

# TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**4747** *Sala Primera. Sentencia 33/2006, de 13 de febrero de 2006. Recursos de amparo 180-2000, 182-2000, 1287-2001 y 927-2002 (acumulados). Promovidos por don José Enrique Solano Ocaña en relación con las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que desestimaron sus recursos sobre liquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas de 1992 a 1995.*

*Supuesta vulneración del derecho a la igualdad: tributación por la pensión de alimentos fijada en un convenio de divorcio (STC 1/2001).*

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta; don Javier Delgado Barrio, don Jorge Rodríguez Zapata Pérez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez-Tremps, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En los recursos de amparo núms. 180-2000, 182-2000, 1287-2001 y 927-2002, acumulados, promovidos por don José Enrique Solano Ocaña, bajo la representación procesal del Procurador de los Tribunales don Antonio Rafael Rodríguez Muñoz y con la asistencia de la Letrada doña Trinidad Remezal Solano, contra las Sentencias de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de noviembre de 1999 (dos), 31 de enero de 2001 y 9 de enero de 2002, confirmatorias todas ellas de las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 15 de octubre de 1996 (dos), de 18 de diciembre de 1997 y de 26 de octubre de 1998, en materia de impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995. Ha comparecido el Abogado del Estado en la representación que ostenta y ha intervenido el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente el Magistrado don Javier Delgado Barrio, quien expresa el parecer de la Sala.

## I. Antecedentes

1. Mediante escritos registrados ante este Tribunal el día 13 de enero de 2000 (dos), 8 de marzo de 2001 y 20 de febrero de 2002, el Procurador de los Tribunales don Antonio Rafael Rodríguez Muñoz, en nombre y representación de don José Enrique Solano Ocaña, interpuso cuatro recursos de amparo contra las Sentencias de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del

Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de noviembre de 1999 (dos), 31 de enero de 2001 y 9 de enero de 2002, desestimatorias de los recursos contencioso-administrativos núms. 655/97, 656/97, 685/98 y 431/99 interpuestos contra otras tantas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 15 de octubre de 1996 (dos), 18 de diciembre de 1997 y 26 de octubre de 1998, que desestimaban las reclamaciones núms. 1538/95, 1539/95, 6243/96 y 3836/97, respectivamente, presentadas contra cuatro Acuerdos del Administrador de Pozuelo de Alarcón de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fechas 30 de noviembre de 1994 (dos), 28 de febrero de 1996 y 20 de enero de 1997, en materia de impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995. La parte demandante entiende que dichas resoluciones judiciales han vulnerado su derecho a la igualdad reconocido en el art. 14 CE.

2. Los hechos de los que traen causa los presentes recursos de amparo, expuestos sucintamente, son los siguientes:

a) El recurrente en amparo, divorciado legalmente, está sometido al convenio regulador aprobado por Sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 27 de Madrid de 18 de junio de 1991. Con base en dicho convenio resultaba obligado a abonar a su ex-cónyuge la cantidad de 100.000 pesetas mensuales, como pensión compensatoria, y 200.000 pesetas mensuales, como pensión de alimentos para sus tres hijos, cuya guarda y custodia quedó atribuida la madre. Así, a lo largo de los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995 abonó, en concepto de pensión compensatoria, 1.244.000 pesetas, 1.300.182 pesetas, 1.378.420 pesetas y 880.821 pesetas, respectivamente; y, en concepto de pensión de alimentos, 2.488.000 pesetas, 2.600.364 pesetas, 2.755.904 pesetas y 3.865.051 pesetas, respectivamente.

b) Practicadas las autoliquidaciones correspondientes al impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995, el recurrente se dedujo de la base imponible las cifras de 1.244.000 pesetas (1992), 1.300.182 pesetas (1993), 1.378.420 pesetas (1994) y 880.821 pesetas (1995), en concepto de pensión compensatoria, resultándole una cuota negativa a devolver en el primer ejercicio de 425.763 pesetas, en el segundo, de 408.968 pesetas a ingresar, en el tercero, de 182.953 pesetas a devolver, y en el cuarto, una cuota diferencial a ingresar de 1.776.299 pesetas

c) Con fecha de 29 de septiembre de 1994 (dos), 29 de noviembre de 1995 y 20 de noviembre de 1996, presentó cuatro solicitudes de rectificación de sus autoliquidaciones ante la Administración de Pozuelo de Alarcón a los efectos de que la base imponible de cada ejercicio fuese minorada también en las cifras de 2.488.000 pesetas (1992), 2.600.364 pesetas (1993), 2.755.904 pesetas (1994) y 3.865.051 pesetas (1995), correspondientes a las pensiones de alimentos satisfechas a los hijos. Dichas peticiones de rectificación le fueron denegadas mediante

Acuerdos de 30 de noviembre de 1994 (dos), 28 de febrero de 1996 y 20 de enero de 1997 del Administrador de Pozuelo de Alarcón de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

d) Contra los anteriores acuerdos el recurrente en amparo presentó las correspondientes reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (núms. 28/01539/95, 28/01538/95, 28/06243/96 y 28/03836/97, respectivamente), invocando la vulneración del principio de igualdad previsto en el art. 14 CE. Las citadas reclamaciones fueron desestimadas mediante Resoluciones con fecha de 15 de octubre de 1996 (dos), 18 de diciembre de 1997 y 26 de octubre de 1998. En las reclamaciones se planteaba la inconstitucionalidad del art. 71.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su contradicción con los arts. 14 y 31.1 CE, al impedirle reducir la base imponible en el importe de las anualidades fijadas a favor de los hijos del sujeto pasivo satisfechas por decisión judicial, estableciéndose así una discriminación respecto de quienes satisfacen pensiones de alimentos a otros parientes y vulnerándose el principio de capacidad contributiva al soportar el pagador de las pensiones la carga tributaria de unas rentas de las que no disfruta, sin posibilidad de reducción o compensación alguna. Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid no entró a conocer de esta cuestión al no ser de su competencia, por corresponder «el enjuiciamiento de la legalidad de las disposiciones generales a la jurisdicción contencioso-administrativa, y el control de la constitucionalidad de las leyes al Tribunal Constitucional».

e) Interpuestos recursos contencioso-administrativos ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (núms. 655/97, 656/97, 685/98 y 431/99, respectivamente), en las demandas se cuestionaba nuevamente el art. 71.2 de la Ley 18/1991, que impide la deducción de las pensiones por alimentos abonadas a los hijos, por vulnerar el principio de igualdad de los arts. 14 y 31.1 CE. Sin embargo, por Sentencias de 24 de noviembre de 1999 (dos), de 31 de enero de 2001 y de 9 de enero de 2002 dichos recursos fueron desestimados con confirmación de las Resoluciones impugnadas –por no apreciarse la lesión del principio de igualdad–, rechazándose igualmente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad contra el precepto citado, al considerar el órgano judicial que no existía un término de comparación idóneo sobre el que efectuar un juicio de igualdad por dos razones: de un lado, porque son diferentes las situaciones de separado de hecho y la de divorciado, otorgando a cada una el legislador un trato diferente, tanto más cuando una u otra situación no es más que consecuencia de «una opción libre otorgada por el legislador» y, de otro lado, porque es también diferente la situación del progenitor que tiene la guarda y custodia de los niños y la del que no tiene atribuida esa guarda, pues existe un elemento diferencial que radica en la existencia o no de convivencia –«atención continuada»–, lo que permite al legislador tratar de manera dispar los casos contemplados.

3. En sus demandas de amparo aduce la parte recurrente la vulneración de su derecho a la igualdad recogido en el art. 14 CE, por razón de circunstancias personales y, en concreto, por su condición de divorciado con obligación judicial de abonar a su ex cónyuge una pensión compensatoria y a sus hijos una pensión por alimentos. En efecto, a su juicio, en virtud de la aplicación de los preceptos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, resulta que el trato contributivo que el interesado recibe en el citado tributo, por el mero hecho haberse divorciado, es el siguiente: 1) pese a tener tres hijos menores de edad a su cargo, está obligado a presentar declaración individual, no pudiendo

optar por la tributación conjunta con sus hijos, porque conforme al art. 87 de la Ley 18/1991, no integra una unidad familiar con ellos, al haber quedado su custodia a favor de su ex cónyuge; 2) puede reducir la parte regular de su base imponible en el importe de la pensión compensatoria satisfecha a su ex cónyuge en cumplimiento de la Sentencia judicial declarativa del divorcio, así como en las sumas que por alimentos abone a sus familiares asimismo por decisión judicial, pero no las pagadas por el mismo concepto alimenticio a sus hijos (art. 71.2 de la Ley 18/1991); 3) deberá aplicar a su base liquidable regular la tarifa general individual del impuesto prevista en el art. 74 de dicha Ley, más gravosa que la tarifa del art. 91 de la misma norma legal que queda reservada a los supuestos de tributación conjunta por la que el recurrente no puede optar al no formar una «unidad familiar» con sus hijos por no haberle sido concedida su custodia y convivencia habitual, las cuales corresponden a la madre, su ex cónyuge; 4) no puede practicarse en la cuota la deducción familiar por hijos a que se refiere el art. 78.1 a) de la Ley 18/1991, puesto que no conviven habitualmente con él; y 5) no puede practicarse en la cuota la deducción del art. 78.2 de la mencionada Ley por los gastos que haya abonado con ocasión de las enfermedades en que pudieran incurrir sus hijos, por el mismo motivo de no convivir diariamente con ellos.

Frente a ello, su ex cónyuge: 1) puede tributar conjuntamente con sus hijos por convivir habitualmente con ellos, en la consideración de que forman una «unidad familiar» en el sentido del art. 87 de la Ley 18/1991 y, por tanto, puede optar por someter la totalidad de las rentas de sus miembros (madre e hijos) a la escala más favorable del art. 91 de la Ley 18/1991; 2) entre las rentas de la unidad familiar (madre e hijos) no se incluyen las anualidades por alimentos percibidas por los hijos de su padre en virtud de la decisión judicial contenida en la Sentencia de divorcio, por declararlas exentas el art. 9.1 k) de la Ley 18/1991; y 3) puede practicar deducciones familiares (por hijos) y por gastos médicos, etc., satisfechos con ocasión de enfermedades de estos descendientes.

