

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093666

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de julio de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 2172/2023

#### SUMARIO:

**IRPF. Tributación conjunta.** *Supuestos de separación legal o ausencia de vínculo matrimonial en los que la guarda y custodia de los hijos sea compartida: necesidad de mutuo acuerdo previo.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** En este caso se trata de determinar cómo funciona el acogimiento a la "tributación conjunta" en los casos de cónyuges separados legalmente con hijos, en los que la guarda y custodia de éstos es compartida.

Debe tenerse en cuenta que el pronunciamiento respecto de lo anterior es igualmente aplicable a los supuestos de ausencia de vínculo matrimonial en los que, asimismo, la guarda y custodia de los hijos sea compartida.

Si la guarda y custodia de los hijos la tiene sólo uno de los cónyuges separados, no habrá problema alguno: sólo él tendrá derecho a acogerse a "la tributación conjunta" con todos los hijos, con lo que el otro excónyuge necesariamente tendrá que tributar por "la tributación individual", y ello con independencia de que el otro excónyuge, que es con el que conviven los hijos, se haya acogido a "la tributación conjunta" o no.

El problema surge en principio en los casos en que la guarda y custodia de los hijos sea compartida, aunque es un problema que puede solucionar el mutuo acuerdo entre los excónyuges a tal efecto, un acuerdo que atribuya a uno o al otro -pero sólo a uno de ellos- el derecho a acceder a "la tributación conjunta".

Un mutuo acuerdo que necesariamente tiene que ser anterior -"previo"- a la presentación de las declaraciones de esos cónyuges separados, pues el acuerdo a lo que alcanza es precisamente a que uno va a acogerse a "la tributación conjunta" y el otro a "la tributación individual", con lo que el acuerdo sólo puede ser "previo" a la presentación de las respectivas declaraciones del IRPF en las que se incorporará lo acordado cuando se presenten.

Los problemas pueden surgir cuando, siendo compartida la guarda y custodia de los hijos, no hay mutuo acuerdo al respecto entre los cónyuges separados. En esa situación, si ninguno de los dos excónyuges o sólo uno de ellos decide acogerse a "la tributación conjunta" tampoco habrá problema; el problema surge cuando los dos cónyuges separados se acogen a "la tributación conjunta", porque, en tales casos, atendiendo a la dicción literal de la Norma ninguno de ellos tendrá derecho a hacerlo, con lo que ambos tendrán que estar en el régimen de "la tributación individual". Y no sólo ellos dos, sino todos los miembros de la unidad familiar, es decir cada uno de los hijos, atendiendo a lo que dispone el primer párrafo del art. 83.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Por tanto, en los casos de cónyuges separados legalmente con hijos menores, en los que la guarda y custodia de éstos es compartida, si no hay mutuo acuerdo entre los excónyuges a tal efecto, la reducción de 2.150 euros del art. 84.2.4º de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) se pierde. Una solución que, para esa situación, es la que tiene establecida la Ley de manera inequívoca.

Pues bien, esta solución que resulta de la imperativa aplicación de los arts. 82.1 2ª y 82.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), a juicio del Tribunal, bien puede calificarse de muy poco satisfactoria; y máxime cuando cabrían, al menos dos soluciones alternativas.

La primera sería la de que, en estos casos de guarda y custodia compartida, cada uno de los dos excónyuges pudiera aplicarse la mitad (50%) de la reducción, es decir 1.075 euros cada uno. Y repárese en que el Tribunal no dice que con esta primera solución alternativa los dos excónyuges tuvieran que tener derecho a acogerse a "la tributación conjunta"; lo que patrocina es que los dos vayan por "la tributación individual", y cada uno de los hijos también, aunque lo que sí dice es que, en tales casos, a cada uno de los dos excónyuges debería reconocérsele el derecho a aplicarse la mitad (50%) de la reducción, es decir 1.075 euros cada uno.

Y la segunda sería la de que, en estos casos de guarda y custodia compartida, se exceptionara la imposibilidad de formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo -impedida por el art. 82.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF)- posibilitando que ambos excónyuges se acogieran a la tributación conjunta, y permitiendo en estos casos que cada uno de ellos se aplicara la mitad (50%) de la reducción, es decir 1.075 euros cada uno. Esta alternativa es la asimismo contemplada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC) en la "Propuesta normativa 1/2021, de reforma de la reducción en base imponible por tributación conjunta del artículo 84.2.4º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en supuestos de divorcio con custodia compartida".

Pero, estas soluciones alternativas son en todo caso, unas soluciones de "lege ferenda", que deben venir de la mano del legislador, y a las que el Tribunal entiende que no puede llegar por la vía de la interpretación de las normas actualmente vigentes. Por ello, debe concluirse que, en los casos de cónyuges separados legalmente con hijos menores, en los que la guarda y custodia de éstos es compartida, si no hay mutuo acuerdo entre los excónyuges a tal efecto, ambos deberán estar en el régimen de la tributación individual. **(Criterio 1 de 1)**

## PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 61, 82, 83 y 84.  
Ley 44/1978 (Ley IRPF), art. 4.  
Ley 18/1991 (Ley IRPF), arts. 11, 87, 91 y 91.bis.  
Ley 40/1998 (Ley IRPF), arts. 40 y 70.  
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 86.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 119, 120, 123 y 141.  
Constitución Española, art. 31.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Procedimiento previsto en el art. 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, e iniciado mediante acuerdo de la Vocal Coordinadora de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de marzo de 2023, por iniciativa del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de Cantabria.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (T.E.A.R.) de Cantabria dictó el 23/12/2022 una resolución con la que resolvió la reclamación nº 25-608-2021, relativa a la tributación de una obligada por el I.R.P.F. del periodo 2018.

Reclamación en la que la cuestión que se planteaba era determinar la validez de la opción por la tributación conjunta ejercida por la reclamante en el momento de presentar su autoliquidación, ya que tanto la reclamante como su excónyuge, separados legalmente y con guarda y custodia compartida, habían optado en sus autoliquidaciones por tributar conjuntamente con su hijo; y tras seguir un procedimiento de comprobación frente a la reclamante, la oficina gestora había dictado una liquidación provisional, con la que modificó la tributación de la reclamante de "conjunta" a "individual". Interpuesto recurso de reposición, la interesada aportó un acuerdo privado entre ambos progenitores de fecha 14/06/2021, que regía los años en que cada uno de ellos tendría derecho a ejercer la opción por la "tributación conjunta". Recurso de reposición que fue desestimado, confirmando la liquidación provisional.

