consecuencia, conforme con esta regulación legal, el progenitor o progenitores que tengan la guarda y custodia de los hijos, aunque sea compartida, deberán aplicar 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 ley del impuesto.

Por otro lado, los progenitores que no convivan con los hijos, pero les presten alimentos por resolución judicial, podrán optar, desde 2015, por la aplicación del mínimo por descendientes, al existir sostenimiento económico (dependencia), o por la aplicación del tratamiento previsto para las ya referidas anualidades por alimentos.

## CONCLUSIÓN

En consecuencia, este Departamento no está conforme con la interpretación efectuada por el TEAR en la resolución de fecha 23/09/2022, por lo que solicita del TEAC la unificación de criterio a fin de determinar la imposibilidad de aplicación simultánea, en el mismo período impositivo, del mínimo por descendientes y del régimen previsto para las anualidades por alimentos y, en consecuencia, en los casos de progenitores con guardia y custodia compartida, no resulta aplicable el régimen previsto para las anualidades por alimentos previsto en los artículos 64 y 75 de la LIRPF.

**CUARTO:** El obligado tributario que tuvo en su día la condición de interesado ante el TEAR (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido al efecto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**SEGUNDO:** La cuestión que se plantea en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si tras la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, resulta conforme a Derecho o no la aplicación simultánea de las previsiones recogidas en los artículos 64 y 75 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y del mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la misma norma, en aquellos supuestos en los que el contribuyente que satisface las anualidades por alimentos a favor de sus hijos por decisión judicial, tiene atribuida sobre ellos la guarda y custodia compartida.

**TERCERO:** Dispone el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en su redacción actual dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre y vigente al tiempo de los hechos aquí examinados:

"Artículo 58. Mínimo por descendientes

1. El mínimo por descendientes 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 asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable. Asimismo, **se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley.**

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior 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".

En su redacción anterior a la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, el citado precepto establecía lo siguiente:

"Artículo 58. Mínimo por descendientes

1. El mínimo por descendientes 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:

1.836 euros anuales por el primero.

2.040 euros anuales por el segundo.

3.672 euros anuales por el tercero.

4.182 euros anuales por el cuarto y siguientes.

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

Entre otros casos, **se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.**

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.244 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".

El artículo 61 de la LIRPF, en su redacción actual dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre y vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, dispone:

"Artículo 61. Normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad

**Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se tendrán en cuenta las siguientes normas:**

**1.ª Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.**

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

**2.ª No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.**

**3.ª La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.**

**4.ª No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente o ascendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes o ascendientes, la cuantía será de 2.400 euros anuales o 1.150 euros anuales por ese descendiente o ascendiente, respectivamente.**

**5.ª Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo o, en el caso de fallecimiento del ascendiente antes de la finalización de este, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento".**

Dicho precepto, en la redacción anterior a la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establecía:

"Artículo 61. Normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad

**Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se tendrán en cuenta las siguientes normas:**

**1ª Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.**

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

**2ª No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.**

**3ª La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del**

**Impuesto.**

4ª No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes, la cuantía será de 1.836 euros anuales por ese descendiente.

5ª Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo".

Por su parte, los artículos 64 y 75 de la LIRPF, en su redacción actual dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre y vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, disponían:

"Artículo 64. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a 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".

"Artículo 75. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a 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 anterior 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 74 de esta Ley a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración".

Con anterioridad a la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, la redacción de los citados preceptos era la siguiente:

"Artículo 64. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos

**Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial**, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1º 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 1º 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 1.600 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración".

"Artículo 75. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos

**Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial**, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1º del apartado 1 del artículo anterior 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 1º del apartado 1 del artículo 74 de esta Ley a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, incrementado en 1.600 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración".

**CUARTO:** La oficina gestora consideró que tanto Don X como Doña R tenían derecho a la aplicación del mínimo por descendientes del artículo 58 de la LIRPF dado que según la sentencia de divorcio ambos compartían la guarda y custodia de los hijos menores, y ello con independencia de con quien estuvieran estos últimos conviviendo en el momento del devengo del impuesto. Esta circunstancia determina, a juicio de la oficina gestora, que Don X, obligado por la sentencia de divorcio a satisfacer anualidades por alimentos en favor de los hijos, no pueda aplicar las especialidades previstas para tales anualidades en los artículos 64 y 75 de la LIRPF, dada la incompatibilidad entre la aplicación del mínimo por descendientes y las mencionadas especialidades.

