

STC 57/2005, de 14 de marzo de 2005

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por don Guillermo Jiménez Sánchez, Presidente, don Vicente Conde Martín de Hijas, doña Elisa Pérez Vera, don Eugeni Gay Montalvo, don Ramón Rodríguez Arribas y don Pascual Sala Sánchez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

S E N T E N C I A

En el recurso de amparo núm. 4062-2001, promovido por doña María Jesús Arozamena Laso, en su propio nombre y en el de sus dos hijos menores, bajo la representación procesal del Procurador de los Tribunales don Roberto Primitivo Granizo Palomeque y con la asistencia de la Letrada doña Elisa Peleteiro Gómez-Reino, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de junio de 1998, en materia de impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 1994. Ha comparecido el Abogado del Estado en la representación que ostenta y ha intervenido el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente la Magistrada doña Elisa Pérez Vera, quien expresa el parecer de la Sala.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 16 de julio de 2001, el Procurador de los Tribunales don Roberto Primitivo Granizo Palomeque, en nombre y representación de doña María Jesús Arozamena Laso, que actúa en su propio nombre y en el de sus hijos menores, interpuso recurso de amparo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de junio de 1998, en materia de impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 1994 y, sólo en la medida en que no repara la lesión constitucional, también contra la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha de 26 de junio de 1998, por la que se estima parcialmente el recurso núm. 1808/98 interpuesto contra la anterior resolución. La parte actora entiende que dicha resolución judicial ha vulnerado su derecho a la igualdad ante la ley reconocido en los arts. 14 y 31.1 CE.

2. Los hechos de los que trae causa el presente recurso de amparo, expuestos sucintamente, son los siguientes:

a) Don Joaquín García Morillo (cónyuge de doña María Jesús y padre de los dos menores recurrentes) estuvo casado en primeras nupcias con doña Carmen Turrión Fernández, de la que se divorció mediante Sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 23 de Madrid de 15 de marzo de 1989, en la que se acordaba que los dos hijos comunes quedarían “bajo la guarda y custodia de su madre, residiendo de forma permanente con ella”, y se fijaba como contribución del padre a los alimentos de los hijos “la cantidad de 92.976 pesetas mensuales”, que se revisaría anualmente. Así, la pensión satisfecha durante el año 1994 ascendió a 1.478.316 pesetas.

b) En la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 1994, presentada el día 28 de junio de 1995 por el Sr. García Morillo, éste redujo la base imponible en la cuantía de la pensión por alimentos abonada a sus hijos, resultándole una cuota negativa a devolver de 444.152 pesetas. Dicha autoliquidación fue rectificada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, que practicó una liquidación provisional sin reducir la base imponible en la citada cuantía, liquidándole, de un lado, una cuota positiva a ingresar de 855.808 pesetas (774.470 pesetas de cuota más 81.338 pesetas de intereses de demora) y, de otro lado, una sanción de multa de 387.235 pesetas.

c) Contra los anteriores actos administrativos se interpusieron sendas reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (núms. 18416/96 y 2166/97), quien de forma acumulada las desestimó por Resolución de 26 de junio de 1998. En estas 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 39 CE, al impedirle reducir la base imponible en el importe de las anualidades fijadas a favor de sus hijos por decisión judicial, estableciéndose así una discriminación “respecto de quienes satisfacen pensiones o alimentos por resolución judicial a sus ex cónyuges”. El Tribunal Económico-Administrativo Regional excusó 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”.

d) Fallecido el contribuyente el día 14 de julio de 1998, su cónyuge, doña María Jesús Arozamena Laso, interpuso contra la anterior Resolución recurso contencioso-administrativo (núm. 1808/98) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. En dicho recurso, la parte actora cuestionó nuevamente el art. 71.2 de la Ley 18/1991, que impide la deducción de las pensiones por alimentos abonadas a los hijos, y suplicó el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad sobre el inciso del art. 71.2 citado que estipula la deducibilidad de las pensiones “con excepción de las fijadas a favor de los hijos del sujeto pasivo”, por vulnerar el principio de igualdad de los arts. 14 y 31.1 CE, así como el de capacidad económica del art. 31.1 CE y el de protección a la familia del art. 39 CE. Por Sentencia de 13 de junio de 2001 se estimó parcialmente el recurso, con anulación de la sanción impuesta —por falta de prueba de la culpabilidad del infractor—, y confirmación de la liquidación provisional —por no apreciarse la lesión del principio de igualdad—, rechazándose igualmente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad solicitada.