Interpuesta reclamación económico-administrativa, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria estimó la reclamación, considerando que, a la vista del acuerdo aportado por la reclamante, en el período objeto de comprobación había sido ella quien optó válidamente por la opción de "tributación conjunta" al presentar en plazo su declaración.

### Segundo.

Cuestión, relativa a la posible opción por la "tributación conjunta" de cónyuges separados con hijos con guarda y custodia compartida, sobre la que otros T.E.A.R.'s se han pronunciado en sentidos diversos.

Así, el T.E.A.R. de Aragón, en una resolución de 30/09/2022, recaída en la reclamación nº. 22-00351-2020, en la que en un supuesto de separación legal con guarda y custodia compartida de los dos hijos menores, ambos excónyuges habían presentado declaración conjunta por el I.R.P.F., tras afirmar no considerar:

«excluyente la existencia de la guarda y custodia compartida de los hijos, así como la convivencia con los dos cónyuges (alternativa), con la opción de la tributación conjunta por uno de ellos, ya que la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no impide en estos casos esta forma de tributación con carácter general, aunque nadie puede formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo».

Anuló la liquidación de referencia, considerando que:

«la oficina gestora no ha realizado todas las actuaciones necesarias tendentes a justificar la no admisión de la forma de tributación conjunta de la interesada con sus hijos menores de edad, por cuanto es insuficiente a estos

efectos señalar que ambos cónyuges han ejercitado la misma opción de tributación y, por tanto, no procede admitirla a ninguno de ambos. En consecuencia, procede anular la liquidación impugnada en este punto, de modo que se considera procedente la forma de tributación declarada y la reducción por tributación conjunta».

Por su parte, el T.E.A.R. de Cataluña en una resolución de 10/07/2017, recaída en la reclamación nº. 08-02158-2015, estimó las pretensiones de la actora, ordenando la retroacción de las actuaciones, tras concluir que:

«en casos como el presente, en el que concurren dos declaraciones-liquidaciones contradictorias en cuanto a la aplicación de la norma, sobre la base de unas mismas circunstancias (la convivencia de los hijos con un u otro contribuyente o con los dos) y ambas presentadas en plazo ( .. ) no cabe establecer una prevalencia "a priori" de una u otra, lo cual genera sin lugar a dudas una evidente indefensión al interesado determinante de anulabilidad, sino que la Administración Tributaria debe requerir en las actuaciones también a su ex esposa a fin de que a su vez aporte las pruebas que estime por conveniente en la defensa de su derecho y, a partir de la totalidad de la documentación establecer la forma de tributación que corresponda a cada uno de ellos y en caso de discrepancia aplicar la declaración conjunta a aquél que suponga un mayor beneficio fiscal en términos globales.

Procede, en consecuencia, retrotraer las actuaciones para que la Oficina gestora requiera a ambas partes la documentación necesaria con el fin de subsanar las incidencias que se deriven de las declaraciones presentadas por el impuesto y período controvertido y llevar a cabo las comprobaciones oportunas en el sentido expuesto, practicando las liquidaciones que sean procedentes en función de la opción ejercida de forma conjunta por sólo uno de los progenitores».

Mientras que el T.E.A.R. de Madrid en una resolución de 17/02/2022, recaída en la reclamación nº. 28-09770-2020, al abordar esta materia se manifestó en sentido desestimatorio, ya que habiendo ejercitado ambos progenitores su opción por la tributación conjunta y pese a haber aportado en vía de reposición la documentación en la que se recoge el acuerdo de reparto alcanzado entre ambos progenitores, concluyó que:

«no siendo la Administración la que deba decidir a cual de los dos progenitores le corresponde ejercer la opción de tributación conjunta aplicable en supuestos como el que nos ocupa, este Tribunal considera ajustado a Derecho el acto administrativo, por el que se establece que ambos cónyuges deben tributar individualmente, por cuanto no ha quedado acreditado que para este ejercicio se hubiera acordado que el ejercicio de la opción de tributación conjunta le correspondiera al reclamante. y sin que pueda admitirse lo alegado al respecto de que, con la interposición del recurso de reposición, se presentó un escrito por el que los dos progenitores alcanzan un acuerdo por el que se establece que para el ejercicio 2018 sea el reclamante el que presente declaración conjunta por el IRPF del ejercicio 2018, pues no se acredita que el mismo fuera presentado dentro del plazo reglamentario para presentar la declaración, si no que se aporta con posterioridad a la regularización que es efectuada por la Oficina Gestora».

### Tercero.

A la vista de los antecedentes anteriores y de la propuesta formulada al respecto por el Presidente del T.E.A.R. de Cantabria, el 26/03/2023 la Vocal Coordinadora de este T.E.A.C. acordó iniciar el procedimiento para la adopción de una resolución en unificación de criterio, previsto en el art. 229.1.d) de la Ley 58/2003, otorgando, con carácter previo a la adopción de tal resolución, trámite de alegaciones por plazo de un mes tanto a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda como a la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T.

### Cuarto.

En las alegaciones que presentó en el trámite que se le concedió a tal efecto, **la Directora General de Tributos** del Ministerio de Hacienda, tras resumir lo dicho por esos cuatro T.E.A.R.'s: el de Cantabria y los tres citados en el Antecedente de Hecho segundo, terminó concluyendo lo siguiente:

<<Una vez expuestos de manera resumida los criterios manifestados por estos Tribunales, pasamos a exponer a continuación el criterio de este Centro Directivo en relación con la cuestión objeto de controversia.

La tributación conjunta se regula en los artículos 82 y siguientes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), -en adelante LIRPF-, cuyo tenor literal, por lo que aquí interesa, es el siguiente:

"Artículo 82. Tributación conjunta.

.../..."

Es criterio de este Centro Directivo (entre otras, V2233-09, de 6 de octubre, o V1598-09, de 6 de julio) que en los supuestos de separación o divorcio matrimonial o ausencia de vínculo matrimonial, la opción por la tributación conjunta corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del Impuesto, al tratarse del progenitor que convive con aquellos. En los supuestos de guarda y custodia compartida, como ocurre en estos casos, la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual, si bien no puede entrarse a determinar por parte de este Centro Directivo a quién le corresponde el derecho a ejercitar tal opción.

Si se llegase a un acuerdo entre ambos progenitores de forma que los hijos en común realizasen declaración conjunta con uno de los progenitores, ello implicaría que, tal como se expuso en el párrafo anterior, el otro progenitor tendría ineludiblemente que declarar de forma individual, pues en ningún caso nadie puede formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo, tal como previene el apartado 2 del artículo 82 de la Ley del Impuesto.