Al anterior tratamiento normativo imputa el demandante de amparo lesiones de su derecho a la igualdad. En primer lugar, porque, pese a tener tres hijos menores de edad a su cargo, está obligado a presentar declaración individual (no pudiendo optar por la conjunta, al haber quedado la custodia a favor de su ex cónyuge), sin poder deducir las cantidades pagadas por alimentos a los hijos (sí las que abona al ex cónyuge), aplicando la tarifa individual y no pudiendo practicarse la deducción por hijos y por gastos de enfermedad de los hijos. Por el contrario, el ex cónyuge, recibe las pensiones por alimentos suya y de los hijos, tributando sólo por la primera, pudiendo presentar declaración conjunta con los hijos con los que integra una unidad familiar, aplicándose la tarifa conjunta y las deducciones por hijos y gastos de enfermedad.

En segundo término, porque se discrimina a los contribuyentes divorciados respecto de los separados de hecho, en idéntica situación fáctica («convivencia separada con sus hijos y ex pareja»), y obligación de alimentos para con todos), dado que éstos conservan aún el estado civil de «cónyuge» y, por tanto, pueden acogerse a la declaración conjunta con sus hijos y practicarse las correspondientes deducciones por los mismos. La única diferencia que existe entre una y otra situación es que el contribuyente divorciado ha modificado su estado civil y el separado de hecho no. Sin embargo, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 209/1988), las diferencias normativas deben tener una justificación objetiva y razonable, siendo necesario que haya una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida. Ya el Tribunal Constitucional, en la citada STC 209/1988 afirmó que el diferente y peor trato

impositivo a un contribuyente en el IRPF por el mero hecho de haber contraído matrimonio sin quedar justificado que tan simple circunstancia hubiese supuesto un incremento de su capacidad económica, no podía considerarse razón suficiente para la diferenciación de trato, resultando, por tanto, inconstitucional (FJ 10). El estado civil de divorciado del recurrente le priva de la posibilidad de realizar una declaración conjunta con sus hijos, debiendo aplicar a la totalidad de sus rentas la tarifa individual mucho más gravosa y sin posibilidad de minorar sus rendimientos en el importe de los alimentos pagados. Es decir, el legislador desconoce la disminución de la capacidad económica real del recurrente, penalizándole además, al hacer que unos ingresos que se limita a obtener y trasladar a sus destinatarios incrementen la carga impositiva de sus rentas, debido a la progresividad de la tarifa del impuesto, lo que contradice la doctrina de la STC 45/1989, según la cual, el impuesto sobre la renta debe configurarse como un impuesto sobre las rentas del individuo y ser neutral respecto del matrimonio.

En tercer lugar, porque se le discrimina –en cuanto divorciado obligado a satisfacer alimentos por decisión judicial– respecto a los perceptores de dichos alimentos, al ver disminuida su capacidad económica al generar rentas que deben traspasarse a sus hijos, lo que, como consecuencia de la imposibilidad de deducción de dichas rentas de su base imponible, le supone un incremento de la carga impositiva que debe soportar debido a la progresividad del impuesto. Sin embargo, los perceptores de los alimentos, por aplicación del art. 9.1 k) de la Ley 18/1991, no sólo quedan sin tributación, al estar tales rentas declaradas expresamente exentas, sino que además pueden presentar la declaración conjunta prevista en el art. 86 y ss. de la Ley 18/1991, aplicando la tarifa más beneficiosa del art. 91 de la misma Ley a la unidad familiar que constituyen con el ex-cónyuge que tiene atribuida la guarda y custodia. El resultado de esto es que hay un traslado de capacidad económica de un sujeto (el padre pagador) a otro (hijos perceptores) cuya carga tributaria en el impuesto es soportada por el pagador al tipo marginal más alto del que resulte de la aplicación de la tarifa individual a sus rentas, mientras que los perceptores no satisfacen carga impositiva alguna por los mismos rendimientos. Esta situación vulnera el derecho a no sufrir discriminación sin justificación objetiva y razonable, que se eliminaría si se decretara la inaplicación de la expresión «con excepción de las fijadas a favor de los hijos del sujeto pasivo», del art. 71.2 de la Ley 18/1991.

En cuarto lugar, destaca el recurrente en amparo que se produce otra discriminación, esta vez, frente a aquellos contribuyentes que haya sido condenados judicialmente a satisfacer anualidades por alimentos a cualquier pariente que no sea hijo, a los que permite reducir sus rentas en el importe de los alimentos satisfechos, lo cual se manifiesta inconstitucional al no existir ninguna causa o dato diferenciador constitucionalmente relevante que justifique el trato dispar, vulnerando así el derecho a la igualdad tributaria y, más concretamente, el principio de capacidad contributiva porque la diferencia –pago a hijos o pago a otros parientes– no implica un cambio efectivo en la capacidad económica.

Y en quinto lugar, a juicio del recurrente, se produce una discriminación por razón de sexo, habida cuenta de que en España la práctica totalidad de los pagadores tanto de pensiones compensatorias como de alimentos tras un proceso de separación judicial o divorcio, son hombres. Así, resulta que en nuestro país el hombre que se encuentra en tal situación debe obtener rendimientos suficientes para seguir manteniendo el hogar disuelto y, además, su nuevo hogar; rendimientos sobre los cuales soporta la totalidad de la carga impositiva directa por el IRPF, mientras que la mujer administra y «disfruta» las rentas que reciben los hijos sin soportar carga impositiva

alguna, y aplicando una tarifa más favorable a sus propias rentas personales.

Concluye, pues, el recurrente, suplicando el otorgamiento del amparo y la declaración de nulidad de las Sentencias impugnadas por vulnerar su derecho fundamental a la igualdad del art. 14 CE, «permitiendo al recurrente minorar la base imponible regular de su IRPF en el importe de las cantidades abonadas a su hijos en concepto de alimentos».

4. Por providencias de la Sección Primera de 7 de mayo de 2001 (en el recurso núm. 180-2000) y de la Sección Segunda de 9 de mayo de 2001 (en el recurso núm. 182-2000), se acordó, en aplicación de lo dispuesto en el art. 50.3 LOTC, conceder un plazo común de diez días al Ministerio Fiscal y al solicitante del amparo, para que dentro de dicho término alegasen lo que estimasen oportuno en relación con la posible carencia manifiesta de contenido de la demanda que justificase una decisión sobre el fondo por parte de este Tribunal Constitucional, conforme a la art. 50.1 c) LOTC.

5. El recurrente en amparo evacuó el trámite de alegaciones mediante escritos registrados en este Tribunal los días 22 (recurso núm. 180-2000) y 28 de mayo de 2001 (recurso núm. 182-2000), insistiendo en las mismas alegaciones contenidas en sus escritos de demanda de amparo.

6. Mediante escritos registrados en este Tribunal los días 24 de mayo (recurso núm. 180-2000) y 1 de junio de 2001 (recurso núm. 182-2000), el Fiscal cumplimentó el trámite de alegaciones conferido, interesando la inadmisión de los recursos de amparo. Destaca que en los recursos contencioso-administrativos interpuestos el demandante de amparo sostuvo la inconstitucionalidad del art. 71.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la medida en que no permitía la reducción de la parte regular de la base imponible con las anualidades por alimentos fijadas por decisión judicial en favor de los hijos del sujeto pasivo, lo que resultaba discriminatorio. Tal pretensión fue rechazada por el órgano judicial al entender que los términos de comparación aportados no eran idóneos para fundar una lesión del principio de igualdad del art. 14 CE.

Hechas las aclaraciones anteriores, pasa el Fiscal a analizar la relevancia de la queja para llegar a la conclusión de que la demanda carece de contenido constitucional, porque los términos de comparación ofrecidos por el recurrente no son válidos. En este sentido, apunta que la Ley 18/1991 estableció, como consecuencia de la STC 209/1988, un doble sistema de liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de tributación conjunta o individual según los casos, de forma que todas las situaciones idénticas determinan el mismo tratamiento legal, y únicamente en los supuestos de unidad familiar el legislador permite a los contribuyentes integrados en ella –como un medio de protección a la familia– optar por una u otra forma de tributación, por lo que no cabe apreciar, *a priori*, un trato desigual discriminatorio y, por ende, contrario al art. 14 CE por el ejercicio de esta opción.

Por lo anterior, ninguna de las situaciones jurídicas aportadas como término de comparación por el recurrente son válidas a efectos de realizar un juicio de igualdad, porque existen diferencias sustanciales en cada una de ellas que permiten negar carácter discriminatorio a la norma tributaria cuestionada. El primer supuesto alegado, a saber, la comparación entre quien satisface la pensión de alimentos a los hijos y el que tiene su custodia, donde el primero sólo puede realizar una declaración individual, mientras que el segundo puede optar por una declaración conjunta con el resto de los miembros que integran la unidad familiar, encuentra una diferencia razo-

nable, como es, la convivencia con los hijos, que justifica sobradamente un trato dispar. En efecto, la diferencia derivada de la posible opción por la tributación conjunta o individual de quien convive con los hijos no es suficiente para fundar una lesión por trato discriminatorio, porque dicha opción se niega no sólo a quienes, como el demandante, se han divorciado sin ostentar la custodia de los hijos, sino a toda persona no integrada en una unidad familiar. Además, dicha opción legislativa responde a lo establecido en la STC 209/1988, que declaró discriminatoria la obligada acumulación de rentas de todos los integrantes de una unidad familiar, lo que no permite fundar una queja de trato discriminatorio peyorativo.