En relación con el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad alegaba la parte actora la contradicción entre el art. 71.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y los arts. 14, 31.1 y 39 CE, por excluir las pensiones de alimentos satisfechas a los hijos de las que permiten reducir la base imponible, discriminando así no sólo este tipo de pensiones respecto de las de alimentos satisfechas a otros familiares o de las compensatorias al cónyuge, sino entre cónyuges, al darse un trato dispar al cónyuge que presta sus alimentos en el seno del hogar familiar.

Para el órgano judicial, sin embargo, en primer lugar, los términos de comparación alegados por la actora no son homogéneos, pues mientras que la obligación de prestar alimentos a los hijos es un deber inherente al ejercicio de la patria potestad (art. 154 CC), tal exigencia no concurre en los casos invocados por la actora, dado que en los supuestos de pensiones alimenticias a un consorte se persigue mitigar el desequilibrio económico que le causa la separación o el divorcio (art. 97 CC) y en los casos de alimentos entre parientes se genera el derecho (al contrario que en el caso de los hijos) únicamente cuando los necesite para subsistir la persona que tenga derecho a percibirlos (art. 148 CC), además de poder recaer la obligación de pago entre dos o más personas.

En segundo lugar, tampoco puede prosperar a su juicio la otra denuncia de la demandante relativa a la existencia de discriminación entre progenitores, al aplicarse al sujeto pasivo que vive con los hijos una serie de beneficios fiscales que no alcanzan a quien presta los alimentos fuera del hogar. En efecto, entiende el Tribunal Superior de Justicia que tampoco aquí son idénticos los supuestos comparados al haber entre ambos una clara diferencia que radica en la existencia o no de convivencia, lo que permite al legislador tratar de manera dispar los casos contemplados, toda vez que en el primero no están limitados en principio los gastos ni pueden cuantificarse pormenorizadamente, lo que justifica la regulación de concretas deducciones, mientras que en el caso del progenitor que no convive con sus hijos, el importe de los alimentos viene establecido por resolución judicial. De hecho, sobre esta cuestión ya se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la STC 1/2001, de 15 de enero, al declarar que la circunstancia de que el demandante de amparo no pueda deducirse en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la pensión destinada a alimentar a su hija no constituye vulneración del art. 14 CE, pues el art. 71.2 de la Ley 18/1991 no hace otra cosa que equiparar la situación de los padres que satisfacen esos alimentos por resolución judicial a la de todos los padres que 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).

3. En su demanda de amparo aduce la parte recurrente la vulneración de su derecho a la igualdad ante la ley (art. 14 en relación con el art. 31.1, ambos CE). En efecto, imputa la parte actora al art. 71.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, una discriminación injustificada, al excluir las pensiones de alimentos satisfechas a los hijos de las que permiten reducir la base imponible, discriminando así no sólo este tipo de pensiones respecto de las de alimentos satisfechas a otros familiares o de las compensatorias al cónyuge, sino entre cónyuges, al darse un trato dispar al cónyuge que presta sus alimentos en el seno del hogar familiar.

La cuestión clave que plantea la parte actora es la legitimidad constitucional del diferente tratamiento que tienen los sujetos que soportan el pago de las pensiones compensatorias y alimenticias en virtud de resolución judicial a la hora de reducir la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas, pues cuando el beneficiario de la pensión es el cónyuge o cualquier pariente tal deducción opera plenamente y, sin embargo, cuando los beneficiarios son los hijos del contribuyente no se admite tal reducción. Así, mediando siempre resolución judicial, las pensiones alimenticias en favor del cónyuge, ascendientes, hermanos y descendientes distintos de los hijos —personas que pueden tener derecho a ellas en virtud de lo dispuesto en el art. 143 CC— son siempre

reductoras de la base imponible de quien las satisface, integrándose en la renta del alimentista a efectos del impuesto, pues constituyen un índice de capacidad económica en el perceptor. Por el contrario, en el caso de pago de pensiones en favor de hijos, pese a que la renta de alimentos se integra en el hecho imponible del alimentista, su pago no reduce la base imponible del padre o madre pagador.