Al respecto, se debe señalar que las resoluciones de los distintos TEAR no cuestionan el criterio de este Centro Directivo en cuanto que cualquiera de los progenitores puede presentar declaración conjunta con sus descendientes, debiendo obligatoriamente presentar el otro progenitor declaración individual. Las discrepancias se suscitan en la resolución de aquellos casos en los que no hay acuerdo entre los progenitores.

En el primer caso, el TEAR de Cantabria estima la reclamación porque se aportó en fase de recurso un acuerdo privado en virtud del cual a la reclamante le correspondía presentar declaración conjunta. En el segundo supuesto, el TEAR de Aragón no considera excluyente la existencia de guarda y custodia compartida con la opción de tributación conjunta por uno de los cónyuges. No obstante, considera que la oficina gestora no ha realizado todas las actuaciones necesarias tendentes a justificar la no admisión de la forma de tributación conjunta de la reclamante con sus hijos menores de edad, procediendo a anular la liquidación impugnada. Por su parte, el TEAR de Madrid comparte también el criterio de la Dirección General de Tributos en el sentido de que si uno de los progenitores ha optado por tributar conjuntamente, el otro necesariamente debe ejercer la opción por tributar de forma individual, debiendo ser acordado por ambos el derecho a ejercitar la opción por la tributación conjunta. Es por ello que dado que no consta acuerdo alguno y que la Administración no debe decidir a quién corresponde la opción por la tributación conjunta, ambos progenitores deben tributar de forma individual. Es más, en este caso no se admite un escrito por el que los dos progenitores alcanzan un acuerdo para que sea la reclamante quien pueda tributar de forma conjunta en el ejercicio regularizado, al haber sido aportado con posterioridad a la regularización efectuada por la oficina gestora.

No obstante lo anterior, el TEAR de Cataluña, si bien admite el criterio de la Dirección General de Tributos, establece que la Administración Tributaria debe requerir en las actuaciones al otro progenitor para que aporte las pruebas en defensa de sus derechos y, a partir de la totalidad de la documentación, establecer la forma de tributación que corresponda a cada uno de los progenitores y en caso de discrepancia aplicar la declaración conjunta a aquel que suponga un mayor beneficio fiscal en términos globales.

Como puede observarse, no está en cuestión el hecho de que si uno de los progenitores presenta declaración conjunta con los hijos respecto de los que tiene la guarda y custodia compartida, el otro progenitor debe presentar obligatoriamente declaración individual, al no poder formar parte nadie de dos unidades familiares al mismo tiempo. La cuestión controvertida versa sobre cómo resolver aquellos casos en los que ambos progenitores optan por la modalidad de tributación conjunta; dado que en tales circunstancias ambos progenitores están en su derecho de ejercitar esa modalidad sin que ninguno de ellos tenga un derecho preferente sobre el otro, debemos avocar por el respeto al acuerdo que lleguen entre ellos para dilucidar quién opta a tributar de forma conjunta con sus hijos. En defecto de acuerdo, la Administración Tributaria no puede decidir por el principio de no discriminación a quién le corresponde ese derecho, siendo la opción más justa a nuestro entender que ambos progenitores tributen de forma individual. Al respecto, entendemos que no parece lo más procedente adoptar la postura del TEAR de Cataluña que considera que lo apropiado sería aplicar la declaración conjunta a aquel que suponga un mayor beneficio fiscal en términos globales cuando haya discrepancia entre ambos progenitores. Ello podría suponer no respetar el principio de igualdad de los contribuyentes, además de hacer depender la situación de uno de los progenitores de las circunstancias personales y familiares del otro. Es más, dado que el beneficio fiscal asociado a la tributación conjunta es una reducción de la base imponible de 2.150 euros, con ese criterio el mayor beneficio fiscal le correspondería en la mayor parte de los casos al progenitor de mayor renta, siendo a este al que se le aplicaría la opción por la tributación conjunta.

Por último, también entendemos que no pueden admitirse acuerdos entre los progenitores adoptados con posterioridad al inicio de actuaciones de comprobación y, por tanto, a la finalización del plazo de declaración. Tales acuerdos deben adoptarse con anterioridad a la finalización de dicho plazo dado lo dispuesto en el artículo 83 de la LIRPF que establece que la opción ejercida para un periodo impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.



En virtud de las consideraciones anteriores, este Centro Directivo considera que es el criterio establecido por el TEAR de Madrid el más ajustado a derecho, debiendo confirmarse el mismo. >>

## Quinto.

Mientras que en el trámite que a ella se le concedió para ello, **la Directora del Departamento de Gestión Tributaria** de la A.E.A.T. alegó que:

<< Primero.- Planteamiento de la cuestión controvertida. Determinar la validez de la opción por tributación conjunta ejercida simultáneamente por dos contribuyentes sobre la base de unas mismas circunstancias y ambas ejercitadas en plazo, así como determinar el papel que debe ostentar la Administración para resolver la controversia y regularizar las declaraciones presentadas.

El ejercicio de la opción de tributación conjunta se regula en los artículos 82 y 83 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de ahora en adelante LIRPF (en adelante, LIRPF).

Artículo 82. Tributación conjunta.

.../...

Segundo.- Consultas vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT):

Es criterio reiterado de la DGT que, en los supuestos de separación o divorcio matrimonial o ausencia de vínculo matrimonial, la opción por la tributación conjunta corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del Impuesto, al tratarse del progenitor que convive con aquéllos. En los supuestos de guarda y custodia compartida, la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual, no correspondiendo a la DGT determinar a quién le corresponde el derecho a ejercitar tal opción.

Podrían citarse algunos ejemplos de consultas emitidas por este centro directivo: V1598-09, de 6 de julio, V2104-13 de 25 de junio y V3615-15, de 19 de noviembre.

<< En el presente caso, que trata de una separación legal, cabe considerar que la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, si bien no puede entrarse a determinar por parte de este Centro Directivo a quien le corresponde el derecho ante la falta de acuerdo entre ambos progenitores.

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

En definitiva, solo uno de los progenitores podrá formar unidad familiar con los hijos, a los efectos antes indicados de presentar declaración conjunta, debiendo optar el otro por declarar de forma individual.

Tercero.- Resumen resoluciones Tribunales Económico Administrativos Regionales.

- El TEAR de Aragón, en síntesis, anula la liquidación efectuada por la oficina gestora considerando que ésta no ha realizado las actuaciones necesarias tendentes a justificar la inadmisión de la opción de tributación conjunta efectuada por la reclamante.