Tampoco resulta idóneo el segundo término de comparación alegado por el recurrente –referido a las personas que han de prestar alimentos, por decisión judicial, a otros familiares distintos de los propios hijos–, porque, como indica la Sentencia recurrida, la asistencia de todo tipo a los hijos menores de edad se prevé expresamente y con carácter necesario en el art. 39.3 CE, en tanto que los alimentos entre parientes sólo están previstos legalmente y tienen un carácter eventual, pues dependen de las necesidades concretas del alimentista y de la capacidad económica actual del alimentante, más aún cuando, como reconoce el demandante, la posibilidad de reducción en la base imponible del alimentante de las cantidades satisfechas por este concepto, se corresponde con la correlativa integración de éstas en la del alimentista.

Finalmente, concluye el Fiscal afirmando que ni las referencias a un informe del Defensor del Pueblo ni la reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas efectuada por la Ley 40/1998 son suficientes para fundar la lesión del principio de igualdad, porque no inciden en un trato desfavorable discriminatorio, «sino que responden a otras valoraciones de simple tributación».

7. Mediante providencia de la Sección Segunda de 25 de febrero de 2002 (recurso núm. 180-2000) se acordó admitir a trámite la demanda de amparo y, a tenor de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, al haberse recibido los testimonios de las actuaciones remitidos por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, y al ser el Abogado del Estado, en representación de la Administración, la única parte personada en la vía judicial además del recurrente en amparo, emplazarle para que en el plazo de diez días pudiera comparecer, si lo estimase pertinente, en este proceso constitucional, con traslado de copia de la demanda presentada y, de acuerdo a lo previsto en el art. 52 LOTC, dar vista de las actuaciones al Ministerio Fiscal, a la parte recurrente y al Abogado del Estado si comparece, para que en el plazo de veinte días pudieran presentar las alegaciones que considerasen oportunas.

8. Por providencia de la Sección Primera de 8 de abril de 2002 (recurso núm. 182-2000) se acordó admitir a trámite la demanda de amparo y, a tenor de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, dirigir atenta comunicación a la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, a fin de que, en el plazo de diez días, remitiesen, respectivamente, testimonio del recurso núm. 655/97 y del expediente sobre reclamación núm. 28/01539/95, y dado que el Abogado del Estado, en representación de la Administración demandada es la única parte presuntamente interesada, se acordó igualmente emplazarle para que en el plazo de diez días pudiera comparecer, si lo estimase pertinente, en este proceso constitucional, con traslado de copia de la demanda presentada.

9. Por escritos registrados los días 4 de marzo y 11 de abril de 2002, el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, solicitó se le tuviese por personado en los recursos núms. 180-2000 y 182-2000, respectivamente.

10. Mediante escrito con fecha de registro de entrada en este Tribunal de 21 de marzo de 2002 (recurso núm. 180-2000), el Fiscal cumplimentó el trámite de alegaciones conferido, suplicando la desestimación del recurso de amparo.

Destaca, ante todo, que en el recurso contencioso-administrativo interpuesto el demandante defendió la inconstitucionalidad del art. 71.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la medida en que no permitía la reducción de la parte regular de la base imponible con las anualidades por alimentos fijadas en favor de los hijos del sujeto pasivo por decisión judicial, lo que resultaba discriminatorio, citando como términos de comparación a los separados de hecho, a los divorciados que convivan con sus hijos y la reducción por pensiones pagadas a familiares que no son hijos del obligado. Pretensión que fue rechazada por el órgano judicial al entender que los términos de comparación aportados no eran idóneos para fundar una lesión del principio de igualdad del art. 14 CE.

Concreta el Ministerio Fiscal, por otra parte, que la resolución realmente recurrida en este proceso es el acto administrativo que denegó el derecho a deducir de la base imponible las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a los hijos, de modo que el proceso previo y la Sentencia que le puso término han cumplido la función de agotar la vía judicial previa. Además, dado que la resolución administrativa es directa y debida aplicación de una norma legal taxativa, la demanda de amparo se dirige «más bien contra la propia Ley» que contra los actos de aplicación de ésta, lo que significa que una eventual estimación del recurso de amparo debería determinar la elevación al Pleno del Tribunal Constitucional de la pertinente cuestión de inconstitucionalidad, conforme al art. 55.2 LOTC.

Hechas las aclaraciones anteriores, pasa el Fiscal a analizar la relevancia constitucional de la queja para llegar a la conclusión de que la demanda carece de contenido constitucional, porque los términos de comparación ofrecidos por el recurrente no son válidos. En este sentido, apunta que la Ley 18/1991 estableció, como consecuencia de la STC 209/1988, un doble sistema de liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de tributación conjunta o individual según los casos, de forma que todas las situaciones idénticas determinan el mismo tratamiento legal, y únicamente en los supuestos de unidad familiar el legislador permite a los contribuyentes en ella integrados –como un medio de protección a la familia– optar por una u otra forma de tributación, por lo que no cabe apreciar, *a priori*, un trato discriminatorio y, por ende, contrario al art. 14 CE por el ejercicio de esta opción.

Por lo anterior, ninguna de las situaciones jurídicas aportadas como término de comparación por el demandante son válidas a efectos de realizar un juicio de igualdad, porque existen diferencias sustanciales en cada una de ellas que permiten negar carácter discriminatorio a la norma tributaria cuya inconstitucionalidad se afirma por el recurrente en amparo. En el primer supuesto –comparación entre el divorciado que no tiene la guarda de ninguno de los hijos y el que sí la ostenta–, la diferencia es evidente, como afirma la Sentencia recurrida en su Fundamento de Derecho cuarto. Además, «ninguno de los progenitores pueda restar de su base imponible los gastos de alimentos que realice a favor de los hijos».

Por otra parte, tampoco la diferencia derivada de la posible opción por la tributación conjunta o individual de quien convive con los hijos es suficiente para fundar una lesión por trato discriminatorio: dicha opción –que se

niega, como hemos dicho, no sólo a quienes, como el demandante, se han divorciado sin ostentar la custodia de los hijos, sino a toda persona no integrada en una unidad familiar— responde a lo establecido en la citada STC 209/1988, que declaró discriminatoria la obligada acumulación de rentas de todos los integrantes de una unidad familiar, lo que no permite fundar una queja de trato discriminatorio peyorativo. Además, continúa el Fiscal, en el sistema de la Ley de 1991, la exención de las rentas percibidas por los hijos en concepto de pensión alimenticia está justificada para evitar su doble imposición: dichas rentas se gravaban tributariamente en el alimentante, y, por tanto, resultaba justificado que fueran rentas exentas para el alimentista, a diferencia de lo que sucede con las rentas compensatorias en favor del cónyuge, que constituía una cantidad deducible de la base imponible de quien las pagaba y se integraban en la base de quien las percibía.

Tampoco constituye término de comparación válido, a juicio del Fiscal, la situación del separado de hecho, porque se trata de un supuesto no contemplado expresamente por la Ley (STC 47/2001, de 15 de febrero, FJ 6) y en la que los beneficios denunciados por el recurrente derivarían, no tanto de la norma, como de un posible fraude no amparado por aquélla, y es conocido que este Tribunal ha declarado que no existe un derecho a la igualdad en la ilegalidad.

Y tampoco resulta idóneo el término de comparación referido a las personas que han de prestar alimentos, por decisión judicial, a otros familiares distintos de sus propios hijos, porque, como indica la Sentencia recurrida, la asistencia de todo tipo a los hijos menores de edad se prevé expresamente y con carácter necesario en el art. 39.3 de la Constitución, en tanto los alimentos entre parientes sólo están previstos legalmente, y tienen un carácter eventual, pues dependen de las necesidades concretas del alimentista y de la capacidad económica actual del alimentante, más aún cuando, como reconoce el demandante, la posibilidad de reducción en la base imponible del alimentante de las cantidades satisfechas por este concepto, se corresponde con la correlativa integración de éstas en la del alimentista.

Finalmente, concluye el Fiscal señalando que ni las referencias a un informe del Defensor del Pueblo, ni la reforma del IRPF efectuada por la Ley 40/1998 son suficientes para fundar la lesión del principio de igualdad, porque no inciden en un trato desfavorable discriminatorio, sino que responden a criterios de política fiscal que, desde la perspectiva estrictamente tributaria, pueden ser más o menos discutibles, pero no lesivos del art. 14 CE.

11. El Abogado del Estado presentó sus alegaciones (en el recurso núm. 180-2000) el día 22 de marzo de 2002 suplicando igualmente la desestimación del recurso de amparo.

En primer lugar, precisa el Abogado del Estado que el objeto del presente recurso de amparo es el inciso del art. 71.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, mediante el que el legislador prohíbe reducir la base liquidable regular con el importe de las anualidades de alimentos fijadas en favor de los hijos del sujeto pasivo. Es decir, se trata de un recurso de amparo que ha de encuadrarse en el art. 43 LOTC (STC 47/2001, de 15 de febrero, FJ 3), al imputarse la lesión constitucional al acto administrativo denegatorio de la rectificación de la declaración-liquidación del IRPF, ejercicio de 1993, y, derivativamente, a la resolución económico-administrativa y a la Sentencia contencioso-administrativa que lo confirman, al aplicar ambos un precepto legal que se cree inconstitucional. Ahora bien, dado que los actos administrativos y la Sentencia son precisa aplicación de una norma legal, es claro que la alegada vulneración del derecho a la igualdad habría de atribuirse

al legislador que dictó el art. 71.2 de Ley 18/1991, de suerte que de estimarse el amparo sería imperativo proceder como señala el art. 55.2 LOTC.

Hecha la precisión anterior, anticipa el Abogado del Estado que el inciso del art. 71.2 de la Ley 18/1991 atacado, a su juicio, no viola el art. 14 CE. Y para llegar a tal conclusión parte de la doctrina sentada en la STC 1/2001, de 15 de enero, conforme a la cual la circunstancia de que el demandante de amparo no pudiese deducir en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la pensión destinada a alimentar a su hija no constituía una vulneración del art. 14 CE, pues el deber alimentar a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio es un deber constitucional de todos los padres. De este modo, al excluir la posibilidad de que los padres que deben satisfacer pensiones de alimentos en favor de sus hijos por resolución judicial puedan deducir la cuantía de las mismas en la base imponible del citado tributo, el art. 71.2 de la Ley 18/1991 no hace otra cosa que equiparar la situación de aquéllos a la de todos los padres que —por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC)—, han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga (FJ 3).