A juicio del TEAR, Don X tenía derecho a la práctica del mínimo por descendientes en un importe del 50%, al ser en este caso la convivencia al 50% con los progenitores, y también, por el período de no convivencia, en este caso del 50% del año, a que se le apliquen las especialidades previstas para las anualidades por alimentos satisfechos por decisión judicial, con base en el criterio establecido por este Tribunal Central en su resolución de 11 de septiembre de 2014 (RG 3654/2014), dictada en unificación de criterio.

La Directora recurrente, por su parte, sostiene que la resolución del TEAC de 11/09/2014, en que se apoya el TEAR, es anterior a la modificación normativa operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con efectos a partir del 01/01/2015, de forma que desde esta fecha resulta imposible la aplicación simultánea, en el mismo período impositivo, del mínimo por descendientes y del régimen previsto para las anualidades por alimentos y, en consecuencia, en los casos de progenitores con guarda y custodia compartida, no resulta aplicable el régimen previsto para las anualidades por alimentos previsto en los artículos 64 y 75 de la LIRPF.

En el convenio regulador aprobado por la sentencia de divorcio se contenían, entre otras, las estipulaciones siguientes:

**"SEGUNDA.-PATRIA POTESTAD - GUARDA Y CUSTODIA:**

En relación con los hijos del matrimonio, ambos progenitores ejercerán conjuntamente la patria potestad.

Asimismo, se acuerda que la **guarda y custodia de los menores sea compartida**.

**La custodia compartida** se ejercerá por los padres teniendo en cuenta sobre todo el interés de los menores y adaptándose a las necesidades de éstos, y al efecto establecen que, a falta de acuerdo de las partes en otro sentido, se desarrollará de la siguiente forma:

- En período escolar, los hijos convivirán períodos de dos semanas consecutivas con cada progenitor, de viernes a viernes coincidiendo con las recogidas de los mismos con la salida del colegio.

Este se suspenderá durante los periodos vacacionales y se reanudarán a su fin.

- Sin perjuicio de lo anterior, los Martes y Jueves por la tarde la madre se ocupará de llevarlos a las actividades a las que deban asistir, y los lunes y miércoles se ocupará el padre. Debiendo recogerlos y entregarlos en el domicilio del progenitor al que corresponda la convivencia esa semana.

Y los periodos de vacaciones escolares, los pasarán por mitad con cada progenitor, estableciéndose los siguientes periodos:

En las vacaciones de verano: se distribuyen por quincenas los meses de Julio y Agosto;

- Semana Blanca.- De viernes hasta el martes el primer periodo, y de miércoles hasta el domingo el segundo.

- Semana Santa: De Viernes de Dolores hasta Martes Santo el primer periodo, y de Miércoles Santo a Domingo de Resurrección el segundo.

Vacaciones de Navidad:

Navidad: las vacaciones serán compartidas por mitad desde la salida a la vuelta del colegio, el primer periodo hasta el 30 de diciembre a medio día, y el segundo desde 30 a medio día hasta el comienzo del colegio.

No obstante lo anterior, siempre que los cónyuges pasen las Navidades en el mismo municipio, los hijos pasarán la Nochebuena con uno de los progenitores, y el día de Navidad con el otro, y lo mismo ocurrirá con el fin de Año y el Año Nuevo, y en caso de discrepancia, el padre elegirá los años impares y la madre los años pares.

El día de Reyes el progenitor al que no corresponda ese periodo de vacaciones, las podrá tener en su compañía ese día de 16:00 a 21:00 horas.

**El disfrute de los anteriores periodos vacacionales será establecido de mutuo acuerdo por ambos progenitores, y en caso de discrepancia, el padre elegirá los años impares y la madre los años pares.**

(.....).

**TERCERA.**-Al establecerse la custodia compartida, ambos progenitores se comprometen a su alimentación y cuidado durante el tiempo que corresponda a cada uno. Si bien, atendiendo a los ingresos de ambos progenitores y a las necesidades de los hijos, **se fija pensión de alimentos para los hijos de TRESCIENTOS EUROS (300.-EUROS)** que será abonada por el padre mensualmente los días 1 a 7 de cada mes, en la cuenta designada por la madre.

(.....).

**CUARTA.**- Los cónyuges no establecen pensión alguna entre sí por tener ambos independencia económica".

Del convenio regulador aprobado por la sentencia de divorcio se desprende (i) que la guarda y custodia de los hijos menores será compartida; (ii) que se estipula pago de anualidades por alimentos en favor de los hijos a cargo del padre.