- El TEAR Cataluña, por su parte, ordena la retroacción de las actuaciones con la finalidad de que la oficina gestora requiera a ambas partes la aportación de las pruebas en defensa de su derecho. Añade la resolución que, en caso de discrepancia, la Administración deberá aplicar la opción de tributación conjunta a la declaración que suponga un mayor beneficio fiscal en términos globales.

- El TEAR de Madrid considera que procede la tributación individual de ambos cónyuges al estimar que el acuerdo de reparto aportado en vía de recurso de reposición se efectúa con posterioridad a la regularización.

- Por el contrario, el TEAR de Cantabria, a la vista del acuerdo privado aportado en vía de reposición, estima las pretensiones del reclamante considerando válido el contenido del acuerdo entre ambas partes.

Cuarto.- Alegaciones.

1. En opinión de este Departamento, no resulta controvertido que, en los casos de guardia y custodia compartida, la opción de tributación conjunta puede ser ejercitada por cualquiera de los dos progenitores, debiendo optar el otro por declarar de forma individual, siendo clara y rotunda la norma que prevé que nadie puede formar parte de dos unidades familiares (art. 82.2 LGT).

2. La actuación de la Administración se debe limitar a la valoración de los elementos probatorios aportados, en su caso, por las partes (en caso de acuerdo, ambas partes estarán en posesión del documento que lo acredite y facultadas para su aportación) en vía administrativa, de conformidad con las normas de valoración de la prueba

previstas en la normativa, sin que corresponda a la Administración, en ningún caso, requerir a las partes la aportación de una presunta prueba cuya mera existencia se desconoce.

En este punto cabría recordar que la jurisprudencia ha matizado la carga de la prueba regulada en el ámbito tributario en el art. 105 LGT (en síntesis, cada parte tendría la carga de probar las circunstancias que le favorecen) al establecer que esta carga probatoria se desplaza a la Administración cuando ésta dispone de los medios necesarios, que no están al alcance del sujeto pasivo (STS 96/2020, de 29 de enero).

En consecuencia, en ningún caso podría operar una carga de la prueba de la Administración, ya que únicamente las partes se encuentran en disposición de acreditar un acuerdo o contrato privado entre ellas.

Artículo 105. Carga de la prueba.

.../...

3. Tal y como se ha señalado la casuística es variada y, aunque pueden celebrarse acuerdos y contratos de carácter privado entre ambas partes regulando el derecho a la opción de la tributación conjunta, en la práctica, no resulta infrecuente que dichos pactos no lleguen a materializarse, siendo ésta una decisión que pertenece a la esfera personal y privada de las partes y que excede por completo del ámbito estrictamente tributario.

En ausencia de pacto entre las partes, por tanto, y de conformidad con la normativa vigente, no cabe alternativa posible y ambos cónyuges deberán declarar de forma individual.

4. Cabe hacer especial referencia a la rotunda falta de amparo legal constatada en la resolución del TEAR de Cataluña al resolver que la Administración Tributaria debe determinar quién tiene derecho a la tributación conjunta optando, ante la falta de acuerdo, por otorgar el derecho a quién tuviera mayor beneficio fiscal en su declaración.

Desde este Departamento debe rechazarse de forma contundente la tesis del "beneficio fiscal en términos globales" cuya aplicación, además de carecer de fundamento, desembocaría en injusticias flagrantes para los contribuyentes que verían vulnerado su derecho a ejercer la opción de tributación conjunta con independencia del beneficio fiscal resultante.

## CONCLUSIÓN

Este Departamento de Gestión Tributaria considera que, en los casos de guardia y custodia compartida, la opción de tributación conjunta puede ser ejercitada por cualquiera de los dos progenitores, debiendo optar el otro por declarar de forma individual.

Dado que nadie puede formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo, en los casos de aplicación simultánea por ambos progenitores de la opción de tributación conjunta, se presumirá que no existe pacto entre ambas partes, salvo prueba en contrario, y ambos deberán acogerse a la modalidad de tributación individual.

En línea con lo anterior, este Departamento mantiene el criterio de la DGT al considerar que el papel de la Administración Tributaria queda limitado a valorar las pruebas aportadas, sin corresponderle adoptar una decisión (determinar a quién corresponde el derecho a aplicar la opción de tributación conjunta) que pertenece a la esfera personal y privada de las partes y que excede por completo del ámbito tributario. >>

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

El art. 229 "*Competencias de los órganos económico-administrativos*" de la Ley 58/2003 en su apartado 1.d) dispone que:

"1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio, por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de

promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia".

A la vista de lo dispuesto en ese precepto, y del acuerdo de inicio del pertinente procedimiento adoptado por la Vocal Coordinadora de este Tribunal el 26/03/2023, esta Sala del Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para adoptar la resolución en unificación de criterio que proceda en dicho procedimiento.

## Segundo.

Los preceptos cuya aplicación ha dado lugar a los criterios divergentes dichos son los tres artículos que integran el Título IX "*Tributación familiar*" de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F.

Y, visto lo que disponen tales preceptos, más concretamente, se trata de determinar cómo funciona el acogimiento a esa "tributación conjunta" en los casos de cónyuges separados legalmente con hijos, en los que la guarda y custodia de éstos es compartida, que es lo que se planteaba en las resoluciones de los TEARs referidas.

Debiéndose tener en cuenta que los pronunciamientos de esta resolución son igualmente aplicables a los supuestos de ausencia de vínculo matrimonial en los que, asimismo, la guarda y custodia de los hijos sea compartida

Análisis de esa concreta contingencia para el cual previamente vamos a situar esta figura tributaria en su contexto y a recordar algunas de las notas que la caracterizaban y la caracterizan, destacando determinados elementos de las mismas que van a ser ciertamente relevantes de cara a lo que aquí se ha de resolver.

