

TRIBUTACIÓN CONJUNTA. MEDIDAS PREVIAS DE DIVORCIO Y GUARDA Y CUSTODIA.

En relación con la tributación conjunta, el artículo 82 de la LIRPF:

“1. Podrán 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 de este artículo”

Llegados a este punto, nos parece de interés acudir a la interpretación dada por la Dirección General de Tributos a través de sus Consultas Vinculantes:

- Consulta Vinculante NºV2596-18, de 25 de septiembre de 2018:

“Descripción de hechos

De acuerdo con auto judicial de medidas previas de divorcio de fecha 28 de septiembre de 2017, se acuerda la separación provisional de la consultante y su marido, y se le atribuye a ella con carácter provisional, la custodia de los dos hijos en común del matrimonio. El juicio definitivo de divorcio contencioso está previsto que se celebre en 2019.

(...)

Contestación

(...)

En el presente caso, *dado que según auto judicial de medidas previas de divorcio de fecha 28 de septiembre de 2017 se atribuye a la consultante la guarda y custodia de los dos hijos en común, sólo ella puede optar por la tributación conjunta, al ser ésta la que convive con dichos hijos.*

En este mismo sentido localizamos la Resolución del TEAR de Madrid de 25 de febrero de 2019:

“(...)

Por otro lado, entra a colación lo dispuesto por la Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante V2596-2018, de fecha 25-09-2018, cuyo criterio es

compartido por este Tribunal, por ser aplicable al caso que nos ocupa y en la que se indica:

"(...) Es criterio de este Centro Directivo (entre otras, V2233-09 ó V1598-09), que 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 Impuesto, 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.

Debe recordarse, no obstante, que nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

En el presente caso, dado que según auto judicial de medidas previas de divorcio de fecha 28 de septiembre de 2017 se atribuye a la consultante la guarda y custodia de los dos hijos en común, sólo ella puede optar por la tributación conjunta, al ser ésta la que convive con dichos hijos.

No comparte este Tribunal el criterio de la Oficina Gestora al no admitir la posibilidad de que la reclamante tribute conjuntamente con sus descendientes, pues a nuestro juicio, el auto judicial de medidas provisionales previas al divorcio, aún no extinguiendo el vínculo matrimonial, permite constatar la separación legal de los cónyuges, cumpliéndose así uno de los supuestos en los que el artículo 82 de la Ley del IRPF permite la tributación conjunta de uno de los progenitores con los descendientes.

Entiende este Tribunal que en casos como el presente, en el que es voluntad de uno de los cónyuges la ruptura del vínculo matrimonial, presentando en consecuencia demanda de divorcio, resulta razonable que, desde un primer momento, se adopten determinadas medidas que regulen la situación en tanto se tramita el procedimiento, entre las que puede figurar la suspensión de la convivencia. De hecho, el art. 102 del Código Civil ya establece las consecuencias que provoca la simple presentación de una demanda de separación, nulidad o divorcio (cesa la presunción de convivencia conyugal, quedan revocados los consentimientos y apoderamientos existentes entre los cónyuges y cesa la posibilidad de vincular bienes del otro en el ejercicio de la potestad doméstica).

SEXTO.- En este mismo sentido se han pronunciado, asimismo, distintos Tribunales Superiores de Justicia (como el TSJ de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 8 de mayo de 2012, Recurso 980/2009, el TSJ de Cataluña en sentencia de 18 de mayo de 2006, Rec 1098/2001; así como el TSJ de la Rioja en la sentencia invocada por la reclamante, rec 979/98) que han interpretado el concepto de "separación legal" a los efectos del Art. 82. de la Ley 35/2006, de manera mas amplia que lo viene haciendo la AEAT, manifestando que debe entenderse producida desde el auto en que se acuerden medidas provisionales en el proceso de separación matrimonial, no siendo necesario esperar a la existencia de sentencia judicial firme de separación.

Así, señala la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana en su fundamento jurídico tercero, que a su vez comparte y reproduce la motivación de la sentencia del Tribunal de Justicia de Cataluña de 18 de mayo de 2006:

Los efectos del auto de medidas provisionales se regulan en el C.C., cuyo art. 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 y cesa la presunción de convivencia conyugal. La admisión de la demanda de separación produce la suspensión de los efectos del matrimonio.

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

Una cosa es que la separación matrimonial en virtud de sentencia judicial, por su carácter constitutivo, atribuya a los cónyuges el estado de separados legalmente, y otra distinta que solo los separados por sentencia judicial tengan la consideración de separados legalmente para el Derecho, pues no hay que olvidar que la Sentencia estimatoria ratifica la separación acordada en el auto de medidas.

En la función interpretativa de las normas la LGT, en su art. 23, nos dice que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho y que en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual según proceda.

Si el legislador tributario, cuya función técnica es innegable, utiliza en varias normas contenidas en la misma Ley términos y expresiones distintas "separados legalmente", en el art. 87 y "separación matrimonial en virtud de sentencia judicial", en el art. 94, es porque distinto debe ser su significado y alcance. Más aún si examinamos que el art. 87, se halla dentro del Título VIII "Tributación conjunta", mientras que el art. 94, se halla en el Título IX, "Período de imposición y devengo del Impuesto".

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 solo se permite a las personas físicas integradas en una unidad familiar.

Es precisamente esta función la que debe orientar la interpretación de la norma aquí examinada y es por ello que este Tribunal entiende 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.

La finalidad de esta norma, es distinta a la contenida en el art. 94, pues allí se parte del período impositivo y por ello sí exige la norma expresamente que se haya dictado una sentencia de separación y que los cónyuges pretendan tributar conjuntamente en la primera parte del período impositivo.

El legislador podía haber utilizado los mismos términos que en el art. 87 -o viceversa- pero no lo hizo, del mismo modo que en el art. 71.2 de la Ley, permite la deducción de las pensiones compensatorias a favor del cónyuge satisfechas por "decisión judicial", comprendiendo así todas las cantidades que se satisfagan en caso de separación judicial ya estén fijadas en el auto de medidas provisionales ya en la sentencia de separación.

Pero es más, a juicio de este Tribunal, 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 período 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 período 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.

En consecuencia, *sentado por lo expuesto que a la fecha del devengo del impuesto, la interesada estaba separada legalmente ha de reconocerse su derecho a optar por presentar declaración conjunta con sus hijos, al serle atribuida en el auto de medidas provisionales -el cual viene acompañado de la demanda de divorcio interpuesta en el plazo de los treinta días siguientes a su adopción, como se exige en el mismo para resultar de aplicación sus efectos-, la guarda y custodia de los mismos y teniendo en cuenta además que el otro progenitor presentó declaración individual, y que no se produce el caso de pertenencia de los hijos a dos unidades familiares al mismo tiempo.*

Conforme a lo anterior, si en el auto judicial de medidas previas de divorcio se atribuye la guarda y custodia del hijo en común, podrá optar por la tributación conjunta, al ser con quien convive.

Salvo mejor opinión