Existe, pues, un evidente trato desigual en situaciones iguales, lesivo del derecho a la igualdad al estar desprovista la diferencia de una justificación objetiva razonable. En efecto, en primer lugar, el término de comparación más próximo se encuentra en las anualidades por alimentos en favor de familiares distintos de los hijos (incluidas las pensiones compensatorias a los cónyuges), que el legislador considera como cantidades que reducen la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Por el contrario, la normativa declara la imposibilidad de la deducción de la pensión alimenticia satisfecha a los hijos, resultando difícil encontrar una justificación de esa diferencia de trato fiscal que sufre el padre o madre que paga una pensión de alimentos a sus hijos en contraste con el cónyuge que satisface una pensión compensatoria a su consorte o con el hijo que satisface una pensión de alimentos a su padre o madre. Y no es válida, a juicio de la parte actora, la justificación de que se sirve la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (que se apoya en el distinto fundamento que tiene la obligación de alimentos a los hijos —fundamento que se encontraría en la patria potestad *ex art. 154.1 CC*— del que tiene la obligación de prestar alimentos a los demás parientes) porque realmente el fundamento de la obligación de alimentos en todos los supuestos es común, a saber, el parentesco, como lo demuestra el hecho de que el padre o madre privado de la patria potestad no queda exento de la obligación de prestar alimentos (arts. 92 y 93 CC). De hecho, la propia Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas de 1991 trata unitariamente las anualidades por alimentos (art. 71.2), estableciendo como regla general la de la deducibilidad de su importe de la base imponible, y como excepción las satisfechas a favor de los hijos.

Por otra parte, cuestiona la parte recurrente el argumento de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que considera —sobre la base de la doctrina sentada en la STC 1/2001, de 15 de enero— que el trato que la norma dispensa a las anualidades por alimentos en favor de los hijos se justifica por la equiparación con la situación de todos los padres que han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de los hijos sin que exista una resolución judicial que se lo imponga. Y lo cuestiona porque, según su parecer, no puede aceptarse la identidad de situaciones, pues mientras que la atención a los hijos menores en el hogar familiar permite al que satisface su coste un dominio, administración y modulación de las prestaciones en favor de aquellos, así como beneficiarse de las economías de escala propias de la convivencia, no sucede lo mismo, sino todo lo contrario, cuando tales prestaciones se fijan autoritariamente por el Juez o convencionalmente, con aprobación judicial, en una suma de dinero a pagar inflexiblemente. Tan consciente es el propio legislador fiscal de la diferencia, que considera aquellas anualidades por alimentos como una renta sujeta a tributación, aunque exenta (art. 9 de la Ley 18/1991).

Es obvio, además, continua la parte actora, que el tratamiento que recibe el progenitor que satisface anualidades por alimentos en la Ley 18/1991 no es igual que el que recibe el padre o madre que convive con sus hijos en el hogar familiar, al no permitir el legislador que el progenitor que satisface las anualidades por alimentos pueda presentar declaración conjunta con sus hijos alimentistas y beneficiarse de la escala de gravamen -

menos onerosa para el contribuyente- prevista para tales declaraciones, ni tampoco pueda beneficiarse -ni siquiera a prorrata- de las deducciones familiares, pues el art. 78.1 de la norma legal las autoriza sólo cuando los descendientes conviven con el sujeto pasivo. Por el contrario, al sujeto pasivo que convive con sus hijos a los que presta asistencia *in natura*, se le ofrece la posibilidad de optar por la tributación conjunta de la unidad familiar (arts. 86 y 87 de la Ley 18/1991) y minorar su cuota mediante las deducciones familiares (art.78.1), por gastos de enfermedad (art. 78.2) y por gastos de custodia de niños (art. 78.3), en su caso.

Continúa la parte actora sus alegaciones descartando dos posibles justificaciones de la norma a la que imputa la discriminación lesiva. En primer lugar, entiende que no pueden ser razones de simplificación de la gestión del tributo las que justifiquen un trato desigual, pues la no deducibilidad de las anualidades por alimentos para el pagador de las rentas y su exención para el perceptor, serviría para evitar que los hijos tuviesen que presentar la declaración del impuesto, pues si tales rentas tributasen en la persona del perceptor, en la mayoría de los casos, al ser las únicas rentas que perciben, no existiría la obligación de declarar. Y en segundo lugar, tampoco puede encontrarse una justificación plausible en posibles razones sustantivas, tales como que los hijos deben percibir las pensiones netas de impuestos, debiendo soportar el progenitor obligado al pago, no sólo al abono de las mismas, sino también el coste fiscal que supone la percepción de tales rentas por sus hijos, dado el carácter progresivo de la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas físicas, pues, de acuerdo con la STC 45/1989, para que la sujeción conjunta sea conforme con los arts. 14 y 31 CE, no debe incrementar la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le correspondería a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica, de manera que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que tendrían si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada.