## Tercero. Sobre "la tributación conjunta".

La reforma fiscal de 1978, que además de otras trajo la Ley 44/1978 del I.R.P.F., asentó la tributación por dicho impuesto con la unidad familiar como centro de referencia para la integración de rentas, con lo que el sistema general era "la tributación conjunta", y así lo recogía su art. 4.2:

*"2. Cuando las personas a que se refieren los dos epígrafes del apartado anterior estén integradas en una unidad familiar, todos los componentes de esta última quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto como sujetos pasivos, con arreglo al régimen que para tal supuesto establecen los artículos 5.º, 7.º, apartado 3, 31 y 34 de esta Ley."*

Ese artículo 4.2 de la Ley 44/1978 fue declarado inconstitucional por la Sentencia del Tribunal (T.C.) 45/1989, de 20 de febrero de 1989 "*en cuanto que no prevé para los miembros de la unidad familiar, ni directamente ni por remisión, posibilidad alguna de sujeción separada*"

Y antes de que se dictará tal sentencia, pero cuando ya se había anunciado que el Pleno del T.C. iba a debatir tal cuestión, el Gobierno se anticipó con el Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Poco después de publicarse esa sentencia de 20/02/1989, la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, adaptó esos dos impuestos a lo dicho por el T.C. en esa sentencia, que, por lo que al tema que nos ocupa en el I.R.P.F., lo hizo añadiendo unos nuevos párrafos a ese art. 4.2, en los que se establecía la posibilidad de poder optar por "la tributación individual":

*"2. Cuando las personas a que se refieren los dos epígrafes del apartado anterior estén integradas en una unidad familiar, todos los componentes de esta última quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto como sujetos pasivos, con arreglo al régimen que para tal supuesto establecen los artículos quinto, séptimo, apartado 1, treinta y uno y treinta y cuatro de esta Ley.*

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los componentes de la unidad familiar podrán optar, mediante la presentación separada de la correspondiente declaración, por tributar individualmente por el Impuesto de acuerdo con las disposiciones de la Ley 20/1989, de 28 de julio.

Cuando un miembro de la unidad familiar presente declaración individual, se aplicará el mismo régimen a los restantes sujetos pasivos de la misma.

El ejercicio de la opción por la tributación individual para un período impositivo determinado, no impedirá a los miembros de la unidad familiar tributar conjuntamente en otros posteriores."

Por tanto, la forma general y subsidiaria de tributar al I.R.P.F. seguía siendo mediante "la tributación conjunta", aunque los que así lo quisieran podrían optar ya por hacerlo con "la tributación individual".

La siguiente ley del Impuesto -la Ley 18/1981, de 6 de junio- cambió definitivamente el basamento del impuesto sobre tal cuestión, de suerte que "la tributación individual" pasó a ser el régimen general y subsidiario, y "la tributación conjunta" se configuró como opcional, como así se recogía en su art. 11:

"Artículo 11. Sujetos pasivos

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.  
b) Por obligación real, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, entre otros, los rendimientos satisfechos por:

- Empresarios individuales o profesionales residentes en territorio español.
- Personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en dicho territorio.
- Establecimientos permanentes situados en el mismo.

Dos. Cuando las personas a que se refiere la letra a) del apartado anterior estén integradas en una unidad familiar, podrán optar por tributar conjunta y solidariamente por este Impuesto, con arreglo al régimen previsto en el Título Octavo de esta Ley."

Título Octavo de esa Ley 18/1991 (arts. del 86 al 92) que contemplaba ya dos tipos de unidades familiares que podían optar por la misma:

"Artículo 87. Unidad familiar.

Constituyen modalidades de unidad familiar las siguientes:

1.<sup>a</sup> La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere, los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

2.<sup>a</sup> La formada por el padre o la madre y los hijos que reúnan los requisitos a que se refiere la regla anterior. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo."

Y que incorporaba diferencias remarcables para los que optaran por "la tributación conjunta", hasta el punto de que en el art. 91 había una tarifa aplicable exclusivamente a dicha modalidad de tributación, y más tarde otra tarifa autonómica ad hoc a tal efecto en el art. 91.bis. Por otra parte, recuérdese también que, entonces, el más favorable trato que en pos de una mayor equidad se daba a las rentas más bajas, se implementaba en base a deducciones de la cuota (art. 78).

Con la siguiente ley del impuesto -la Ley 40/1998, de 9 de diciembre- esas diferencias disminuyeron ostensiblemente, incluida esas tarifas especiales para "la tributación conjunta", que desaparecieron; y recuérdese también que esa Ley trajo también la novedad de que el más favorable trato a dar a las rentas más bajas se hacía mediante unos tramos mínimos personales y familiares, que quedaban exonerados de tributación.

En esa Ley 40/1998, su Título VI "*Tributación familiar*" dedicado a la materia pasó a tener sólo 3 artículos, titulados: "*Artículo 68. Tributación conjunta*", "*Artículo 69. Opción por la tributación conjunta*" y "*Artículo 70. Normas aplicables en la tributación conjunta*"; y de esas "normas aplicables en la tributación conjunta" la más destacable era que, en caso de optarse por ésta, el mínimo personal, que en "la tributación individual" era entonces (en 1999) con carácter general de 550.000 ptas. anuales (art. 40.2), se incrementaba, hasta duplicarse en el art. 70.2:

"2. Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual, se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar. No obstante:

1º. ...

2º En la primera de las modalidades de unidad familiar del artículo 68 de esta Ley, el mínimo personal previsto con carácter general en el apartado 2 del artículo 40 de esta Ley se aplicará teniendo en cuenta las circunstancias de cada uno de los cónyuges, con el mínimo conjunto de 1.100.000 pesetas.

3º En la segunda de las modalidades de unidad familiar del artículo 68 de esta Ley, el mínimo personal previsto en el apartado 2 del artículo 40 de esta Ley será de 900.000, 1.000.000 y 1.200.000 ó 1.500.000 pesetas, respectivamente. Cuando el padre y la madre convivan juntos, el mínimo personal será el previsto en el apartado 2 del artículo 40 de esta Ley."



Y siguió en términos parecido con el T.R. del R.D. Leg. 3/2004, de 5 de marzo que refundió la Ley 40/1998, pues ese T.R. en su art. 86 recogía que:

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

No obstante:

1.º ...

2.º En la primera de las modalidades de unidad familiar del artículo 84 de esta ley, el mínimo personal previsto en el artículo 42 de esta ley será de 3.400 euros por cada uno de los cónyuges.

Para la aplicación de las reducciones por edad y asistencia, así como las reducciones por discapacidad establecidas en los apartados 1 y 4 del artículo 58 de esta ley, se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

3.º En la segunda de las modalidades de unidad familiar del artículo 84 de esta ley, el mínimo personal previsto en el artículo 42 de esta ley será de 5.550 euros. Cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar, el mínimo personal será el previsto en el artículo 42 de esta ley."

Y luego después ya vino la actual Ley del impuesto, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

#### **Cuarto.-** *Cómo debe funcionar la figura en casos como los que nos ocupan.*

Para resolver tal cuestión, vamos a comenzar por transcribir lo que disponen actualmente las normas que regulan la materia respecto de la misma.