Del artículo 58 de la LIRPF, tanto en la redacción anterior a la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, como en la actual, se infiere que el derecho al mínimo por descendientes exige que estos últimos convivan con el contribuyente. Dado que la sentencia de divorcio aprueba la guarda y custodia compartida de los hijos resulta claro que ambos progenitores tenían derecho al mínimo por descendientes, debiendo prorratearlo por partes iguales al amparo de lo dispuesto en el artículo 61 de la LIRPF, con independencia de con quién convivieran los hijos en el momento del devengo del impuesto. Así lo entendió, en efecto, Don X en su autoliquidación, en la que declaró por mitad el mínimo por descendientes. En este sentido, debe recordarse que este Tribunal Central ya señaló en su resolución de 11 de septiembre de 2014 (RG 3654/2014), dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que: *"A lo anterior debe añadirse que en los supuestos de separación matrimonial o divorcio, el mínimo por descendiente corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha del devengo del Impuesto, al tratarse del progenitor que convive con aquellos. No obstante, procederá el prorrateo por partes iguales cuando la guarda y custodia sea compartida, con independencia de quién sea el progenitor con el que convivan a la fecha del devengo"*.

En el seno del procedimiento de aplicación de los tributos Don X reivindicó, pese a no haber autoliquidado en tales términos, que se le aplicaran las especialidades previstas para las anualidades por alimentos a favor de los hijos satisfechas por decisión judicial en los artículos 64 y 75 de la LIRPF por el periodo de no convivencia con aquellos, al no poder deducirse de dichos preceptos una incompatibilidad absoluta entre este beneficio fiscal y el mínimo por descendientes. Desestimada su pretensión en el citado procedimiento la reiteró en su reclamación ante el TEAR, que la acogió en su resolución de 23 de septiembre de 2022 con base en la doctrina sentada por este Tribunal Central en su resolución de 11 de septiembre de 2014 (RG 3654/2014) dictada en unificación de criterio, según la cual *"El tratamiento previsto en los artículos 64 y 75 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es aplicable para las anualidades por alimentos satisfechas en virtud de decisión judicial a favor de los hijos en aquellos casos en los que el contribuyente que satisface las anualidades ostente la guarda y custodia compartida respecto de sus hijos, contribuyente que también tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes"*.

La Directora recurrente sostiene que la resolución de este Tribunal Central, en la que se apoyó en exclusiva el TEAR en su pronunciamiento, era anterior a la modificación normativa operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con efectos a partir del 01/01/2015, y no le falta razón. En efecto, nuestra resolución de 11 de septiembre de 2014 (RG 3654/2014) analizó la controversia planteada acerca de si cabía o no la aplicación simultánea de las previsiones recogidas en los artículos 64 y 75 de la LIRPF y del mínimo por descendientes del artículo 58 de la misma norma en aquellos supuestos en los que el contribuyente que satisface las anualidades por alimentos a favor de sus hijos por decisión judicial tiene atribuida sobre ellos la guarda y custodia compartida (con tiempos de convivencia al 50%), a partir de la redacción de dichos preceptos anterior a la modificación operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

Aunque el supuesto de hecho de nuestra resolución de 11 de septiembre de 2014 (RG 3654/2014) era similar al aquí analizado, en el sentido de que en ambos casos la sentencia de divorcio determinaba la guarda y custodia compartida de los hijos, con iguales tiempos de convivencia para cada progenitor, y la obligación de satisfacer anualidades por alimentos por decisión judicial en favor de los hijos por parte del obligado tributario, lo cierto es que la redacción aplicable a cada uno de ellos de los artículos 58, 64 y 75 de la LIRPF era diferente, razón por la cual no podemos tomar en consideración para la resolución del presente recurso extraordinario de alzada la doctrina fijada entonces.

En consecuencia, no cabía apelar -como hizo el TEAR- a dicha resolución de 11 de septiembre de 2014 para justificar la aplicación simultánea del mínimo por descendientes y de las especialidades recogidas en los artículos 64 y 75 de la LIRPF en el caso

examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, toda vez que la redacción de estos preceptos así como del artículo 58 de esa misma norma había sido modificada.

