



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/08646/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

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

Asunto:

IRPF. Aplicación del mínimo por descendientes del artículo 58 de la LIRPF. Supuestos de guarda y custodia compartida de los hijos tras una sentencia de nulidad, separación o divorcio.

Criterio:

En los supuestos de guarda y custodia compartida de los hijos tras una sentencia de nulidad, separación o divorcio, el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 LIRPF corresponde a ambos progenitores por partes iguales, con independencia del tiempo concreto de convivencia con uno u otro.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

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

Conceptos:

Divorcio
Guardia y custodia
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
Mínimo personal/familiar
Sentencia

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 29 de mayo de 2023

RECURSO: 00-08646-2022

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

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

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 29 de abril de 2022, recaída en la reclamación nº 50/00995/2020, interpuesta frente a comunicación de exclusión de pago anticipado de la deducción regulada en el artículo 81 bis.c) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1.- El 19 de noviembre de 2019 presentó Doña L el modelo 143 solicitando el abono anticipado de la deducción del artículo 81 bis.1.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF) por ser un ascendiente separado legalmente con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tiene derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de dicha ley.

Adjunta, a dichos efectos, la sentencia de divorcio, en la que -afirma- se puede observar que (i) no se establece ninguna pensión de alimentos a su favor y que (ii) a pesar de que se indica que la custodia es compartida se puede ver que la mayor parte del tiempo los hijos lo pasan con su madre y el padre tiene establecido un régimen de visitas consistente en fines de semana alternos, dos tardes a la semana sin pernocta y la mitad de los periodos vacacionales.

Cita en apoyo de su petición la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 25 de septiembre de 2019 (rec. casación 1690/2019) de la que se inferiría a su juicio que la custodia compartida no supone una distribución igualitaria del tiempo sino un reparto en aras al interés del menor, por lo que concluye que no se puede "*negar la deducción por el mero hecho de que se indica en la sentencia de divorcio que la custodia es compartida cuando la realidad deviene a que es la madre la que se tiene que ocupar en la mayor parte del tiempo de la alimentación de sus hijos sin recibir una pensión para ello, y este desequilibrio es lo que parece que la norma quiere paliar*".

2.- El 10 de enero de 2020 se notificó a la interesada la "comunicación del trámite de audiencia de la exclusión del pago anticipado" en la que se acordaba lo siguiente:

"En relación con su solicitud de abono anticipado de la deducción por ascendiente con dos hijos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y una vez contrastada con la información obrante en poder de la Administración se va a proceder a denegar el pago de dicho anticipo por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 81.bis de la Ley 35/2006, en concreto:

- Por no tener derecho a la totalidad del mínimo por descendiente.

- Para percibir el pago anticipado de la deducción de ascendiente con dos hijos a su cargo exclusivo es condición necesaria ser ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la ley del IRPF.

En su caso, aportó sentencia de divorcio de fecha 24/05/2019, donde se establece que la guarda y custodia de los hijos sea compartida.

La Ley de Irpf establece que el mínimo por descendiente será de aplicación siempre que el descendiente conviva con el contribuyente, considerándose en los supuestos de separación o divorcio, cuando la guarda y custodia sea compartida, que el mínimo familiar se prorrateará entre ambos padres, con independencia de aquel con quien esté conviviendo a la fecha de devengo del impuesto. Así, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, respecto de los mismos descendientes su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales (artículo 61 Ley IRPF).

Por tanto, como consecuencia de ello, no tiene derecho a aplicar la deducción por ascendiente separado legalmente, con dos hijos, por no cumplir el requisito de que el mínimo por descendientes sea en su totalidad".

3.- No constando la presentación de alegaciones en el trámite de audiencia concedido al efecto, la oficina de gestión tributaria notificó a la interesada el 27 de febrero de 2020 la "comunicación de la exclusión del pago anticipado" en los terminos indicados anteriormente.

SEGUNDO: Frente a la "comunicación de la exclusión del pago anticipado" interpuso Doña L la reclamación nº 50/00995/2020 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEAR, en adelante) el día 1 de abril de 2020, alegando lo que sigue:

- Que, en escrito anterior presentado en la Agencia Tributaria, se adjuntó sentencia de divorcio firmada con la particularidad de que aunque en la misma se indica que la custodia es compartida, el tiempo de estancia de los hijos no se distribuye, ni mucho menos, de forma igualitaria, sino que la mayor parte del tiempo los hijos lo pasan con su madre y el padre tiene establecido un régimen de visitas consistente en fines de semana alternos, dos tardes a la semana sin pernocta y la mitad de los periodos vacacionales

- Que, además, tal y como se observa en la sentencia de divorcio, la contribuyente no tiene derecho a percibir anualidades por alimentos.