La Ley 35/2006 del I.R.P.F. en su preámbulo recoge lo siguiente:

"...

II

Objetivos y aspectos relevantes de la reforma

....

2) Con idéntica finalidad de mejora de la equidad, se elevan los umbrales de rentas no sometidas a tributación, y se recupera la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares.

Hasta 1998, el tratamiento de las mismas se llevaba a cabo mediante deducciones en la cuota del impuesto. Desde 1999 fueron sustituidas por un mínimo personal y familiar, deducible de la base imponible, cuya función era cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, se consideraba que no debería tributar por el Impuesto.

La consecuencia de este esquema de reducción en la base imponible, cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, es que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio) ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente. Implica, por tanto, aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia.

Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero. Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que se mejora la progresividad del impuesto. La introducción de una cuantía a la que es de aplicación un tipo cero permite alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota.

En esta consideración de las circunstancias personales y familiares cabe efectuar una mención a la opción por la tributación conjunta. La política de no discriminación por razón de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión. No obstante, se mantiene su tratamiento actual en el impuesto

para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que alguno de sus miembros no puede acceder al mercado laboral, y por tanto obtiene rendimientos sólo uno de los cónyuges, como podrían ser los casos de determinados pensionistas con rentas de cuantía reducida, o de determinadas familias numerosas.

.../...

III

Contenido de la Ley

.../...

El Título IX regula la opción por la tributación conjunta. Como se indicó en el apartado anterior se mantiene en términos prácticamente idénticos a su regulación actual, para no perjudicar determinadas situaciones."

Y dedica luego al tema su Título IX "*Tributación familiar*", que tiene los 3 artículos siguientes:

### **"Artículo 82. Tributación conjunta.**

**1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:**

1.<sup>a</sup> La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

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

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

**2.<sup>a</sup> En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.<sup>a</sup> de este artículo.**

**2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.**

3. La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año.

Final del formulario

### **Artículo 83. Opción por la tributación conjunta.**

1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

**2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.**

**La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.**

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

### **Artículo 84. Normas aplicables en la tributación conjunta.**

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

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

No obstante:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tres artículos que mantienen su redacción inicial, salvo el primer párrafo del art. 84.2.2º, que en su redacción inicial disponía:

"2.º En cualquiera de las modalidades de unidad familiar, el mínimo previsto en el apartado 1 del artículo 57 será de 5.050 euros anuales, con independencia del número de miembros integrados en la misma."

Redacción que luego la Ley 2/2008, de 23 de diciembre modificó para que pasara a disponer:

"2.º En cualquiera de las modalidades de unidad familiar, se aplicará el importe del mínimo previsto en el apartado 1 del artículo 57, con independencia del número de miembros integrados en la misma."

Con lo que se recogió la elevación del mínimo personal del art. 57.1 de 5.050 a 5.151 euros anuales.

Y al que luego la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, le dio la redacción actual, para referirse al actual mínimo personal de 5.550 euros anuales.

Pues bien, de la regulación actual cabe decir que se ha mantenido la opción por "la tributación conjunta".

Y como el de "la tributación conjunta" siempre ha sido, y lo sigue siendo, un régimen de acumulación de rentas de todos los miembros de la unidad familiar, "la tributación conjunta" puede deparar evidentes ventajas, en algunos casos ciertamente importantes, cuando se trata de unidades familiares con dos cónyuges, si uno tiene rentas positivas, y el otro negativas, porque unas y otras podrán compensarse inmediatamente; y también puede generarse alguna ventaja en cuanto se mantenga la deducción por adquisición de la vivienda habitual; pero, esos son supuestos que aquí basta con mencionarlos, porque su posible aplicación práctica queda fuera de los casos que nos ocupan de familias monoparentales con hijos, es los que no es dable pensar en hijos que acarreen rentas propias negativas a la unidad familiar, o en que la vivienda la hayan adquirido un progenitor y un menor.

Aparte de lo anterior, "la tributación conjunta" actual conlleva unas ventajas ciertamente muy limitadas, pues, además de que las tarifas estatal y autonómica aplicables a la base liquidable son las mismas que para "la tributación individual", el mínimo personal general no puede duplicarse en los casos de dos cónyuges, ni aumentarlo en los monoparentales; **con lo que bien puede decirse que en Ley 35/2006 la ventaja de "la tributación conjunta" consiste, esencialmente, en poder aplicar las reducciones que contempla el art. 84.2 en sus números 3º y 4º: de 3.400 euros en "la tributación conjunta" con dos cónyuges, y de 2.150 euros en "la tributación conjunta" monoparental.**

Unas reducciones que, aplicadas en los términos que ese art. 84.2 contempla, y como se explica en el preámbulo, -recuérdese-, resultarán más beneficiosas conforme menores sean las rentas de las unidades familiares concernidas.

Por otra parte, visto lo que dispone el art. 82.1, a "la tributación conjunta" monoparental en casos de separación legal, que son los casos que aquí nos ocupan, pueden acogerse **bien el padre o bien la madre, con todos los hijos que convivan** con uno u otro; e hijos que serán todos los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos, así como los mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

**Pero, como el acogimiento a "la tributación conjunta" es de un cónyuge con "todos los hijos", y como -ex. art. 82.2- "nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo", a "la tributación conjunta" sólo podrá acogerse uno de los dos cónyuges separados, y el otro tendrá que hacerlo necesariamente con el régimen de "la tributación individual".**

Siendo la diferencia a la hora de tributar entre uno y otro, que el que lo haga con "la tributación conjunta" podrá aplicar esa reducción de 2.150 euros del art. 84.2.4º, mientras que el que lo haga con "la tributación individual" no podrá aplicarla.

Una reducción de 2.150 euros que, para el excónyuge que pueda aplicarse la reducción, será en la mayor parte de los casos el único beneficio que obtenga de la aplicación de "la tributación conjunta", y en el que esto es así, se constata al ver como el legislador en los casos en que, a pesar de la separación legal hay convivencia, es éste el beneficio que retira en el segundo párrafo de ese art. 84.2.4º:

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

Pues bien, con esa regulación **cabén varias situaciones** en función de quién tenga la guarda y custodia de los hijos, y, si la guarda y custodia es compartida, en función de que al respecto haya acuerdo entre los cónyuges separados, o de que no lo haya.