En suma, a juicio de la parte actora, la resolución administrativa impugnada es lesiva del derecho a la igualdad consagrado en el art. 14 CE en relación con el art. 31 CE, al dispensar un trato desigual injustificado. En este sentido, sería de aplicación, en primer lugar, la doctrina de la STC 134/1996 [que declaró inconstitucional el art. 9.1 c) de la Ley 18/1991, en la redacción que le dio la Ley 21/1993, de 29 de diciembre], al atribuirse un diferente trato fiscal a quienes pagan cantidades por la misma causa (alimentos), contrariando el principio de capacidad económica, al gravar en el pagador y con la escala general del impuesto, el importe de las pensiones satisfechas a los hijos en virtud de sentencia judicial, sometándose a tributación así una renta puramente nominal. Igualmente, sería de aplicación la doctrina de la STC 214/1994 (que resolvió un recurso de inconstitucionalidad contra determinados preceptos de la Ley 18/1991), dado que si se sometiera a tributación una renta, que pese a estar configurada legalmente como rendimiento neto del sujeto, sólo es en realidad una renta inexistente, ello podría afectar a la renta o riqueza real del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal (SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990 y 221/1992). Finalmente, sería también de aplicación la STC 45/1989, pues la sujeción conjunta al impuesto de los miembros de la unidad familiar no puede transformar el impuesto sobre la renta de las personas físicas en un impuesto de grupo, ya que tal transformación infringe el derecho fundamental de cada uno de tales miembros a contribuir de acuerdo con su capacidad económica y en la misma cuantía en que habrían de hacerlo si manteniendo esa misma capacidad tributasen separadamente.

Aclara la parte actora, además, que su queja se diferencia de lo sucedido en el recurso de amparo resuelto por la STC 1/2001, en que no pretende poner en cuestión el importe de las anualidades por alimentos satisfechas a los hijos tras su separación, ni tampoco que sea el otro progenitor el que asuma la tributación por dichas anualidades, sino cuestionar que la asunción del coste fiscal de tales anualidades se determine, como hace la resolución administrativa impugnada y como confirma la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, por la adición en su base imponible del importe de las anualidades, impidiéndose la deducción de unas rentas (por obra de la Ley 18/1991) que, conforme a la anterior Ley de la renta (Ley 44/1978, modificada en este aspecto por la Ley 48/1985), sí eran deducibles de la base imponible del obligado a satisfacerlas. De hecho, el propio legislador ha apreciado esta situación al permitir en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, también del impuesto sobre la renta de las personas físicas la aplicación de la escala de gravamen separadamente al importe de las anualidades y al resto de la base liquidable general (arts. 51 y 62), de modo que los pagadores soportan el gravamen fiscal, pero sin los efectos de la acumulación de rentas.

Concluye la recurrente, suplicando el otorgamiento del amparo y la declaración de nulidad tanto del acto impugnado como de la Sentencia que lo confirmó, por vulneración- como consecuencia de la inconstitucionalidad del art. 71.2 de la Ley 18/1991- del derecho fundamental a la igualdad del art. 14 en relación con el art. 31.1 CE.

4. Por providencia de 28 de octubre de 2003, la Sala Segunda acordó admitir a trámite la demanda y, en aplicación 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 fotocopia adverada del expediente administrativo en el que se dictó la Resolución de 26 de junio de 1998 y de las actuaciones correspondientes al recurso contencioso-administrativo núm. 1758/93, respectivamente, interesando igualmente del órgano judicial que emplazase a quienes hubieran sido parte en el procedimiento, con excepción del recurrente en amparo, para que, si así lo desean, puedan comparecer, en el plazo de diez días, en el presente proceso constitucional.

5. Por escrito registrado el día 7 de noviembre de 2003, el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, solicitó que se le tuviese por personado.

6. Por diligencia de ordenación con fecha de 29 de enero de 2004, la Sala Segunda de este Tribunal acordó tener por personado al Abogado del Estado y dar vista de las actuaciones recibidas a las partes personadas y al Ministerio Fiscal, por plazo común de veinte días, para que presenten las alegaciones que estimaran pertinentes, según determina el art. 52.1 LOTC.