Tal como expusimos más arriba no hay duda de que Don X tenía derecho a la aplicación del mínimo por descendientes al ser la guarda y custodia compartida con su ex-cónyuge. Por razones de convivencia con los hijos (artículo 58 LIRPF), ambos progenitores podían, en consecuencia, aplicar el mínimo por descendientes, debiendo prorratearlo entre ellos por partes iguales (artículo 61 LIRPF).

El propio artículo 58 de la LIRPF, en su redacción dada por la Ley 26/2014, asimila a la convivencia con el contribuyente la dependencia respecto de este último, salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley, es decir, salvo cuando el contribuyente con el que no se convive, y del que se depende económicamente, esté obligado a satisfacer anualidades por alimentos por decisión judicial. La razón de esta salvedad es que si el contribuyente con quien no convive el descendiente, y del que depende económicamente, está obligado a satisfacer anualidades por alimentos por decisión judicial, recibe ya un trato fiscal equivalente al mínimo por descendiente, al que no tiene derecho, en forma de atenuación de la escala de gravamen. De este modo, cuando el artículo 58 de la LIRPF habla de "dependencia" como concepto asimilable a "convivencia" no está pensando en el caso del progenitor no conviviente que satisface anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial sino en el del progenitor no conviviente que sin satisfacer tales anualidades contribuye, no obstante, al mantenimiento económico de los hijos en alguna medida, porque era precisamente este progenitor el que no recibía ningún incentivo fiscal con la redacción de los artículos 58, 64 y 75 de la LIRPF anterior a la entrada en vigor de la Ley 26/2014, circunstancia que atentaba contra el principio de igualdad como puso de manifiesto la sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 2012 (recurso de inconstitucionalidad 1046-1999) a la que nos referiremos seguidamente.

Debe recordarse, a este respecto, que la sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 2012 (recurso de inconstitucionalidad 1046-1999) declaró inconstitucional la atribución que la antigua Ley 40/1998 hacía del derecho a la reducción por gastos de mantenimiento de los descendientes (mínimo familiar por descendientes) exclusivamente a los progenitores que convivían con ellos. Consideraba la sentencia que tal previsión normativa no se ajustaba al fin perseguido -la protección económica de la familia- y violaba el principio de igualdad al excluir de su aplicación, sin que existiera razón alguna que lo justificase, a aquellos contribuyentes que prestaban asistencia económica a sus hijos sin convivir con ellos. La propia sentencia matizaba que la quiebra del principio de igualdad se producía únicamente respecto de aquellos contribuyentes que, teniendo hijos que dependían económicamente de ellos, ni convivían con los mismos ni satisfacían anualidades por alimentos en virtud de decisión judicial. Por el contrario, el tratamiento fiscal previsto para las anualidades por alimentos satisfechas a favor de los hijos por decisión judicial, aunque se articulaba de forma diferente a la reducción por descendientes, basándose en el criterio de dependencia económica, venía a producir un efecto equivalente, por lo que en tales supuestos no se vulneraba el principio de igualdad.

Si bien la sentencia citada analizaba la constitucionalidad de la Ley 40/1998, sus conclusiones eran plenamente trasladables a la actual Ley 35/2006, lo que motivó la modificación del artículo 58.1 de la LIRPF por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, con el fin de adaptar el requisito de convivencia y dependencia económica a lo señalado por el Tribunal Constitucional en aquella.

Así pues, en sintonía con las conclusiones de la sentencia del Tribunal Constitucional citada, los nuevos artículos 64 y 75 de la LIRPF sólo son aplicables a los progenitores que satisfaciendo anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial no conviven en ninguna medida con ellos porque si tuvieran la guarda y custodia exclusiva o compartida entonces sí tendrían derecho a la aplicación por los hijos del mínimo por descendientes. Obsérvese, en este sentido, que los artículos 64 y 75 de la LIRPF, al referirse a los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos por decisión judicial, dicen que para que puedan aplicar la atenuación de gravamen no han de tener derecho al mínimo por descendientes. La expresión es clara: "*sin derecho a la aplicación...del mínimo por descendientes*".

Resulta claro, pues, en nuestra opinión, que la nueva redacción dada a los artículos 58, 64 y 75 de la LIRPF por la Ley 26/2014 establece una incompatibilidad entre el mínimo por descendientes y las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF referidas a las anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial.

De modo que el progenitor con derecho al mínimo por descendientes que satisface anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial no podrá aplicar las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF. Y es que, en efecto, estos últimos preceptos reconocen el derecho a la atenuación de las escalas de gravamen estatal y autonómica a 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*", por lo que el progenitor con derecho al mínimo por descendientes deberá aplicar este último y no podrá beneficiarse de lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de la LIRPF.