Si la guarda y custodia de los hijos la tiene sólo uno de los cónyuges separados, no habrá problema alguno: sólo él tendrá derecho a acogerse a "la tributación conjunta" con todos los hijos, como así lo ha sostenido reiteradamente la Dirección General de Tributos (en adelante D.G.T.), por ejemplo, en sus consultas V2233-09, V1598-09, y V1113-22; con lo que el otro excónyuge necesariamente tendrá que tributar por "la tributación individual"; y ello con independencia de que el otro excónyuge, que es con el que conviven los hijos, se haya acogido a "la tributación conjunta" o no.

El problema surge en principio en los casos en que la guarda y custodia de los hijos sea compartida; aunque **es un problema que puede solucionar el mutuo acuerdo entre los excónyuges a tal efecto**, un acuerdo que atribuya a uno o al otro -pero sólo a uno de ellos- el derecho a acceder a "la tributación conjunta", como así ha venido interpretando la Dirección General de Tributos en diversas consultas -véanse por ejemplo sus consultas V3140-14, V2038-17, V0071-18, V1555-19, V0353-20, y V0704-21- que en los supuestos de guarda y custodia compartida señala:

"la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual".

**Un mutuo acuerdo que necesariamente tiene que ser anterior -"previo"- a la presentación de las declaraciones de esos cónyuges separados**, pues el acuerdo a lo que alcanza es precisamente a que uno va a acogerse a "la tributación conjunta" y el otro a "la tributación individual", con lo que el acuerdo sólo puede ser "previo"

a la presentación de las respectivas declaraciones del I.R.P.F., en las que se incorporará lo acordado cuando se presenten.

**Los problemas** pueden surgir **cuando**, siendo compartida la guarda y custodia de los hijos, **no hay mutuo acuerdo al respecto** entre los cónyuges separados. Una realidad, la de la falta de acuerdo entre los excónyuges, harto frecuente en los casos de separación y divorcio.

En esa situación, si ninguno de los dos excónyuges o sólo uno de ellos decide acogerse a "la tributación conjunta" tampoco habrá problema; **el problema**, que es el problema presente en los casos que aquí nos ocupan, **surge cuando los dos cónyuges separados se acogen a "la tributación conjunta"**, porque, en tales casos, atendiendo a la dicción literal de las normas que nos vienen ocupando, ninguno de ellos tendrá derecho a hacerlo, con lo que ambos tendrán que estar en el régimen de "la tributación individual". Y no sólo ellos dos, sino todos los miembros de la unidad familiar, es decir cada uno de los hijos, atendiendo a lo que dispone el art. 83.2 en su primer párrafo:

"2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen."

Y ello supone, además, que en tal caso ninguno de los dos puede aplicar esa reducción de 2.150 euros del art. 84.2.4º.

Por tanto, en los casos de cónyuges separados legalmente con hijos menores, en los que la guarda y custodia de éstos es compartida, **si no hay mutuo acuerdo entre los excónyuges a tal efecto, la reducción de 2.150 euros del art. 84.2.4º se pierde.**

**Una solución que**, para esa situación, **es la que tiene establecida la ley de manera inequívoca**, y decimos esto porque, en otras reducciones cuando son varios los que tienen derecho, la Ley 35/2006 contempla el prorrateo, como así lo recoge el art. 61.1ª:

*"1.ª Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado."*

Una solución que ciertamente suscita la reflexión sobre si es satisfactoria o insatisfactoria, o, incluso, sobre si es justa e injusta; una reflexión sobre la que volveremos en el último Fundamento de Derecho.

**Quinto.** *La dinámica de la aplicación de la "la tributación conjunta" en los casos de cónyuges separados con hijos cuya guarda y custodia sea compartida, y en que no hay mutuo acuerdo entre ellos para que a "la tributación conjunta" se acoja uno u otro.*

Un tema que pasamos a examinar y resolver, a la vista de la problemática ante la que se encontró el T.E.A.R. de Cantabria en la reclamación nº 25-608-2021 (Antecedente de Hecho primero).

El poder acogerse a "la tributación conjunta" está configurado en la Ley 35/2006 como una opción, en el sentido con el que éstas -las opciones- se regulan en el art. 119.3 de la Ley 58/2003, que dispone:

*"3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración."*

Pues así está claramente recogido en el segundo y tercer párrafos del art. 83.2 de la Ley 35/2006 del Impuesto antes ya transcrito:

*"2. La opción por la tributación conjunta ....*

*La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.*

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

Una cuestión sobre la que este Tribunal se pronunció en resolución de 28/03/2023 dictada en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio R.G. 00/03890/2022, que había sido interpuesto por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T., y en la que unificamos criterio en el sentido siguiente:



< Como regla general, la opción por la tributación conjunta o individual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es irrevocable una vez finalizado el período reglamentario de presentación de la autoliquidación. Esta irrevocabilidad debe interpretarse y entenderse "rebus sic stantibus" es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien. De forma que en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico -esto es, vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación-, siempre y cuando la citada modificación no sea imputable al obligado tributario. >

Y en los casos como los que nos ocupan, de cónyuges separados con hijos cuya guarda y custodia sea compartida, y en los que no hay mutuo acuerdo entre ellos para que a "la tributación conjunta" se acoja uno u otro, también se presenta como una opción, pero una opción que tiene un componente *sui géneris* que la hace ciertamente muy singular, como vamos a explicar a continuación.

En los términos reiteradamente expuestos en el Fundamento de Derecho anterior, en estos casos uno de los dos excónyuges podrá acogerse a "la tributación conjunta", pero, eso sí, sólo uno de ellos. Pues bien, a la hora de que vayan a presentar sus respectivas declaraciones-autoliquidaciones del I.R.P.F., no hay más que plantearse una situación, que además es totalmente plausible que se produzca en la práctica en casos en los que no hay mutuo acuerdo, que es la de que cada uno de los cónyuges separados no va a saber a qué modalidad de tributación se va a acoger el otro, porque evidentemente no está obligado a saberlo, y de hecho será muy fácil que no lo sepa. Resultando, a la vista está, que para cada excónyuge su situación será distinta en función de la modalidad que el otro haya elegido; lo que hará que, para cada uno de ellos, su capacidad de elegir, de optar, no será perfecta o libérrima, sino que estará condicionada por la elección del otro.

De forma que, habiendo presentado en plazo los dos excónyuges sus declaraciones del I.R.P.F., si ambos se acogen a "la tributación conjunta", ello, en principio, pondrá de manifiesto la falta de un acuerdo "previo"-recuérdese lo que dejamos dicho antes- entre los excónyuges al respecto.