7. Mediante escrito registrado en este Tribunal el 20 de febrero de 2004, el Fiscal cumplimentó el trámite de alegaciones conferido, suplicando la desestimación del recurso de amparo. Parte este Ministerio público, en sus alegaciones, haciendo un relato sucinto de los hechos que han dado lugar al presente recurso y, a tal fin, destaca que en el recurso contencioso-administrativo interpuesto la parte actora 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 reguladora de la base

imponible con las anualidades por alimentos fijadas por decisión judicial en favor de los hijos del sujeto pasivo, lo que lesionaría el principio de igualdad establecido en los arts. 14, 31.1 y 39 CE, aportando como términos de comparación la pensión compensatoria en favor del cónyuge, las obligaciones alimenticias en favor de otros parientes, la posición del progenitor que convive con sus hijos y la normativa anterior (art. 7.4 de la Ley 44/1978). 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.

Concreta el Ministerio Fiscal, por otra parte, que la resolución realmente recurrida en este proceso es el acto administrativo que realizó la liquidación provisional, denegando el derecho a deducir de la base imponible las cantidades satisfechas en concepto de pensión a los hijos del primer matrimonio del entonces demandante en vía contencioso-administrativa, de modo que el proceso judicial y la Sentencia que le puso término han cumplido la función de agotar la vía judicial previa, con la pertinente invocación en sede judicial del derecho fundamental aquí invocado, que es el art. 14 CE, sin que las referencias a los arts. 31.1 y 39 tengan relevancia, por no generar por sí solos derechos fundamentales susceptibles de amparo.

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 la parte actora 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 la parte actora 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 por el recurrente en amparo. El primer supuesto -comparación entre quien satisface la pensión de alimentos a los hijos y el que tiene su custodia- fue resuelto, en sentido de entender que no existía discriminación, por la STC 1/2001, de 15 de enero, en cuyo FJ 3 se recuerda que ninguno de los progenitores tiene derecho a desgravación o reducción de la base imponible por las cantidades que puedan atribuirse a gastos de alimentación, vestido, educación, etc., en favor de los hijos. Además, 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 al 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 constituían una cantidad deducible de la base imponible de quien las pagaba y se integraban en la base de quien las percibía.

Tampoco resulta idóneo el segundo término de comparación alegado por la parte actora —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 la 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 haciendo dos afirmaciones. La primera, que ni la reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas efectuada por la Ley 40/1998 ni el distinto trato dado a dichas pensiones por la Ley de 1978 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. Y, la segunda, que la supuesta obligación de realizar una declaración conjunta con el tipo impositivo de la individual como efecto de la norma que sirvió de base a las resoluciones recurridas —argumento que encubre una auténtica ficción—, no es suficiente para fundar una discriminación contraria al art. 14 CE.

8. El Abogado del Estado presentó sus alegaciones mediante escrito registrado el día 26 de febrero de 2004 suplicando igualmente la desestimación del recurso de amparo. En primer lugar, precisa el Abogado del Estado que el objeto del presente recurso es un inciso del art. 71.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas; exactamente el que dice “con excepción de las fijadas en favor de los hijos del sujeto pasivo”, mediante el que el legislador prohíbe reducir la base liquidable regular con el importe de tales anualidades de alimentos. 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 liquidatorio 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 el verdadero autor de la supuesta violación del derecho a la igualdad sería el legislador que dictó el art. 71.2 de la Ley 18/1991, pues los órganos administrativos se han ceñido a aplicarla, de otorgarse 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 de 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, parte precisando 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. 124.1 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”).

Para el Abogado del Estado, el deber de alimentos se cumple 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 cuantía -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 sujetos a patria 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 otro tipo 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 sigan 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 154.10 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, SSTC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4, y 21/2002, de 28 de enero) obliga a diferenciar los campos del art. 14 y del art. 31.1 CE, al no ser este último precepto 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 CE).