Adviértase, pues, que la incompatibilidad entre incentivos fiscales no permite al progenitor que tiene derecho al mínimo por descendientes (por tener la guarda y custodia compartida, como en el caso que nos ocupa) y que también satisface anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial (como sucede también en el supuesto aquí examinado) optar entre dicho mínimo o las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF. Según el tenor literal de estos preceptos 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, aplicarán las especialidades contempladas en ellos para la atenuación de la escala de gravamen, por lo que, *a contrario sensu*, si tal derecho existe, como efectivamente sucede en el caso que se examina al tener el progenitor la guarda y custodia de los hijos de modo compartido, entonces han de aplicar necesariamente el mínimo por descendientes. Si el legislador hubiera querido permitir la opción entre uno u otro incentivo fiscal lo habría hecho, utilizando una expresión para los artículos 64 y 75 de la LIRPF del tipo siguiente: "*Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y no tengan derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley o, teniéndolo, opten por no acogerse a él....*", pero no es el caso.

En definitiva, pues, el progenitor que tiene la guarda y custodia exclusiva o compartida de los hijos y satisface alimentos por decisión judicial tiene derecho al mínimo por descendientes pero no a las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF. En este sentido se ha pronunciado el TEAR de Murcia (Resolución de 28/10/2022 (RG 30-3005-2021)), el TEAR de Aragón (Resoluciones de 30/10/2020 (RG 22-56-2020 y ac) y de 30/4/2021 (RG 50-1970-2018 y 50-1879-2018)), el TEAR de Valencia (Resolución de 27/7/2022 (RG 03-1855-2021)) y el TEAR de Extremadura (RG 10-304-2021). Criterio asimismo mantenido por la Dirección General de Tributos, entre otras, en Consulta V2365-17 de 18/9/2017 .

Las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF se aplicarán por el progenitor que satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial y que no tenga asignada la guarda y custodia de éstos, ni siquiera de forma compartida.

El progenitor que sin tener asignada la guarda y custodia de los hijos, ni siquiera de forma compartida, y sin satisfacer anualidades por alimentos en favor de estos por decisión judicial, contribuye, no obstante, al mantenimiento económico de aquéllos, tendrá

derecho a la aplicación del mínimo por descendientes con base en el criterio de dependencia al que se refiere el artículo 58 de la LIRPF, mínimo que deberá ser prorrateado por partes iguales con el progenitor que tenga la guarda y custodia.

A juicio de este Tribunal Central la normativa examinada no permite extraer la conclusión del TEAR conforme a la cual sería compatible para Don X el mínimo por descendientes del artículo 58 de la LIRPF y las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF por el período en el que los hijos no conviven con su padre, limitando, en consecuencia, la incompatibilidad de dichos beneficios fiscales al período de convivencia.

Como bien señala la Directora recurrente el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes se determina de manera única por todo el período impositivo. Es decir, la norma no reconoce el derecho al mínimo por descendientes por períodos temporales dentro del período impositivo, como si el obligado tributario tuviera derecho a dicho mínimo durante los meses de convivencia con los hijos y no lo tuviera en absoluto durante el tiempo de no convivencia. Prueba de ello es que el derecho al mínimo por descendientes cuando la guarda y custodia compartida no conlleva un reparto igualitario del tiempo de convivencia con los hijos, se prorratea, sin embargo, por partes iguales por los progenitores, tal como hemos afirmado en la resolución de esta misma fecha (RG 8646/2022) dictada en unificación de criterio. Tal como indica la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT en su escrito de alegaciones *"Si bien es cierto que, en determinados supuestos, el importe del mínimo por descendientes se deberá prorratear entre ambos progenitores, este hecho no implica que solo se tenga derecho al citado mínimo únicamente durante una parte del periodo impositivo, sino que se tiene derecho a su aplicación, pero de manera compartida con el otro progenitor"*.

No cabe, en consecuencia, aceptar la conclusión del TEAR de que en los casos de guarda y custodia compartida no existiría el derecho a aplicar el mínimo por descendientes durante los períodos de no convivencia y, por ende, sí cabría por tales períodos aplicar las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF. Se ha de concluir, por tanto, que la incompatibilidad en la aplicación de ambos beneficios fiscales prevista expresamente por la normativa del IRPF opera durante cada período impositivo de forma única e indivisible.