Pues bien, para el Abogado del Estado no puede decirse que el presente asunto difiera del planteado en el recurso de amparo resuelto por la STC 1/2001. Ahora bien, para el caso de que este Tribunal quiera apartarse de la doctrina sentada en la STC 1/2001, realiza las siguientes consideraciones. En primer lugar, precisa que nuestro Código civil contiene una regulación general de «los alimentos entre parientes» (cónyuge incluido, aunque estrictamente no sea pariente, art. 143.1 CC) y diversas regulaciones especiales sobre esta misma materia que, conforme al art. 153 CC, son de preferente aplicación respecto a la general. Pues bien, el art. 154.1 CC incluye como deberes y facultades inherentes a la patria potestad los de velar por los hijos, alimentarles, educarles y procurarles una formación integral. Por su parte, el art. 158.1 CC habilita al Juez para adoptar medidas cautelares para asegurar la prestación de alimentos al hijo. El art. 110 CC —consecuencia ineluctable del mandato contenido en el art. 39.3 CE— impone igualmente a los padres, aun cuando no ostenten la patria potestad, el deber de velar por los hijos menores y prestarles alimentos. El art. 92 CC señala que la separación, nulidad —del matrimonio— o el divorcio no eximen a los padres de sus obligaciones para con los hijos, y el art. 93 se refiere a la contribución de cada progenitor para satisfacer los alimentos, mencionando el art. 103.3 CC un tipo especial de contribución a las cargas matrimoniales («el trabajo que uno de los cónyuges dedicará a la atención de los hijos comunes sujetos a la patria potestad»).

El deber de alimentos se cumple, entonces, tanto para con los hijos menores de edad como respecto a otros parientes (especialmente hijos mayores, padres, abuelos y hermanos), en la inmensa mayoría de los casos, de manera voluntaria por los padres o por el pariente alimentante. Se satisface, pues, sin necesidad de intervención judicial. Con relación a los alimentos de los hijos, la intervención judicial deja de ser excepción y pasa a regla justamente en las crisis matrimoniales que se encauzan mediante un procedimiento de separación, nulidad o divorcio.

En las sucesivas Leyes del impuesto sobre la renta de las personas físicas la prestación de alimentos es tributariamente irrelevante en la inmensa mayoría de los casos, a saber, los de cumplimiento voluntario. El legislador viene a considerar que cumplir voluntariamente ese deber es mero consumo o aplicación de renta, actuación de la capacidad de consumo monetariamente expresada en la renta obtenida. Es cierto que en esas leyes se prevén deducciones por razón de familia. Pero su pequeña cuan-

tía –hasta la introducción del sistema de mínimo familiar en 1998– no guardaba proporción con el coste económico del cumplimiento voluntario del deber de alimentos, especialmente con los hijos.

En cambio, el legislador del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en apariencia, ha venido guardando tradicionalmente todo género de consideraciones en relación con los casos en que la obligación de alimentos resultaba declarada y concretada mediante resolución judicial, permitiendo rebajarla de la base imponible. Véanse, por ejemplo, el art. 17.1.c) del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas de 23 de diciembre de 1967, que consideraba gasto deducible «las anualidades satisfechas por alimentos en cumplimiento de sentencia judicial»; o el art. 7.4 de la Ley del impuesto de 1978, donde es condición para que se minore el rendimiento que los alimentos se satisfagan por «decisión judicial». Sin embargo, con relación a los alimentos debidos a los hijos en potestad, el legislador tributario ha debido presumir que era un supuesto de aplicación o consumo de la renta obtenida que no merecía trato diferencial respecto a otros tipos de gastos (la propia alimentación del declarante o los viajes de placer), y que los padres debían conformarse con las deducciones familiares tradicionales.

Así las cosas, a juicio del Abogado del Estado, el inciso del art. 71.2 de la Ley 18/1991 tiene buenas razones para no ser considerado inconstitucional por discriminatorio. Si el art. 92 CC dispone que la separación, nulidad y el divorcio no eximen de las obligaciones para los hijos (y con arreglo al último párrafo del art. 156 CC sigue siendo posible que ambos padres continúen ejerciendo potestad, conjunta o distributivamente), no hay por qué dar a las anualidades de alimentos que pase un divorciado a sus hijos menores un trato tributario diferente al de las cantidades que emplean los padres –casados o no casados, titulares o no de la patria potestad– con el mismo fin con arreglo a los arts. 110 y 154.1 CC. Difícilmente cabe rebatir la apreciación de la STC 1/2001: aun siendo constitucionalmente posibles otras opciones (por ejemplo, la que resulta de los arts. 46.2, 51 y 62 de la Ley del IRPF de 1998), no se puede reprochar al legislador de 1991 su designio de acercar el tratamiento dado a la renta aplicada a la alimentación de los hijos por los padres divorciados y los no divorciados.

Por otra parte, aclara el Abogado del Estado que la doctrina de este Tribunal (por todas, STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4) obliga a diferenciar los campos del art. 14 y del art. 31.1 CE, este último precepto no portador de derechos amparables con arreglo a los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC. El art. 14 CE ha de referirse a desigualdades basadas en características o rasgos subjetivos, mientras que el 31.1 CE apunta a la desigualdad de trato fundada en elementos objetivos. Los razonamientos de desigualdad basados en la infracción del principio de capacidad económica pertenecen a la esfera del art. 31.1 CE, no a la del 14 CE. De este modo, las abundantes alusiones contenidas en la demanda de amparo a que el inciso legal combatido no tiene en cuenta la capacidad económica quedan fuera del ámbito protector del art. 14 CE y, por lo tanto, del recurso de amparo (arts. 53.2, y 41.1 y 3, ambos de la CE).

Una vez hechas las consideraciones generales anteriores, pasa el Abogado del Estado a analizar cada una de las concretas discriminaciones alegadas por el demandante:

«1) Divorciados/separados de hecho. La comparación propuesta fracasa fundamentalmente por estas razones:

a) La renta que el padre separado de hecho aplica o consume para alimentar a los hijos con los que convive, o no convive, tampoco puede ser objeto de reducción en la base liquidable del IRPF según el art. 71.2 LIRPF 91, ya

pague los alimentos voluntariamente ya lo haga por decisión judicial. Exactamente igual, pues, que ocurre con los padres divorciados como el actor. Respecto al deber de alimentar *lato sensu* a los hijos de potestad no hay diferencias entre casados que conviven, casados separados de hecho y divorciados. Luego no hay discriminación desde la única perspectiva relevante en este caso, la de la prohibición contenida en el inciso del art. 71.2 LIRPF 91 que se ataca.

b) La posibilidad o imposibilidad de tributación conjunta nada tiene que ver por lo tanto, con el problema central planteado por la demanda de amparo, a saber, la supuesta inconstitucionalidad de que el legislador prohíba reducir de la base liquidable las anualidades alimenticias pagadas a los hijos en virtud de decisión judicial (art. 71.2 LIRPF 91). Los cónyuges separados de hecho pueden tributar conjuntamente en razón a satisfacer los requisitos del art. 87 LIRPF 91, precepto cuya constitucionalidad no se ha puesto en duda. El divorciado no conviviente con los hijos secillamente no satisface la exigencia legal de constituir unidad familiar en el sentido del art. 87.1 LIRPF 91. En cualquier caso, la decisión de tributar conjuntamente no es opción de la que disfrute individualmente el actor, sino que se necesita una decisión conjunta de todos los miembros de la unidad familiar (arts. 86 y 88 LIRPF 91 y SSTC 212/2001, de 29 de octubre, FJ 5, y 21/2002, de 28 de enero, FJ 2). Similar argumentación vale para las deducciones familiares o por gastos médicos de los hijos.»

«2) Divorciados que conviven con sus hijos/divorciados que no conviven. La comparación es inservible para el juicio constitucional de igualdad relevante en este amparo, que, recordémoslo, tiene como núcleo la pretendida inconstitucionalidad de la prohibición de reducir de la base liquidable las anualidades por alimentos fijadas a favor de los hijos contenida en el art. 71.2 LIRPF 191. El padre divorciado conviviente y el no conviviente son tratados exactamente igual en la perspectiva del art. 71.2 LIRPF 91: las anualidades de alimentos que satisfagan a sus hijos por decisión judicial no pueden reducirse de la base imponible. Ya se lo dijo el TSJ de Madrid al actor.

Respecto de la posible tributación conjunta del padre divorciado y los hijos que con él conviven, es simplemente una consecuencia de la definición legal de unidad familiar en el art. 87.2 LIRPF 91, precepto cuya constitucionalidad no se ha puesto en tela de juicio. Por lo demás, el que un padre divorciado que no convive con sus hijos no pueda formar unidad familiar con éstos obedece justamente a que le falta un dato objetivo y justificadamente relevante retenido por el legislador como fundamento para reconocer una unidad familiar, a saber, la efectiva convivencia de padres e hijos.»

«3) Padres que pagan alimentos/hijos que los perciben. Tampoco puede aceptarse la comparación propuesta. Nada hay de similar en la situación de los padres que dan alimentos y los hijos que los perciben. Es cierto que los hijos perceptores disfrutan de una exención, la recogida en el art. 9.1k) de la LIRPF 91 [hoy art. 7.1.k) de la vigente Ley del IRPF de 1998]. Sin duda, la exención obedece a claros motivos de protección integral de los hijos (art. 39.2 y 3 CE) pero además el legislador bien ha podido tener en cuenta que las aplicaciones de renta efectuadas por los padres para cumplir el deber de alimentos para con los hijos cuando no media resolución judicial no se consideran renta obtenida por los hijos, aun cuando el padre opte por la tributación individual.»