El TEAR dictó resolución estimatoria el 29 de abril de 2022 en los términos siguientes:

<<TERCERO.- En primer lugar, el artículo 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que:

"1. Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:

(...).

c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales. En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 por ciento. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

(...)."

Por otro lado, el artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que:

"1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de: 2.700 euros anuales por el segundo. (...)."

Este precepto debe ser completado con lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el que se regulan las normas comunes para la aplicación del citado mínimo y conforme a las cuales:

"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.

(...).

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

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

(...)."

La oficina gestora deniega a la reclamante el pago anticipado por entender que no cumple los requisitos establecidos en el artículo 81 bis de la Ley 35/2006 al considerar que no tiene derecho a la totalidad del mínimo por descendiente ya que según la sentencia de divorcio, la guarda y custodia de sus hijos es compartida entre ambos progenitores. La reclamante, por el contrario alega que, a pesar de que en la sentencia de divorcio se indica que la custodia es compartida, la mayor parte del tiempo los hijos lo pasan con ella.

A estos efectos, el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

CUARTO.- Para defender su postura, la reclamante ha aportado la Sentencia nº (.....), de divorcio, del Juzgado de Primera Instancia nº (.....) de Zaragoza, de 24 de mayo de 2019. En la misma se establecen las siguientes clausulas:

"TERCERA.- GUARDIA Y CUSTODIA.

Ambos progenitores, de mutuo acuerdo, acuerdan que la guarda y custodia será compartida.

CUARTA.- RÉGIMEN DE ESTANCIAS, VISITAS Y COMUNICACIONES.

Los menores estarán con la madre de lunes a viernes del 1 de septiembre al 30 de junio de cada año, exceptuando los periodos vacacionales que corresponden a las fiestas del Pilar, vacaciones de Navidad, vacaciones de Semana Santa y de verano, fines de semana alternos y las tardes de los lunes y los miércoles según se especifica más adelante.

1) FINES DE SEMANA: Los menores estarán con el padre los fines de semana alternos desde el viernes a la salida del colegio hasta el domingo a las 20.00 horas. Si algún fin de semana puede prolongarse con un puente no lectivo, se unirá y disfrutará por aquel progenitor al que le corresponda ese fin de semana.

2) VISITAS INTERSEMANALES: El padre podrá disfrutar de dos visitas intersemanales en horario de tarde desde la salida del colegio hasta las 20.00 horas o 21.00 horas si ya han cenado, en ambos casos, reintegrándolos al domicilio materno.

3) PERIODOS VACACIONALES ESCOLARES: Rige el acuerdo entre las partes, y en su defecto se pacta lo siguiente:

a) Vacaciones de verano: por mitades entre los progenitores.

b) Semana Santa y fiestas del Pilar: la Semana Santa corresponde íntegramente a la madre y las fiestas del Pilar íntegramente al padre.

c) Vacaciones escolares de Navidad: se dividirán en dos periodos. En el primer periodo coincide Nochebuena y Navidad, y en el segundo periodo Nochevieja, Año Nuevo y Reyes. La preferencia de elección corresponde a la madre los años impares y al padre los años pares.

d) Días festivos o no lectivos por festividades locales o autonómicas: los días 29 de enero y 5 de marzo o cualquier día no lectivo por festividad en Zaragoza y que por tanto al padre le corresponda trabajar, le corresponderá a la madre, aún cuando sea periodo de estancias con el padre, si bien, respetando las visitas de tarde ya pactadas. Si hay algún día festivo de calendario escolar entre semana, que no pueda añadirse a un fin de semana, se reparte alternativamente entre uno y otro."

Este Tribunal, a la vista de la sentencia de divorcio obrante en el expediente entiende que resulta acreditado que la convivencia sustancial de los hijos es con la madre, mientras que la del padre es residual (fines de semana alternos, dos tardes a la semana sin pernocta y la mitad de los periodos vacacionales). En consecuencia, se reconoce a la interesada derecho a aplicar la totalidad del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto y por tanto, tiene derecho al abono anticipado por ascendiente con dos hijos a cargo.

Por lo expuesto

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

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

1.- Cuestión controvertida.

La oficina gestora deniega a la reclamante el pago anticipado de la deducción al determinar que no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 81 bis.1.c) de la LIRPF debido a que no tiene derecho a la aplicación de la totalidad del mínimo por descendiente (ya que según la sentencia de divorcio la guarda y custodia de sus hijos es compartida entre ambos progenitores).