Por último, y aunque no se trata del caso contemplado en el presente recurso extraordinario de alzada, no puede compartir este Tribunal Central la afirmación de la Directora recurrente de que *"los progenitores que no convivan con los hijos, pero les presten alimentos por resolución judicial, podrán optar, desde 2015, por la aplicación del mínimo por descendientes, al existir sostenimiento económico (dependencia), o por la aplicación del tratamiento previsto para las ya referidas anualidades por alimentos"*, criterio que es el asimismo mantenido por la Dirección General de Tributos, entre otras, en Consulta V2098/18 de 16 de julio de 2018.

Tal criterio no puede sostenerse, a nuestro juicio, si partimos del tenor literal de los artículos 64 y 75 de la LIRPF en relación con el artículo 58 de la misma norma.

En efecto, según el artículo 58 de la LIRPF *"se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley"*.

No cabe duda de que la satisfacción de anualidades por alimentos en favor de los hijos supone una dependencia económica de éstos respecto del progenitor que las paga. Ahora bien, para que esa dependencia pueda asimilarse a convivencia y otorgue, en consecuencia, el derecho a aplicar el mínimo por descendientes, no puede resultar de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de la LIRPF. Y, sin embargo, resulta plenamente de aplicación lo dispuesto en dichos preceptos cuando el progenitor no conviviente satisface anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial, porque, dado que la satisfacción de anualidades por alimentos a los hijos implica *per se* una dependencia económica de éstos respecto del progenitor que las paga, cuando los artículos 64 y 75 de la LIRPF aluden a los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes, sólo pueden estar refiriéndose a aquellos que no tienen asignada la guarda y custodia de los hijos, ni exclusivamente ni de forma compartida.

Como indicábamos más arriba, según el tenor literal de los artículos 64 y 75 de la LIRPF 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, aplicarán las especialidades contempladas en ellos para la atenuación de la escala de gravamen. En consecuencia, al progenitor no conviviente que satisface anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial sí le resulta de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de la LIRPF y, por tanto, la dependencia económica que supone el pago de aquéllas no puede asimilarse a convivencia a efectos de la aplicación del mínimo por descendientes.

Si el legislador hubiera querido reconocer al progenitor no conviviente y que satisface anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial la posibilidad de optar entre el mínimo por descendientes del artículo 58 de la LIRPF (atendiendo al criterio de dependencia económica que supone el pago de anualidades por alimentos) y las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF, lo habría hecho sin dificultad, utilizando, por ejemplo, en la redacción del artículo 58.1 de la LIRPF una fórmula como la siguiente: *"Asimismo, se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último"* y en las redacciones de los artículos 64 y 75 de la LIRPF algo similar a esto: *"Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y no apliquen por estos últimos el mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley ..... aplicarán la escala...."*. A juicio de este Tribunal Central, la redacción de los preceptos indicados, dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, no permite inferir la opción que sugiere la Directora recurrente. El planteamiento de la Directora, favorecedor del progenitor no conviviente, perjudica, sin embargo, al progenitor que tiene la guarda y custodia de los hijos en exclusiva, cuyo derecho a aplicar en su totalidad el mínimo por descendientes queda condicionado a la decisión del otro.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), acuerda ESTIMARLO EN PARTE y unificar criterio en el sentido siguiente:

Tras la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, no resulta posible la aplicación simultánea, en el mismo período impositivo, del mínimo por descendientes del artículo 58 de la LIRPF y del régimen previsto para las anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial en los artículos 64 y 75 de dicha norma.

De este modo:

- Los progenitores que tengan asignada la guarda y custodia compartida de los hijos tendrán derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, que se prorrateará por partes iguales, no siendo posible la aplicación del régimen previsto para las anualidades por alimentos por el progenitor que, en su caso, las satisfaga.

- El progenitor que satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos y que no tenga asignada la guarda y custodia de éstos, ni siquiera de forma compartida, aplicará el régimen previsto para las anualidades por alimentos pero no el mínimo por

descendientes.

- El progenitor que sin tener asignada la guarda y custodia de los hijos, ni siquiera de forma compartida, y sin satisfacer anualidades por alimentos en favor de estos por decisión judicial, contribuye, no obstante, al mantenimiento económico de aquéllos, tendrá derecho a la aplicación del mínimo por descendientes con base en el criterio de dependencia al que se refiere el artículo 58 de la LIRPF, mínimo que deberá ser prorrateado por partes iguales con el progenitor que tenga la guarda y custodia.