«4) Padres divorciados que pagan alimentos por resolución judicial/otros parientes que pagan alimentos por resolución judicial. De todas las comparaciones propuestas por la demanda de amparo esta es, de cierto, la más pertinente. Dentro de la clase o grupo ‘pagadores de

anualidades de alimentos por decisión judicial' el legislador del art. 71.2 LIRPF 91, distingue entre dos subclases de obligados por razón del alimentista: los que pagan alimentos a hijos y los que los pagan al cónyuge u otros parientes. Los pagadores de la primera subclase carecen de derecho a reducir la base liquidable regular, mientras que los de la segunda subclase lo tienen; pero, mientras los hijos perceptores de alimentos disfrutaban de la exención del art. 9.1.k) LIRPF 91, los demás alimentistas no.

Descrito así el supuesto, resulta claro que el diferente tratamiento de las dos subclases de alimentantes y pagadores es función del distinto tratamiento tributario de las dos respectivas subclases de alimentistas perceptores. Y ya hemos dicho que la exención del art. 9.1.k) LIRPF 91 debe considerarse constitucionalmente justificada. Desde luego la demanda no le opone ninguna tacha de inconstitucionalidad.»

«5) Discriminación por el sexo. El inciso del art. 71.2 LIRPF cuya constitucionalidad se ataca es completamente neutral respecto al sexo o género, como se prefiera (*sex-blind/gender-blind*). La prohibición de reducir la base recae sobre ambos progenitores, padre o madre, que satisfagan alimentos a los hijos por decisión judicial.

El que, estadísticamente, el inciso en cuestión se aplique más a varones que a mujeres es, sencillamente una consecuencia de que, tratándose de hijos en potestad, es corriente que vivan con la madre divorciada, a la que, con abrumadora frecuencia, corresponde en mayor grado el levantamiento *in specie* de los deberes de velar, tener en compañía, alimentar, educar y formar a los hijos menores del matrimonio disuelto. O dicho de otro modo: el segundo párrafo del art. 103.3 CC –otro precepto neutral en sí mismo al sexo o género– se aplicará con más frecuencia a las madres.»

Finalmente, la diferencia de regímenes jurídicos en las sucesivas Leyes del impuesto sobre la renta de las personas físicas no puede servir, a juicio del Abogado del Estado, como fundamento a ningún juicio de constitucionalidad.

12. El recurrente cumplimentó el trámite de alegaciones en el recurso núm. 180-2000 mediante escrito registrado el día 27 de marzo de 2002, insistiendo en los argumentos de su escrito de demanda y añadiendo una referencia a dos Sentencias recientes de este Tribunal Constitucional que abordan la tributación de la familia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. En primer término, cita la STC 1/2001, de 15 de enero, que declaró que la imposibilidad legal de los padres de deducirse en la base imponible del impuesto las pensiones de alimentos que satisfagan a sus hijos por resolución judicial, conforme al art. 71.2 de la Ley 18/1991, no persigue sino «equiparar la situación de aquéllos a la de todos los padres que –por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC)–, han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga». A este respecto, aclara el recurrente, que si el legislador –con el último inciso del art. 71.2 de la Ley 18/1991– pretende igualar el tratamiento tributario para todos los padres que deben alimentar a sus hijos, resulta que, o bien iguala el resto del tratamiento tributario y permite también a los divorciados que no conviven con sus hijos hacer la declaración conjunta con ellos y aplicar la tarifa más favorable del art. 91 de la Ley 18/1991 y las deducciones familiares por hijos y los gastos ocasionados por sus enfermedades que hayan abonado, o bien lo que está haciendo el legislador es desigualarlos, porque mientras los que conservan el vínculo matrimonial y/o la custodia de sus hijos pueden optar por la declaración conjunta y aplicar las deducciones, los que se encuentren en la situación del recurrente no podrán hacerlo.

De otro lado, hace referencia el recurrente en amparo a la STC 47/2001, de 15 de febrero, en la que se afirma que el art. 87 de la Ley 18/1991 no pretende establecer una regulación fiscal más benévola para quienes mantienen una relación de hecho que para los sujetos pasivos casados y, por tanto, el hecho de que en determinados casos no usuales se produzca un mejor tratamiento tributario que en otros, no permite afirmar que la Ley 18/1991 discrimina a los sujetos pasivos casados frente a los que no lo están. Ahora bien, a juicio del demandante, sí resulta evidente que con el inciso del art. 71.2 –«con excepción de las fijadas a favor de los hijos del sujeto pasivo»– sí persigue una regulación fiscal desfavorable para los padres que han sido excluidos judicialmente de la convivencia diaria con sus hijos, único supuesto en el que pueden resultar obligados por decisión judicial a satisfacerles sumas en concepto de anualidades por alimentos.

En suma, a juicio del recurrente en amparo, todos los reproches de inconstitucionalidad que imputa a la normativa reguladora del impuesto, «se eliminarían o quedarían anulados si se decretara la inaplicación de la expresión “con excepción de las fijadas a favor de los hijos del sujeto pasivo” del art. 71.2 de la Ley 18/1991».

Por todo ello, nuevamente suplicaba el otorgamiento del amparo. Además, mediante otrosí, solicitaba –con invocación del art. 83 LOTC– la acumulación del recurso de amparo núm. 180-2000 con aquel otro que lleva el núm. 182-2000, al basarse en los mismos argumentos y fundamentos jurídicos. Posteriormente, con fecha de registro de 24 de abril de 2002, el demandante presentó un nuevo escrito en el recurso de amparo núm. 182-2000, solicitando igualmente la acumulación al que lleva el núm. 180-2000.

13. Por diligencia de ordenación con fecha de 5 de junio de 2002, la Sección Primera de este Tribunal acordó en el recurso núm. 182-2000 tener por recibido el testimonio de las actuaciones remitido por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, tener por personado al Abogado del Estado, en la representación que ostenta, y tener por recibido el escrito del demandante solicitando la acumulación.

14. Por nueva diligencia de ordenación con fecha de 24 de junio de 2002 –recurso núm. 182-2000– se acordó tener por recibido el testimonio de las actuaciones remitido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid y, de conformidad con el art. 52 LOTC dar vista de las actuaciones a las partes personadas y al Ministerio Fiscal, por plazo común de veinte días, dentro de los cuales podían presentar las alegaciones que estimasen pertinentes. Asimismo, y de conformidad con lo dispuesto en el art. 83 LOTC, se acordó que las partes, dentro de los diez días primeros del plazo concedido, pudiesen alegar lo que entendieran conveniente en relación con la posible acumulación del presente recurso de amparo con el que lleva el núm. 180-2000.

15. Por diligencia de ordenación de la Sección Segunda de 24 de junio de 2002, se acordó conceder en el recurso núm. 180-2000 a las partes y al Ministerio Fiscal, de conformidad con lo dispuesto en el art. 83 LOTC, un plazo de diez días para que alegasen lo que estimaran pertinente en relación con la posible acumulación del presente recurso de amparo al seguido bajo el núm. 182-2000.

16. Mediante providencia de la Sala Segunda de este Tribunal de 25 de junio de 2002 se acordó admitir a trámite el recurso de amparo núm. 1287-2001, y a tenor de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, dirigir atenta comunicación al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid y a la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, a fin de que en el plazo de diez días remitiesen certificación

o copia adverada de las actuaciones correspondientes a la reclamación núm. 28/06243/96 y del recurso contencioso-administrativo 685/98, respectivamente, debiendo emplazarse, para que en el plazo de diez días pudieran comparecer, si lo estimasen pertinente, quienes hubiesen sido parte en el procedimiento, excepto el recurrente en amparo, lo que se llevó a efecto por el Abogado del Estado mediante escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el día 5 de julio de 2002.

17. Por sendos escritos registrados el día 5 de julio de 2002, el recurrente cumplimentó el citado trámite suplicando la acumulación de los recursos núms. 180-2000 y 182-2000. Por su parte, el Abogado del Estado, por escritos presentados en el Registro General de este Tribunal los días 2 y 5 de julio de 2002, respectivamente, interesó igualmente su acumulación, al concurrir las circunstancias del art. 83 LOTC. Finalmente, el Fiscal, mediante escritos registrados los días 8 y 10 de julio de 2002, en los recursos 180-2000 y 182-2000, respectivamente, no se opuso a que, una vez evacuado el trámite del art. 52 LOTC respecto del recurso 182-2000, se acordase la acumulación de ambos procesos constitucionales, para su resolución en una Sentencia.

18. Por escrito registrado el día 5 de julio de 2002, el Abogado del Estado cumplimentó el trámite de alegaciones del recurso núm. 182-2000, suplicando su desestimación con argumentos coincidentes con los esgrimidos en el escrito presentado el día 22 de marzo de 2002, con ocasión del trámite de alegaciones del recurso núm. 180-2000. El Fiscal, por su parte, presentó el escrito de alegaciones el día 19 de julio de 2002, suplicando igualmente la desestimación de la demanda con argumentos similares a los recogidos en su escrito de alegaciones del recurso núm. 180-2000, presentado el día 21 de marzo de 2002. Finalmente, el recurrente cumplimentó este nuevo trámite de alegaciones también por escrito registrado el día 19 de julio de 2002 en el que, una vez más, insistía en los argumentos de sus escritos de presentación de las demandas de amparo.

19. Por providencia de la Sala Segunda de 19 de septiembre de 2002, se acordó tener por personado y parte al Abogado del Estado en el recurso de amparo núm. 1287-2001, así como, de conformidad con el art. 52 LOTC, dar vista de las actuaciones recibidas a las partes y al Ministerio Fiscal por plazo común de veinte días, dentro de los cuales podrían presentar las alegaciones que estimasen pertinentes.