La reclamante, por el contrario, alega que, a pesar de que en la sentencia de divorcio se indica que la custodia es compartida, la mayor parte del tiempo los hijos lo pasan con ella.

En consecuencia, la cuestión controvertida en el presente recurso radica en determinar la posibilidad de aplicación del mínimo personal y familiar a uno solo de los progenitores, de manera exclusiva, en supuestos de custodia compartida.

2.- Normativa fundamental aplicable al caso.

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 (en adelante, LIRPF):

"Artículo 81 bis. Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.

1. Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:

(...;)

c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales. En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 por ciento. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

La cuantía de la deducción a que se refiere el párrafo anterior se incrementará hasta en 600 euros anuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

(...;)

3. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de las deducciones de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

4. Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de estas deducciones, así como los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada su abono.

Asimismo, reglamentariamente se podrán determinar los supuestos de cesión del derecho a la deducción a otro contribuyente que tenga derecho a su aplicación respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa. (...)"

"Artículo 58. Mínimo por descendientes.

1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

2.400 euros anuales por el primero.

2.700 euros anuales por el segundo.

4.000 euros anuales por el tercero.

4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

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

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.800 euros anuales. (...)"

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

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

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

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

3.- Doctrina contraria a la resolución.

En relación con la cuestión controvertida, tal y como se desprende del criterio manifestado por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), entre otras, en las consultas V0152-18, V0482-21, V0704-21 y V0313-22, en los supuestos en los que exista guarda y custodia compartida, el mínimo por descendientes se prorrateará por partes iguales entre ambos progenitores.

4.- Consideraciones finales.

No existe, en opinión de este Departamento, ninguna base jurídica que, existiendo sentencia judicial que reconoce la guarda y custodia compartida de ambos progenitores, ampare la atribución a uno solo de ellos del derecho a la aplicación de la totalidad del mínimo por descendientes en base a una presunta convivencia sustancial con los hijos, en los términos en los que resuelve la reclamación el TEAR de Aragón.

En este sentido, cabría destacar el hecho de que la propia LIRPF, en el artículo 58 antes transcrito, asimila la convivencia a la dependencia (salvo que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de la misma ley).

Es por ello que, incluso en supuestos de guarda y custodia atribuida a uno solo de los progenitores, si el otro satisficiera anualidades por alimentos, éste podría elegir entre la aplicación del mínimo por descendientes o el régimen de las anualidades por alimentos, prorrateándose el mínimo entre ambos progenitores en caso de optarse por dicha alternativa (consultas DGT V2505-16, V2090-18 y V2823-18).

Por último, resultaría recordar que el propio TEAC, en su resolución de fecha 11/09/2014, número 00/03654/2014, en el fundamento de derecho tercero, señala que, en los supuestos de separación matrimonial o divorcio, el mínimo por descendientes corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del impuesto. No obstante, señala también que, procederá el prorrateo por partes iguales cuando la guarda y custodia sea compartida, con independencia de quien sea el progenitor con el que convivan en la fecha de devengo.

CONCLUSIÓN

En consecuencia, este Departamento no está conforme con la interpretación efectuada por el TEAR en la resolución de fecha 29/04/2022, por lo que solicita del TEAC la unificación de criterio a fin de determinar que, en los supuestos de guarda y custodia compartida, el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 LIRPF corresponde a ambos progenitores por partes iguales.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO: Dispone el artículo 81 bis de la LIRPF:

"Artículo 81 bis. Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo

1. Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:

a) Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

b) Por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto en el artículo 59 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o **por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley**, hasta 1.200 euros anuales. En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 por ciento. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

La cuantía de la deducción a que se refiere el párrafo anterior se incrementará hasta en 600 euros anuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

d) Por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones previstas en las letras a) y b) anteriores, hasta 1.200 euros anuales.

Asimismo podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las deducciones previstas anteriormente los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, así como los contribuyentes que perciban prestaciones análogas a las anteriores reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

2. Las deducciones se calcularán de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 anterior, y tendrán como límite para cada una de las deducciones, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo del apartado 1 anterior, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo. No obstante, si tuviera derecho a la deducción prevista en las letras a) o b) del apartado anterior respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos.

A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

3. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de las deducciones de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

4. Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de estas deducciones, así como los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada su abono.

Asimismo, reglamentariamente se podrán determinar los supuestos de cesión del derecho a la deducción a otro contribuyente que tenga derecho a su aplicación respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa.