Una vez hechas las consideraciones generales anteriores, pasa el Abogado del Estado a analizar cada una de las concretas discriminaciones alegadas por la parte actora. La primera comparación que hace la demanda de amparo es la de los padres que pagan alimentos a sus hijos por decisión judicial con la de los otros parientes que pagan alimentos también por resolución judicial. En este sentido, es indudable que, dentro del grupo de “pagadores de anualidades de alimentos por decisión judicial”, el art. 71.2 de la Ley 18/1991 distingue dos subclases 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, que tienen los de la segunda; pero mientras los hijos perceptores de alimentos disfrutan de la exención del art. 9.1 k) de la Ley 18/1991, los demás alimentistas no. Este diferente tratamiento no sólo obedece a claros motivos de protección integral de los hijos (art. 39. 2 y 3 CE), sino que, 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. O dicho de otra manera: la exención del art. 9.1 k) de la Ley 18/1991 [hoy art. 7.1 k) de la Ley 40/1998] viene a ser el reverso de la prohibición de reducción del art. 71.2 de la Ley 18/1991. En cambio, la reducción de base liquidable regular que el art. 71.2 citado acepta (a saber, cuando, mediando resolución judicial el alimentista es otro pariente distinto a los hijos) tiene la contrapartida de que lo pagado por el alimentante se considera renta no exenta obtenida por el alimentista. Por ello, no puede entenderse que el legislador viole el art. 14 CE porque pretenda una aproximación del tratamiento tributario de la renta de los padres que cumplen su deber de alimentar a los hijos menores, lo hagan voluntariamente o por mandato judicial, porque todos cumplen en esencial el mismo deber parental, por lo que con arreglo a la doctrina de este Tribunal (por todas, SSTC 181/2000, de 29 de junio, FJ 11; y 88/2001, de 2 de abril, FJ 2), no se produce una supuesta discriminación por indiferenciación por el hecho de que se traten de modo igual situaciones que se pretenden diferentes, dado que difícilmente puede negarse la similitud de la situación de aquellos padres que cumplen su deber de alimentar a sus hijos sin resolución judicial y la de aquellos que lo hacen mediando decisión judicial. No cabe duda, pues, a juicio del Abogado del Estado, que el hecho de que el legislador no considere renta propia de los hijos la que el padre gasta o aplica en su alimentación cuando no media resolución judicial, y que, por el contrario entienda, que la decisión judicial en materia de alimentos crea, por decirlo así, un nuevo pagador y un nuevo perceptor de renta, es una opción de técnica tributaria que carece de relevancia constitucional.

Por otra parte, la segunda comparación a que hace referencia la demanda se centra en la diferencia de tratamiento tributario que soporta el padre divorciado en materia de tributación conjunta y deducciones familiares. Ahora bien, para el Abogado del Estado dicha comparación es ajena al presente caso, no sólo por la tributación individual del recurrente en amparo, sino porque, además, la señalada “diferencia” proviene de que la tributación conjunta está vinculada a la existencia de una unidad familiar. De hecho, y de acuerdo con la doctrina de la STC 47/2001, para que el art. 14 CE resulte vulnerado por el legislador, no basta con que en situaciones puntuales determinados sujetos pasivos puedan verse ocasionalmente beneficiados en su declaración del IRPF por el hecho de no mantener una relación matrimonial, sino que es necesario que se establezca un régimen tributario más gravoso en su conjunto para los sujetos pasivos casados que para quienes no lo están, en atención, precisamente, a su vínculo matrimonial.

9. Por escrito registrado el día 1 de marzo de 2004, la parte actora cumplimentó el trámite conferido, suplicando la estimación del recurso con otorgamiento del amparo, con remisión a lo argumentado en su escrito de demanda.

10. Por providencia de 10 de marzo de 2005, se señaló para la deliberación y votación de la presente Sentencia el día 14 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. El recurso de amparo se dirige en su encabezamiento, conforme a lo previsto en el art. 43.1 LOTC, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo

Regional de Madrid de 26 de junio de 1998 que confirma la inclusión en la base imponible del recurrente de la cantidad de 1.478.316 pesetas, que se corresponde con la pensión de alimentos satisfecha en favor de sus hijos y, en consecuencia, desestima la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional practicada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria con fecha 30 de septiembre de 1996, en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio de 1994.

A dicha Resolución se le atribuye la vulneración del derecho a la igualdad ante la ley (art. 14 CE, en relación con el art. 31.1 CE), en la medida en que aplica un precepto —el art. 71.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas— que sólo permite reducir la base imponible en el importe de las pensiones compensatorias satisfechas a favor del cónyuge o las de alimentos a favor de familiares que no sean los hijos, pero no en el de las anualidades por alimentos fijadas por decisión judicial a favor de los hijos del sujeto pasivo, generando así una discriminación injustificada contraria al citado derecho.