20. El Abogado del Estado cumplimentó el citado trámite mediante escrito registrado el día 3 de octubre de 2002 insistiendo en los razonamientos expuestos en los escritos de alegaciones presentados en los recursos núms. 180-2000 y 182-2000 y, en consecuencia, suplicando una vez más que se dictase sentencia totalmente denegatoria del amparo.

21. El Fiscal, por su parte, presentó su escrito de alegaciones el día 8 de octubre de 2002, interesando igualmente la desestimación del recurso de amparo, por las mismas razones expuestas en los recursos núms. 180-2000 y 182-2000. Además, mediante otrosí interesó la acumulación del presente recurso de amparo al que lleva el núm. 180-2000, al concurrir los requisitos exigidos por el art. 83 LOTC.

22. Finalmente, el recurrente evacuó el trámite de alegaciones el día 16 de octubre de 2002, solicitando el otorgamiento del amparo por las mismas razones expuestas en los recursos núms. 180-2000 y 182-2000.

23. Por Auto 164/2002, de 30 de septiembre, la Sala Primera acordó acumular el recurso de amparo núm. 182-2000 al que lleva el núm. 180-2000, al apreciarse la conexión a que se refiere el art. 83 LOTC, pues el recurrente actúa

bajo una misma representación y defensa, aduce la misma vulneración del derecho fundamental, formula idénticas pretensiones y, si bien las resoluciones judiciales impugnadas son distintas, han sido dictadas por el mismo órgano judicial, en la misma fecha y con el mismo objeto procesal, salvo en lo que se refiere al período impositivo.

24. Por providencia de la Sección Primera de 24 de marzo de 2003 se acordó, en aplicación de lo dispuesto en el art. 50.1 c) LOTC, inadmitir el recurso de amparo núm. 927-2002 por carecer manifiestamente de contenido constitucional que justifique una decisión sobre el fondo. No obstante, mediante escrito registrado el día 15 de abril de 2003, el recurrente puso en conocimiento de este Tribunal que otros recursos de amparo interpuestos (núms. 180-2000, 182-2000 y 1287-2001), basados en los mismos argumentos y fundamentos jurídicos, habían sido admitidos a trámite por providencias de 25 de febrero, 8 de abril y 25 de junio de 2002, respectivamente. Por nueva providencia de la Sección Primera de 5 de junio de 2003 se acordó revocar y dejar sin efecto la providencia de 24 de marzo último, admitir a trámite la demanda de amparo y, a tenor de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, dirigir atenta comunicación a la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, a fin de que, en el plazo de diez días, remitiesen, respectivamente, testimonio del recurso núm. 431/99 y del expediente sobre reclamación núm. 28/0836/97, y dado que el Abogado del Estado, en representación de la Administración demandada es la única parte interesada, se acordó igualmente emplazarle para que en el plazo de diez días pudiera comparecer, si lo estimase pertinente, en este proceso constitucional, con traslado de copia de la demanda presentada.

25. Por escrito registrado el día 10 de junio de 2003, el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, solicitó se le tuviese por personado en el recurso 927-2002.

26. Por diligencia de ordenación con fecha de 4 de septiembre de 2003, la Sección Primera de este Tribunal acordó –en el recurso 927-2002– tener por recibidos los testimonios de las actuaciones remitidos por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid y, de conformidad con el art. 52 LOTC, dar vista de las actuaciones a las partes personadas y al Ministerio Fiscal, por plazo común de veinte días, dentro de los cuales podían presentar las alegaciones que estimasen pertinentes. Asimismo, y a la vista de la petición de acumulación efectuada por el Ministerio Fiscal en el recurso de amparo núm. 1287-2001 de la Sala Segunda de este Tribunal, se acordó oír a las partes dentro de dicho plazo para que alegasen lo que estimasen pertinente en relación con la posible acumulación del recurso de amparo núm. 927-2002 y el que lleva el núm. 1287-2001 a los ya acumulados recursos núms. 180-2000 y 182-2000.

27. El Abogado del Estado presentó sus alegaciones al recurso de amparo núm. 927-2002 mediante registrado el día 29 de septiembre de 2003 suplicando igualmente la desestimación del recurso de amparo basándose en los mismos argumentos esgrimidos en sus escritos de alegaciones de los recursos de amparo núms. 180-2000, 182-2000 y 1287-2001. Por otra parte, y mediante otrosí, manifestaba no oponerse a la acumulación del recurso de amparo núm. 927-2002 y el núm. 1287-2001 con los ya acumulados 180-2000 y 182-2000, al concurrir los requisitos del art. 83 LOTC.

28. El recurrente cumplimentó el trámite de alegaciones del recurso de amparo núm. 927-2002 mediante



escrito registrado el día 3 de octubre de 2003, en el que, insistiendo en los argumentos de su escrito de demanda, nuevamente suplicaba el otorgamiento del amparo. Por otra parte, presentó en la misma fecha otro escrito en el que se oponía a la acumulación propuesta, pues de accederse a ella se retrasaría casi en un año la resolución del recurso núm. 180-2000 (acumulado con el núm. 182-2000).

29. Mediante escrito con fecha de registro de entrada en este Tribunal de 8 de octubre de 2003 el Fiscal cumplimentó el trámite de alegaciones conferido en el recurso núm. 927-2002 duplicando la desestimación del recurso de amparo con argumentos similares a los expuestos en sus escritos de alegaciones de los recursos núms. 180-2000, 182-2000 y 1287-2001. Y mediante otrosí solicitó que se procediese a acordar la acumulación del recurso de amparo núm. 927-2002 con los que llevan los núms. 180-2000, 182-2000 y 1287-2001, al darse los requisitos exigidos por el art. 83 LOTC.

30. Por Auto 345/2003, de 27 de octubre, la Sala Primera acordó acumular los recursos núms. 1287-2001 y 927-2002 al recurso de amparo núm. 180-2000 (y al núm. 182-2000 ya acumulado) al apreciarse la conexión a que se refiere el art. 83 LOTC, pues el recurrente actúa bajo una misma representación y defensa, aduce la misma vulneración del derecho fundamental, formula idénticas pretensiones y, si bien las resoluciones judiciales impugnadas son distintas, han sido dictadas por el mismo órgano judicial, en la misma fecha y con el mismo objeto procesal, salvo en lo que se refiere al período impositivo.

31. Por providencia de 9 de febrero de 2006, se fijó para la deliberación y votación de la presente Sentencia el día 13 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. Aunque formalmente estos recursos de amparo acumulados se dirigen contra las Sentencias de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de noviembre de 1999 (dos), 31 de enero de 2001 y 9 de enero de 2002, es lo cierto que en el fondo lo que se impugna son los Acuerdos de la Administración de Pozuelo de Alarcón de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que denegaron la pretensión del demandante de amparo de que fueran rectificadas sus declaraciones-liquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995 a fin de incluir entre las reducciones de su base imponible regular el importe de las anualidades de alimentos fijadas en favor de sus hijos menores convivientes con su madre de la que el demandante se había divorciado, Acuerdos denegatorios éstos que fueron confirmados por otras tantas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid y, en último término, por las señaladas Sentencias.

Ha de concluirse, pues, que se trata de un recurso de amparo del art. 43 LOTC, lo que no es obstáculo para que este Tribunal se pronuncie sobre el fondo de la cuestión planteada, toda vez que en la demanda ha quedado suficientemente identificado su objeto (SSTC 98/2003, de 2 de junio, FJ 1, y 124/2005, de 23 de mayo, FJ 1), siendo de añadir que dado que los Acuerdos, Resoluciones y Sentencias mencionados son en realidad de mera aplicación del art. 71.2 de la Ley 18/1991 (en adelante, LIRPF) es claro que la inconstitucionalidad se atribuye al legislador, de suerte que, de estimarse los recursos, como advierten tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, habría que proceder en los términos previstos en el art. 55.2 LOTC.

Entiende el recurrente, invocando el art. 14 CE, que la aplicación del art. 71.2 de la Ley 18/1991 determinaría una

discriminación de los separados legalmente o divorciados obligados a satisfacer una pensión compensatoria a su ex cónyuge y anualidades por alimentos a sus hijos frente a quienes se encuentran en una de las siguientes situaciones: en primer lugar, frente a los divorciados que –como su ex cónyuge– por tener atribuida la guarda y custodia de los hijos pueden optar por la tributación conjunta (art. 86 de la Ley 18/1991) y aplicar las deducciones familiares (art. 78 de la Ley 18/1991); en segundo lugar, frente a los separados de hecho (esto es, quienes no han obtenido la separación judicial), los cuales, pese a que no convivan con sus hijos, pueden también acogerse a la tributación conjunta y practicarse las citadas deducciones; en tercer lugar, frente a los perceptores de los alimentos (los hijos), quienes no sólo no tributan por las anualidades percibidas (por estar exentas en virtud del art. 9 de la Ley 18/1991), sino que, además, pueden presentar declaración conjunta con el progenitor que tiene atribuida su custodia, aplicándose la tarifa más beneficiosa del art. 91 de la Ley 18/1991 y, en cuarto lugar, frente a los pagadores de pensiones de alimentos a otros parientes que no son los hijos, que, conforme al art. 71.2 de la Ley 18/1991, pueden reducir su base imponible en el importe de las cantidades satisfechas por tal concepto. Finalmente, el recurrente en amparo alega un trato discriminatorio por razón de sexo, discriminación que atribuye al hecho de que la práctica totalidad de los pagadores de pensiones compensatorias y de alimentos tras un proceso de separación o divorcio son hombres.

Tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, tras precisar que la demanda de amparo se dirige en realidad contra el citado art. 71.2 de la Ley 18/1991 solicitan que se desestime el recurso de amparo porque, a su juicio, ninguno de los términos de comparación son válidos para ilustrar las discriminaciones denunciadas.