En este caso, a efectos del cálculo de la deducción a que se refiere el apartado 2 de este artículo, se tendrá en cuenta de forma conjunta, tanto el número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 de este artículo como las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

Se entenderá que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales por esta cesión".

Por su parte, el artículo 58 de la LIRPF establece:

"Artículo 58. Mínimo por descendientes

1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, **siempre que conviva con el contribuyente** y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

2.400 euros anuales por el primero.

2.700 euros anuales por el segundo.

4.000 euros anuales por el tercero.

4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

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

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.800 euros anuales.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes".

Los artículos 64 y 75 de la LIRPF, a que alude el apartado 1 del artículo 58 arriba transcrito, se refieren al tratamiento especial de atenuación de la escala de gravamen que reciben los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y que no tienen derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el citado artículo 58 de la LIRPF.

El artículo 61 de la LIRPF señala:

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

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

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

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

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

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

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

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

La oficina gestora de la AEAT denegó a Doña L, en tanto que ascendiente separado legalmente con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos, el abono anticipado de la deducción del artículo 81 bis.c) de la LIRPF, por no tener derecho a la totalidad del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de dicha norma al disponer la sentencia de divorcio que la guarda y custodia de aquéllos es compartida con su ex-cónyuge.

El TEAR, sin embargo, reconoce a la interesada el derecho a aplicar la totalidad del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF porque a la vista de la sentencia de divorcio entiende que resulta acreditado que la convivencia sustancial de los hijos es con la madre, mientras que la del padre es residual (fines de semana alternos, dos tardes a la semana sin pernocta y la mitad de los periodos vacacionales). Consecuentemente, el TEAR reconoce el derecho de Doña L al abono anticipado de la deducción por ascendiente con dos hijos a cargo.

La Directora recurrente considera, en línea con lo indicado por la oficina gestora de la AEAT, que en los supuestos de guardia y custodia compartida, el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 LIRPF corresponde a ambos progenitores por partes iguales, razón por la cual no procede en el caso examinado el abono anticipado de la deducción por ascendiente con dos hijos a cargo.

En la sentencia de divorcio de 24 de mayo de 2019 se contenían, entre otras, las cláusulas siguientes:

<<PRIMERA.- CESE DE LA CONVIVENCIA Y ATRIBUCION DEL DOMICILIO FAMILIAR

Los cónyuges otorgantes consienten libremente su divorcio, se dispensan mutuamente de la obligación de convivencia y se facultan recíprocamente de manera general para regirse y gobernarse por separado con absoluta autonomía pudiendo determinar por separado sus respectivos domicilios, verificar toda clase de viajes y realizar todas las facetas jurídicas que estimen oportunas, para lo cual se conceden ambos cónyuges, en cuanto fuere necesario, el más amplio consentimiento y desde este momento los esposos renuncian al ejercicio de cualquier acción que pudiera asistirles por este concepto.

Y a tal efecto declaran que con ocasión del divorcio, la esposa fijará su domicilio en el inmueble copropiedad de ambos sito en calle H de Zaragoza, que se le adjudicará en pleno dominio en virtud de la disolución de condominio que han acordado y que más adelante se especificará. El esposo fijará su domicilio en el inmueble que ha venido constituyendo el domicilio familiar, sito en Zaragoza, Avenida X, que se le adjudicará en pleno dominio en virtud de la disolución del reglmen economlco matrimonial que han acordado y que más adelante se especificará.

(.....).

TERCERA.- GUARDA Y CUSTODIA.

Ambos progenitores, de mutuo acuerdo, acuerdan que la GUARDA Y CUSTODIA será compartida.

CUARTA.- REGIMEN DE ESTANCIAS, VISITAS Y COMUNICACIONES .

Los menores estarán con la madre de lunes a viernes del 1 de septiembre al 30 de junio de cada año exceptuando los periodos vacacionales que correspondan a las fiestas del Pilar, vacaciones de Navidad, vacaciones de Semana Santa y de Verano, fines de semana alternos y las tardes de los lunes y los miércoles según se especifica más adelante.

1) FINES DE SEMANA: Los menores estarán con el padre los fines de semana alternos desde el viernes a la salida del colegio (los recogerá en la parada del autobús escolar más cercana al domicilio del padre o en el colegio) hasta el domingo a las 20:00 horas en que los reintegrará al domicilio materno (C/ H, Zaragoza).

Si algún fin de semana puede prolongarse con un puente no lectivo (festivo), se unirá y disfrutará por aquel progenitor al que le corresponda ese fin de semana.