A juicio de la recurrente en amparo, tanto la liquidación provisional impugnada como las resoluciones, administrativa y judicial, que la confirman vulneran el derecho a la igualdad ante la Ley porque vendrían a consagrar un trato fiscal más favorable, carente de una justificación objetiva y razonable, para quienes están obligados por decisión judicial a satisfacer pensiones compensatorias a favor del cónyuge o de alimentos a los ascendientes, hermanos y descendientes distintos de los hijos, que para aquellos otros que, como el recurrente, deben abonar anualidades por alimentos a sus hijos.

El Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado se oponen a la concesión del amparo, al considerar que ninguna de las situaciones jurídicas aportadas como término de comparación por la parte actora son válidas para realizar un juicio de igualdad. Señalan ambos, antes que nada, que lo que constituye el objeto del presente recurso de amparo es la liquidación provisional administrativa mediante la cual se incorporaban a la base imponible del recurrente las pensiones por alimentos que abonaba a los hijos y cuya cuantía se había deducido, en contra de lo dispuesto en el art. 71.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio. Hecha esta precisión, descartando, con fundamento en la STC 1/2001, de 15 de enero, que el citado precepto legal establezca una discriminación contraria al principio de igualdad recogido en el art. 14 CE entre el cónyuge que satisface las pensiones de alimentos a los hijos y el que tiene atribuida su guarda y custodia, rechazan también que puedan compararse las pensiones satisfechas por los padres a los hijos con las abonadas al cónyuge u otros parientes, porque mientras que la asistencia a los hijos menores es un deber que impone la Constitución en su art. 39.3, la pensión compensatoria al cónyuge y la de alimentos a los parientes sólo están previstas legalmente y tienen un carácter eventual.

2. Antes de examinar la vulneración denunciada por la parte actora es necesario efectuar varias precisiones sobre el objeto del presente proceso constitucional. Ante todo hay que señalar que, como apuntan el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, el único objeto de este recurso de amparo es la discriminación que la parte actora imputa a las resoluciones administrativas que aplican el art. 71.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante LIRPF), precepto que excluye la posibilidad de reducir la parte regular de la base imponible en el importe de las anualidades por alimentos satisfechas a los hijos en virtud de una decisión

judicial, en contraposición con la posibilidad que asiste a los sujetos pasivos de dicho impuesto, conforme al mismo precepto, de minorar dicha base imponible en la cuantía de las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y de las anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial a parientes distintos de los hijos del sujeto pasivo. En efecto, del examen de las actuaciones se deduce que el cónyuge de la recurrente en amparo minoró, en contra de lo previsto en el art. 71.2 de la Ley 18/1991, la parte regular de su base imponible en el importe de las pensiones por alimentos satisfechas a los hijos por decisión judicial. Frente a tal comportamiento la Administración tributaria le practicó una liquidación provisional incorporando nuevamente a su base imponible, invocando el citado precepto legal, la cuantía de dichas pensiones. A su vez el contribuyente impugnó en vía económico-administrativa dicha liquidación exclusivamente con fundamento en la inconstitucionalidad del art. 71.2 de la Ley 18/1991, al considerar que discriminaba, sin justificación razonable alguna, al pagador de pensiones por alimentos a los hijos frente a quienes abonan pensiones a su cónyuge u otros parientes distintos. Finalmente, la ahora recurrente en amparo interpuso recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones administrativas que confirmaban la liquidación impugnada con fundamento en idénticos argumentos a los expresados en la vía administrativa previa.

De lo anterior se desprende 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 1994 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).

Por otra parte, ha de precisarse además que, como ponen de manifiesto el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, el recurso de amparo se ha formulado por el cauce del art. 43 LOTC y no por el previsto en el art. 44 LOTC, ya que la infracción constitucional que se denuncia se imputa directamente a las resoluciones administrativas impugnadas y sólo indirectamente, en la medida en que no ha sido reparada, a la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior Justicia de Madrid, que no ha anulado dichas resoluciones administrativas.

3. Limitado así el recurso de amparo a su único objeto posible, procede analizar 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 —pensiones que, conforme al art. 72.2 LIRPF, no pueden deducirse en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas—, frente a quienes

satisfacen pensiones compensatorias a los cónyuges o pensiones de alimentos a familiares distintos de los hijos que, de acuerdo con el citado precepto, sí admiten la deducción.

Planteada en tales términos la demanda de amparo, es evidente que la queja alegada no puede prosperar. A este respecto, conviene comenzar recordando que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el principio de igualdad “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].