2. Antes de entrar a analizar la cuestión de fondo planteada en los recursos de amparo procede determinar el objeto del mismo. Y a este respecto debemos señalar que, pese a que el demandante fundamenta la discriminación denunciada, no sólo en la obligación que tiene ex art. 71.2 LIRPF de tributar en el impuesto por las rentas que dedica a satisfacer las anualidades por alimentos a sus hijos, sino también en la prohibición de acogerse a la tributación conjunta que establece el art. 87 LIRPF y en la imposibilidad que tiene de practicarse las deducciones familiares previstas en el art. 78 LIRPF, nuestro enjuiciamiento debe contraerse al inciso del citado art. 71.2 de la Ley 18/1991 que exceptúa de las pensiones de alimentos reducibles de la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas «las fijadas a favor de los hijos del sujeto pasivo».

Y es que, como se deduce de los antecedentes, el recurrente en amparo nunca ha reclamado en plazo ante la Administración tributaria que se le permitiera optar por la declaración conjunta con sus hijos ni practicar las deducciones familiares previstas en el art. 78 de la Ley 18/1991. En efecto, tras presentar las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas en los ejercicios 1992 a 1995, el obligado tributario solicitó la rectificación de las mismas reclamando única y exclusivamente que la base imponible de cada uno de los citados períodos impositivos fuera reducida en los importes de las anualidades de alimentos satisfechas a sus hijos. Frente a los Acuerdos denegatorios de dicha solicitud el recurrente formuló reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que discurrían en la misma línea, como también los procesos que agotaban la vía judicial previa necesaria –art. 43.1 LOTC– en cuyas demandas se suplicaba «que se liquide el tributo en cuestión permitiendo al reclamante reducir la parte regular de la base imponible en las anualidades por alimentos satisfechas a sus hijos

por decisión judicial». En fin, incluso en estos procesos de amparo el recurrente concluye indicando que «todos los anteriores reproches de inconstitucionalidad se eliminarían o quedarían anulados si se decretara la inaplicación de la expresión “... con excepción de las fijadas a favor de los hijos del sujeto pasivo...” del art. 71.2 de la Ley 18/1991».

En definitiva pese a que, en los argumentos jurídicos esgrimidos con anterioridad el recurrente extiende también sus quejas a la imposibilidad tanto de optar por la tributación conjunta con sus hijos como de practicarse las deducciones familiares, es lo cierto, como señalábamos en la STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 2, «que la única pretensión perseguida por la parte actora desde el principio ha sido la de obtener el reconocimiento de su derecho a reducir la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio... en el importe de las pensiones por alimentos satisfechas a los hijos por decisión judicial, sin que en ningún momento haya reclamado la posibilidad de acogerse a la modalidad de tributación conjunta con sus hijos prevista en el art. 91 de la Ley 18/1991 (a los efectos de aplicarse la tarifa prevista para este tipo de tributación) o de aplicarse en la cuota las deducciones previstas en el art. 78 de la citada norma legal (familiares, por gastos de enfermedad y por gastos de custodia de niños). Siendo esto así, es evidente que excede del objeto del presente recurso de amparo la diferencia de tratamiento tributario que la normativa reguladora del impuesto dispensa al padre o madre que convive con sus hijos en el hogar familiar (al que permite tanto presentar una declaración conjunta con sus hijos como practicar determinadas deducciones familiares) respecto del progenitor que, aun no conviviendo con ellos, coadyuva a su mantenimiento mediante el abono de las citadas anualidades por alimentos (al que impide tanto lo uno como lo otro)».

3. Fijados los límites del debate, procede seguidamente dar respuesta a cada una de las objeciones que configuran el objeto del proceso. Y a este respecto debe precisarse, ante todo, que el recurrente considera que las resoluciones impugnadas y, en última instancia, el art. 71.2 de la Ley 18/1991, vulneran el principio de igualdad reconocido tanto en el art. 14 como en el art. 31.1, ambos CE. Pues bien, dado que la presunta vulneración del principio de igualdad se fundamenta en el diferente tratamiento que, desde la perspectiva del deber de contribuir, atribuye el legislador a idénticas manifestaciones de riqueza, es evidente que el presente recurso de amparo debería situarse, en primer lugar, en el ámbito del art. 31.1 CE, precepto que, como venimos afirmando, conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad (entre otras, SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4); artículo cuya vulneración no es susceptible de amparo ante este Tribunal, a tenor de lo dispuesto en los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC.

No obstante lo anterior, es igualmente evidente que las razones por las que, según la demanda de amparo, el art. 71.2 de la Ley 18/1991 establece la discriminación denunciada, no son de naturaleza objetiva sino de carácter subjetivo, pues lo determinante para el diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir (la procedencia o no de la deducción en la base imponible) es, en última instancia, su estado civil, su condición de progenitor y su sexo. En este sentido, tal y como hace el recurrente y aceptan tanto el Abogado del Estado como el Ministerio público, y vinimos a reconocer en las SSTC 1/2001, de 15 de enero, y 57/2005, de 14 de marzo, el proceso constitucional que enjuiciamos debe asimismo situarse en la esfera del art. 14 CE que sí puede ser objeto de amparo.

Sentado lo anterior, procede recordar «que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el principio de igual-

dad “ante o en la Ley” impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, o que resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios o juicios de valor generalmente aceptados, además de que, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deban ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3; 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c); y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3]» (STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3).

4. Destacando que, como ya hemos dicho, la posibilidad o imposibilidad de tributación conjunta o de las deducciones familiares o por gastos médicos de los hijos son ajenas a la cuestión planteada en estos autos –deducción de las anualidades alimenticias pagadas a los hijos en virtud de decisión judicial, ex art. 71.2 de la Ley 18/1991–, hemos de señalar que la comparación de la situación del recurrente (divorciado con hijos que conviven con su ex cónyuge) con la de los separados de hecho –que convivan o no con sus hijos– y la de los divorciados –que convivan con los hijos– no es idónea para ilustrar la discriminación que se denuncia, dado que ninguno de ellos, conforme a la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas, puede minorar su base imponible en el importe de la renta aplicada durante el ejercicio al sostenimiento de los hijos. Como dijimos en la STC 1/2001, de 15 de enero, «por imperativo constitucional, los padres tienen la obligación de “prestar asistencia de todo orden a los hijos” –asistencia que, naturalmente, incluye la contribución a los alimentos– con independencia de que éstos hayan sido concebidos dentro o fuera del matrimonio (art. 39.3 CE), de que se haya producido la nulidad matrimonial, la separación legal o la disolución del matrimonio por divorcio [art. 92 (del Código civil)], o incluso, en fin, de que el progenitor quede excluido de la patria potestad y demás funciones tuitivas (arts. 110 y 111, *in fine*, CC); “alimentos” que, conforme al art. 142 CC, incluyen el sustento, habitación, vestido, asistencia médica y educación de los hijos, y que deben satisfacerse en medida “proporcionada al caudal o medios de quien los da y a las necesidades de quien los recibe” (art. 146 CC)» (FJ 3).

Por otro lado, añadíamos en la citada Sentencia que siendo el de alimentar a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio un deber constitucional de todos los padres, «al excluir la posibilidad de que los padres que deben satisfacer pensiones de alimentos en favor de sus hijos por resolución judicial puedan deducir la cuantía de las mismas en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas, como señala el Abogado del Estado, el art. 71.2 de la Ley 18/1991 no hace otra cosa que equiparar la situación de aquéllos a la de todos los padres que –por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC)–, han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga» (FJ 3).

Igualmente, apuntábamos a este respecto en la STC 57/2005, de 14 de marzo, que «admitir lo contrario, esto es, reconocer exclusivamente a los padres alimentantes que no conviven con sus hijos el derecho a reducir de la base imponible del tributo el coste de su manutención sería tanto como establecer un privilegio fiscal discriminatorio frente al genérico deber de contribuir del art. 31.1 CE, sin una justificación que, desde el punto de vista constitucional, lo legitime. No debemos olvidar que,

conforme a nuestra doctrina, "la exención o la bonificación –privilegio de su titular– como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.) quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando 'se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31' (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8)" (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7)" (FJ 4).

En consecuencia, concluíamos en la STC 57/2005, de 14 de marzo, que «habiendo optado el legislador tributario por no permitir la deducción de aquel coste en la base imponible, lo ha hecho dispensando un trato igualitario a todos los progenitores que, *ex Constitutione*, deben concurrir al sostenimiento de sus hijos, puesto que a ninguno de ellos permite reducir su base imponible en lo que podría denominarse como coste de mantenimiento de los mismos» (FJ 4).

5. Por otro lado, la queja relativa al pretendido trato discriminatorio que el legislador dispensa a las personas que, por decisión judicial, tienen que abonar pensiones de alimentos a los hijos –que, conforme al art. 71.2 LIRPF, no pueden deducirse en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas–, frente a quienes satisfacen pensiones de alimentos a los familiares distintos de los hijos –que, de acuerdo con el citado precepto, admiten la deducción– ya ha sido resuelta por la Sentencia 57/2005, de 14 de marzo, FJ 5, subrayando que «además de que el deber de alimentos para con los hijos menores viene establecido expresamente en la Constitución, circunstancia que no acontece con las restantes pensiones que venimos examinando, que constituyen un deber impuesto legalmente, el fundamento, la finalidad y los criterios de determinación de cada una de ellas son claramente diferentes».

Y así, señalábamos que (FJ 6) «por lo que respecta a la pensión de alimentos a los parientes –el otro elemento de comparación alegado–, su fundamento descansa únicamente en la situación de necesidad perentoria o "para subsistir" (art. 148 CC) de los parientes con derecho a percibirlos –cónyuge, ascendientes, descendientes y hermanos (art. 143 CC)–, se abona sólo "desde la fecha en que se interponga la demanda" (art. 148 CC), y puede decaer por diversos motivos relacionados con los medios económicos o, incluso, el comportamiento del alimentista (art. 152 CC). Por el contrario, los alimentos a los hijos, en la medida en que tienen su origen exclusivamente en la filiación (art. 39.3 CE), ni precisan demanda alguna para que se origine el derecho a su percepción, ni la ley prevé excepciones al deber constitucional de satisfacerlos. En este sentido, no es irrazonable sostener, como hace el Abogado del Estado, que el legislador ha considerado que, mientras que los alimentos a los parientes, en tanto que sólo se satisfacen como consecuencia de una demanda presentada por éstos y tras la correspondiente resolución judicial, constituyen un gasto de carácter extraordinario cuya deducción resulta procedente, los alimentos a los hijos suponen un gasto corriente o mero consumo de renta que, como ocurre con las restantes aplicaciones de renta, no tienen por qué generar un derecho a su reducción de la base imponible del impuesto».