En esa situación, y en la vía de la verificación y comprobación de las declaraciones autoliquidaciones presentadas (art. 120.2 de la Ley 58/200), lo que la Administración tributaria tendrá que hacer será tramitar los procedimientos tendentes a llevar, en principio, a los dos excónyuges, y también a todos los hijos, a "la tributación individual"

En la tramitación de esos procedimientos: tras notificarse las propuestas de resolución -con expresa referencia en la motivación a la falta de acreditación de ese acuerdo previo- y el trámite de audiencia, podrán darse las situaciones siguientes:

**I.- Los excónyuges justifican la existencia de un acuerdo entre ellos, para que uno se acoja a "la tributación conjunta" y el otro a "la tributación individual"**; en tal caso, así deberán tributar. Acuerdo entre ellos que, como antes hemos indicado, necesariamente tiene que ser anterior -"previo"- a la presentación de las declaraciones de esos cónyuges separados.

**II.- No se justifica la existencia de tal acuerdo entre ellos**: pues la Oficina que tramite esos procedimientos liquidará en los términos recogidos en las propuestas de liquidación: los dos excónyuges, y también todos los hijos, tributarán con "la tributación individual".

Y esa situación y esa solución no sólo podrán darse y ser válidas en esa vía de la verificación y comprobación de las declaraciones-autoliquidaciones presentadas (art. 120.2 de la Ley 58/200), pues, si esa situación se detecta después, esa misma solución será válida en un posterior procedimiento -el que corresponda- a cargo de los órganos de Gestión (arts. 123 y ss.) o de Inspección (arts. 141 y ss.), o en la tramitación de un recurso de reposición.

No nos queda sino hacer una última reflexión sobre lo expuesto, al hilo de lo que hemos dicho al comienzo de este Fundamento de Derecho.

En la situación contemplada, ambos excónyuges se habían acogido a la opción de "la tributación conjunta". Y en las soluciones a que hemos llegado, en la primera, al existir mutuo acuerdo previo, uno termina tributando con "la tributación conjunta" y el otro con "la tributación individual", y en la segunda situación, sin mutuo acuerdo, los dos lo terminan haciendo con "la tributación individual". Pues bien, lo expuesto, no responde a que se les haya permitido, a uno en un caso y en el otro a los dos, modificar la opción que habían elegido al presentar sus respectivas declaraciones del I.R.P.F. En el primero de esos dos casos, lo que se habrá hecho es regularizar a uno de los dos, que se había acogido a "la tributación conjunta" sin poder hacerlo. Mientras que, en el otro, a los dos se les habrá expulsado de "la tributación conjunta".

**Sexto.- Consideraciones finales.**

En el Fundamento de Derecho Cuarto hemos concluido que, porque así lo recoge la ley, en los casos de cónyuges separados legalmente con hijos menores, en los que la guarda y custodia de éstos es compartida, si no hay mutuo acuerdo entre los cónyuges a tal efecto, la reducción de 2.150 euros del art. 84.2.4º LIRPF se pierde.

Una solución que resulta de la imperativa aplicación de los artículos 82.1 2ª y 82.2 de la LIRPF, pero que, a juicio de este Tribunal, bien puede calificarse de muy poco satisfactoria; y máxime cuando cabrían, al menos dos soluciones alternativas.

La **primera** sería la de que, en estos casos de guarda y custodia compartida, cada uno de los dos excónyuges pudiera aplicarse la mitad (50%) de la reducción, es decir 1.075 euros cada uno.

Y repárese en que este Tribunal no dice que con esta primera solución alternativa los dos excónyuges tuvieran que tener derecho a acogerse a "la tributación conjunta"; lo que patrocinamos es que los dos vayan por "la tributación individual", y cada uno de los hijos también, aunque lo que sí decimos es que, en tales casos, a cada uno de los dos excónyuges debería reconocérsele el derecho a aplicarse la mitad (50%) de la reducción, es decir 1.075 euros cada uno.

Una solución alternativa que se considera mas "justa" porque:

I.- Estamos ante un beneficio fiscal de un importe ciertamente reducido.

II.- Estamos ante un beneficio fiscal que se ha mantenido por razones de equidad, como ha recogido la Ley 35/2006 en su preámbulo.

III.- Estamos ante una reducción que, aplicada en los términos que el art. 84.2 contempla, resultará más beneficiosa conforme menores sean las rentas de las unidades familiares concernidas, como también se explica en ese preámbulo.

IV.- En otras reducciones del I.R.P.F. cuando son varios los que tienen derecho, como antes ya se ha dicho, la Ley 35/2006 contempla el prorrateo (art. 61.1ª).

Y la aplicación del principio de "justicia" en materia tributaria está presente tanto en nuestra Constitución (art. 31.1 de la C.E.) como en la nuestra norma tributaria general (art. 3.1 de la Ley 58/2003).

Y la **segunda** sería la de que, en estos casos de guarda y custodia compartida, se exceptionara la imposibilidad de formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo -impedida por el art. 82.2 LIRPF- posibilitando que ambos excónyuges se acogieran a "la tributación conjunta, y permitiendo en estos casos que cada uno de ellos se aplicara la mitad (50%) de la reducción, es decir 1.075 euros cada uno. Esta alternativa es la asimismo contemplada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC) en la "Propuesta normativa 1/2021, de reforma de la reducción en base imponible por tributación conjunta del artículo 84.2.4º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en supuestos de divorcio con custodia compartida".

**Pero, estas soluciones alternativas son en todo caso, unas soluciones de "lege ferenda", que deben venir de la mano del legislador, y a las que este Tribunal entiende que no puede llegar por la vía de la interpretación de las normas actualmente vigentes.**

Por ello, debe concluirse que en los casos de cónyuges separados legalmente con hijos menores, en los que la guarda y custodia de éstos es compartida, **si no hay mutuo acuerdo entre los excónyuges a tal efecto, ambos deberán estar en el régimen de la tributación individual.**

Por lo expuesto,

**EI TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1 letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria,

## ACUERDA

**unificar criterio en el sentido siguiente:**

En casos de separación legal o ausencia de vínculo matrimonial en los que la guarda y custodia de los hijos sea compartida, si no se justifica la existencia de mutuo acuerdo entre los progenitores para que a la "*tributación conjunta*" se acoja uno u otro, mutuo acuerdo que deberá ser previo a la presentación de las declaraciones, los dos progenitores, y también todos los hijos, deberán tributar en régimen de "*tributación individual*", como obliga la imperativa redacción de los artículos 82.1 2ª y 82.2 de la LIRPF, no siendo por ello aplicable en estos casos la reducción del artículo 84.2.4º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.