La parte actora considera que la resolución impugnada 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 debe 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, que se enuncian en dicho precepto constitucional (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, la cualidad del pagador de las pensiones basada en su condición de progenitor (relación paterno-filial), cónyuge (relación matrimonial) o de mero pariente (relación de parentesco) con el beneficiario de las mismas. 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 la citada STC 1/2001, el proceso constitucional que enjuiciamos debe asimismo situarse en la esfera del art. 14 CE; que sí puede ser objeto de amparo.

4. Establecido que resultan concernidos los arts. 14 y 31.1, ambos CE, debemos subrayar que, como venimos señalando, la condición *sine qua non* para que la igualdad protegida en ambos preceptos resulte vulnerada es que se produzca una discriminación entre dos situaciones que puedan considerarse iguales. Y este primer requisito es, precisamente, el que no concurre en este caso, en el que los términos de comparación

ofrecidos por la demandante no resultan idóneos para ilustrar la desigualdad que se denuncia.

No obstante, antes de examinar los términos de comparación que ofrece la recurrente conviene determinar cuál es la verdadera naturaleza y finalidad de las anualidades por alimentos a los hijos que la Ley 18/1991 no permite deducir en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas. A este respecto, debemos recordar que, como señalamos 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, CC), 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)”. Como concluíamos en la citada Sentencia, 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 IRPF, 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).

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).

En consecuencia, siendo evidente que, desde un punto de vista constitucional, tan válida es la opción legislativa dirigida a permitir la deducción del coste de mantenimiento de los hijos en la base imponible de los pagadores como la de no permitir dicha deducción (STC 1/2001, FJ 3), lo cierto es que la adopción de una u otra medida debe hacerse sin establecer discriminaciones injustificadas entre sus potenciales destinatarios, al tratarse “a

fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional —el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas— que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado” (STC 96/2002, FJ 7).

Así, cabe concluir 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.

5. Sentado lo anterior, podemos descartar ya en este momento que la pensión compensatoria al cónyuge o la de alimentos a los parientes puedan equipararse, a los efectos de los arts. 14 y 31.1 CE, a los alimentos a los hijos menores. Y es que, efectivamente, 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.

Por lo que a la que pensión compensatoria se refiere, no cabe duda que su fundamento, como señala el art. 97 CC, no es otro que la situación de “desequilibrio económico” que, como consecuencia de la separación o divorcio del matrimonio, “un cónyuge padece en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio”, razón por la cual el derecho a dicha pensión “se extingue por el cese de la causa que lo motivó, por contraer el acreedor nuevo matrimonio o por vivir maritalmente con otra persona” (art. 101 CC). Por el contrario, los alimentos a los hijos menores tienen como único y exclusivo fundamento, como hemos visto, la relación paterno-filial, con independencia de que la filiación sea matrimonial o extramatrimonial (art. 39.3 CE), de que haya existido separación, nulidad o divorcio (art. 92 CC), e incluso de que los padres ostenten o no la patria potestad (arts. 110 y 111, *in fine*, CC).

Igualmente, la finalidad de una y otra pensiones son distintas, pues la pensión compensatoria persigue “paliar” la situación de desequilibrio económico padecida por unos de los cónyuges como consecuencia de su separación o divorcio, es decir, cumple una función puramente reparadora, mientras que, como hemos subrayado antes, la obligación de alimentos a los hijos desempeña la función de mantenerlos, prestándoles cuidado y educación (art. 92 CC), así como una formación integral (art. 154.1 CC).

Por último, también la forma de determinación de ambas pensiones es netamente diferente, pues mientras que la pensión compensatoria se determina en función de parámetros tan heterogéneos como los acuerdos entre los cónyuges, la edad, el estado de salud, la cualificación profesional y probabilidad de acceso al mercado de trabajo, la dedicación a la familia pasada y futura o la duración del matrimonio (art. 97 CC), la

pensión de alimentos a los hijos debe adecuarse “a las circunstancias económicas y necesidades de los hijos en cada momento” (art. 93 CC).

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.

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.

Finalmente, 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).

7. En definitiva, una vez sentada la diferente naturaleza de las pensiones de alimentos a los hijos respecto de las pensiones compensatorias y de alimentos a parientes, 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.

FALLO

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

Ha decidido

Denegar el amparo solicitado por doña María Jesús Arozamena Laso.

Publíquese esta Sentencia en el "Boletín Oficial del Estado".

Dada en Madrid, a catorce de marzo de dos mil cinco.