Y añadíamos que «tampoco coincide la finalidad en una y otra pensión: si en la de alimentos a los parientes ha de facilitarse el sustento básico para salvaguardar la vida

del alimentista, esto es, "todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica" (art. 142 CC), ya hemos dicho que la de alimentos a los hijos no se reduce a la mera subsistencia, al consistir en un deber de contenido más amplio, que se extiende a todo lo necesario para su mantenimiento, estén o no en situación de necesidad».

En último término señalábamos que «tampoco la forma de determinación es la misma, pues si la pensión a otros parientes se determina en función de lo que éstos necesiten estrictamente para subsistir (art. 142 CC), los alimentos a los hijos menores deben acomodarse a "las circunstancias económicas y necesidades de los hijos en cada momento" (art. 93 CC) hasta el punto de financiar no sólo los gastos ordinarios de su mantenimiento sino también los de carácter extraordinario (tales como actividades extraescolares, etc.)».

6. Tampoco cabe aceptar como término de comparación válido para justificar la vulneración del art. 14 CE el de los hijos que, pese a que perciben las anualidades de alimentos, no deben computarlas en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas por estar exentas en virtud del art. 9.1.k) de la Ley 18/1991. En definitiva, lo que el recurrente viene a reclamar es que, dado que con el pago de la anualidad de alimentos a los hijos se estaría produciendo «un traslado de capacidad económica» del pagador a los perceptores, sean éstos quienes soporten la tributación sobre aquellas rentas. Sin embargo, existen varios motivos que impiden acoger la citada alegación.

A este respecto hay que señalar, en primer lugar, que como señala el Abogado del Estado, la exención prevista el art. 9.1.k) de la Ley 18/1991 tiene su fundamento sin lugar a dudas en la protección integral de los hijos que reclama la Constitución, esto es, en la obligación que, conforme al art. 39 CE, tienen los poderes públicos de asegurar la protección social, económica y jurídica de la familia (apartado 1), y los padres de prestar asistencia de todo orden a los hijos (apartado 2). En segundo lugar, no es correcto afirmar que con el abono de las anualidades de alimentos de los padres a los hijos exista una traslación de capacidad económica entre ellos, dado que, en realidad, lo que se produce en estos casos es una mera aplicación de renta en cumplimiento del citado deber constitucional. Finalmente, no puede soslayarse que, conforme a la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas, esa aplicación de renta necesaria para cubrir los gastos de subsistencia de los hijos –que, como hemos visto, es obligación de todos los padres, tengan o no atribuida la guarda o custodia, sin que ninguno pueda deducírsela de su base imponible– no genera en ningún hijo, convivan o no con sus padres, la obligación de computar en la base imponible del impuesto renta alguna derivada de aquella aplicación. En este sentido, admitir, como reclama el recurrente, que las cantidades aplicadas a la manutención de los hijos a través del abono de las anualidades por alimentos deban ser gravadas en la persona de los perceptores, supondría discriminar a los hijos que perciben pensiones de alimentos de padres separados o divorciados frente a los hijos cuyos padres sufragan directamente su mantenimiento (sustento, habitación, vestido, asistencia médica, educación, etc.).

7. En último lugar, debe rechazarse el trato discriminatorio por razón de sexo que el recurrente fundamenta en la circunstancia de que en España la práctica totalidad de los pagadores de pensiones por alimentos a los hijos tras un proceso de separación o divorcio son los hombres, administrando la mujeres las rentas que perciben los hijos sin soportar carga tributaria alguna.

Debe precisarse ante todo que el recurrente parte de dos premisas erróneas. La primera, la de que únicamente el pagador de las anualidades por alimentos –en este

caso, el padre— es quien asume el coste de mantenimiento de los hijos. Ya hemos tenido ocasión de aclarar que «también la esposa del recurrente está obligada a contribuir con sus bienes e ingresos a los gastos precisos para el sustento, habitación, vestido, asistencia médica y educación de la hija, elementos todos ellos que, conforme al art. 142 CC, se integran en el concepto “alimentos”. Como señala la legislación civil, en efecto, es el convenio regulador aprobado judicialmente el que establece la contribución a los alimentos de cada padre [art. 90 c) CC]; concretamente, el art. 93 CC establece que el Juez “en todo caso, determinará la contribución de cada progenitor para satisfacer los alimentos y adoptará las medidas convenientes para asegurar la efectividad y acomodación de las prestaciones a las circunstancias económicas y necesidades de los hijos en cada momento”; contribución que, de conformidad con el art. 146 CC, deberá ser “proporcionada al caudal o medios de quien los da y a las necesidades de quien los recibe” (art. 146 CC). En definitiva, por imperativo legal, tanto quien nos demanda amparo como su ex esposa tienen el deber de mantener a la hija de ambos, obligación que debe concretarse en el convenio de separación matrimonial aprobado por el Juez, quien, por exigencia legal, ha de tener en consideración tanto las necesidades del alimentista como los medios de que dispone cada uno de los obligados a dar alimentos» (STC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3).

También es incorrecta la premisa de que la ex esposa del recurrente, pese a que recibe el importe de la pensión alimenticia de los hijos, no soporta gravamen alguno sobre dichas rentas. Como también hemos oportunidad de precisar, no es la ex-esposa del recurrente, sino los hijos de ambos, los que perciben la pensión por alimentos, con independencia de que sea aquélla la que administre dicha pensión en tanto que es quien está al cuidado de los hijos [arts. 90 a), 92 y 103.1 del Código civil]. Obviamente, siendo los hijos del recurrente los últimos destinatarios de la pensión alimenticia, pensión que la Ley 18/1991 califica como rendimiento del trabajo personal [art. 25 q)] exento de tributación [art. 9 k)], «la pretensión de que sea la persona encargada de su custodia por convenio aprobado judicialmente (la ex-esposa del recurrente) la que tribute por la misma no se acomoda en absoluto al principio de capacidad económica constitucionalmente establecido en el art. 31.1 CE» (STC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3).

Hechas las anteriores precisiones, no se puede apreciar la pretendida discriminación por razón de sexo, pues conforme a nuestra doctrina relativa a la «discriminación indirecta» (SSTC 41/1999, de 22 de marzo, FJ 4; 240/1999, de 20 de diciembre, FJ 6; y 253/2004, de 22 de diciembre, FJ 7) —que es la que el recurrente viene a invocar—, para que ésta tenga lugar es necesario que exista una norma o una interpretación o aplicación de la misma que produzca efectos desfavorables para los integrantes de uno y otro sexo, circunstancia que no se produce en este caso, dado que, como hemos señalado anteriormente, el art. 71.2 de la Ley 18/1991, al excluir la posibilidad de que los padres que deben satisfacer pensiones de alimentos a favor de sus hijos por resolución judicial puedan reducir su base imponible en la cuantía de las mismas, «no hace otra cosa que equiparar la situación de aquéllos a la de todos los padres que —por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC)— han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga» (STC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3). En suma, la norma legal cuestionada no establece diferencia alguna que permita sostener una discriminación por razón de sexo, sino, antes al contrario, introduce una medida destinada precisamente a impedir la discriminación entre los progenitores, con independencia de su sexo y de la forma en que concurren al cumplimiento del deber constitucional establecido en el art. 39.3 CE.

En definitiva, «es evidente que no se cumple con las exigencias de nuestra doctrina para poder apreciar la vulneración del art. 14, en relación con el art. 31.1, ambos de la Constitución, al ser condición indispensable que los términos de comparación que se aportan para ilustrar la desigualdad denunciada sean homogéneos, requisito esencial que, como hemos visto, no concurre en este caso» (STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 7), por lo que será procedente el pronunciamiento previsto en el art. 53 b) LOTC.

#### FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Desestimar los recursos de amparo promovidos por don José Enrique Solano Ocaña acumulados en estos autos.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a trece de febrero de dos mil seis.—María Emilia Casas Baamonde.—Javier Delgado Barrio.—Jorge Rodríguez-Zapata Pérez.—Manuel Aragón Reyes.—Pablo Pérez Tremps.—Firmado y rubricado.

**4748**

*Sala Primera. Sentencia 34/2006, de 13 de febrero de 2006. Recurso de amparo 183-2002. Promovido por don Juan Bautista Cánovas Delgado frente a las Sentencias de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo y de la Audiencia Provincial de Barcelona que le condenaron por delito contra la salud pública.*

*Vulneración del derecho a la presunción de inocencia: condena penal fundada en declaraciones de unos coimputados no corroboradas (STC 72/2001).*

La Sala Primera del Tribunal Constitucional, compuesta por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta; don Javier Delgado Barrio, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Tremps, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 183-2002, promovido por don Juan Bautista Cánovas Delgado, representado por el Procurador de los Tribunales don Luciano Rosch Nadal y bajo la dirección del Letrado don Armando Ródenas Barrera, contra la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2001, por la que se desestima el recurso de casación núm. 4191/99 interpuesto contra la Sentencia de la Sección Décima de la Audiencia Provincial de Barcelona de 12 de marzo de 1999, dictada en las diligencias previas núm. 1/98 procedentes del Juzgado de Instrucción núm. 2 de Vilanova i la Geltrú, que condenó, entre otros, al recurrente como autor de un delito contra la salud pública. Ha intervenido el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente el Magistrado don Pablo Pérez Tremps, quien expresa el parecer de la Sala.