2) VISITAS INTERSEMANALES.- Igualmente el padre podrá disfrutar de dos visitas intersemanales en horario de tarde desde la salida del colegio (los recogerá en la parada del autobús escolar más cercana al domicilio del padre o en el colegio) hasta las 20 horas o en su caso las 21:00 horas, si ya han cenado, en ambos casos reintegrándolos en el domicilio materno (C/ H, Zaragoza). Ambos progenitores, cuando les corresponda tener la custodia de sus hijos estarán obligados a llevarlos a las actividades extraescolares que ya tienen programadas o se programen en un futuro así como a cualquier evento, visita médica o celebración que tengan prevista.

Con carácter general las entregas y recogidas serán en el colegio o parada las que correspondan y en el domicilio materno las entregas, salvo en periodo vacacional que el progenitor al que le corresponda iniciar el periodo recogerá a los hijos en el domicilio de Zaragoza del saliente.

3) PERIODOS VACACIONALES ESCOLARES.

En cuanto al régimen de estancias en los periodos vacacionales, regirá el acuerdo entre las partes y, en defecto de acuerdo, se pacta lo siguiente.

a) VACACIONES DE VERANO

Las vacaciones de verano que correspondan desde la finalización del curso escolar hasta el inicio se repartirán por mitades entre los progenitores. La fijación de la elección se articulará antes del 1 de Mayo del año al que corresponda y la ejercerá el padre en los años pares y la madre en años impares. La elección del periodo por uno u otro respetará las siguientes premisas:

- El reparto de periodos se confeccionará equilibrando los días de forma equitativa.
- La madre preferiblemente disfrutará las 3 últimas semanas de agosto y la primera de septiembre (hasta el comienzo de las clases).
- El padre preferiblemente las 3 últimas semanas de Julio y la primera de Agosto.
- Si los hijos disfrutan de campamentos fuera de Zaragoza se deducirán los días que pasen fuera del reparto de días a fin de favorecer no solo un reparto equitativo sino el disfrute de cada progenitor con los menores de forma efectiva y personal.

El progenitor no custodio podrá permanecer con sus hijos dos días del periodo de vacaciones que corresponda al otro progenitor siempre y cuando no interfiera en los planes vacacionales previstos por el progenitor custodio.

Las preferencias indicadas en los puntos anteriores regirán siempre y cuando las circunstancias laborales y personales de los progenitores sigan manteniéndose como hasta ahora.

Si en un futuro hubiera un cambio laboral de la madre o del padre que supusiera no poder disfrutar de las semanas indicadas procederá un reparto por mitades de la totalidad del periodo vacacional estival de forma equitativa en este caso eligiendo periodo la madre en años pares y el padre en años impares procurando un reparto equitativo.

En la alternancia de fines de semana corresponderá el fin de semana primero de septiembre tras la finalización del periodo vacacional estival al progenitor que no haya disfrutado del último fin de semana previo al inicio de las vacaciones del periodo estival.

b) SEMANA SANTA Y FIESTAS DEL PILAR.- Los periodos de vacaciones escolares de Semana Santa corresponderán íntegramente a la madre y los correspondientes a las fiestas del Pilar íntegras al padre. Dichos periodos empezarán desde la hora en que el colegio indique que comienzan las vacaciones escolares hasta el día que finalicen dichas vacaciones escolares a las 20 horas.

c) VACACIONES ESCOLARES DE NAVIDAD: Las vacaciones escolares de Navidad se dividirán en dos periodos, el primero desde la hora en que el colegio indique que comienzan las vacaciones escolares hasta el día que corresponda con la mitad del cómputo a las 16 horas y el segundo periodo desde que termine el primero hasta el día anterior al comienzo del curso a las 20 horas. En todo caso se respetará que en un periodo, el primero, coincida Nochebuena y Navidad y en el segundo el día de Nochevieja, Año Nuevo y Reyes.

En todos los casos, la preferencia en la elección corresponderá a la madre en los años impares, y al padre en los pares, debiendo elegir los periodos y comunicarlos fehacientemente al otro progenitor antes del 15 de noviembre del año en curso.

d) DIAS FESTIVOS O NO LECTIVOS por FESTIVIDADES LOCALES O AUTONOMICAS: Los días 29 de enero y 5 de marzo (fiestas locales en Zaragoza) o cualquier día no lectivo por festividad en Zaragoza y que por tanto al padre le corresponda trabajar, le corresponderá a la madre estar con los hijos, aun cuando sea periodo de estancias con el padre, si bien respetando las visitas de tarde ya pactadas. Si hay algún día festivo de calendario escolar entre semana, QUE NO PUEDA AÑADIRSE A UN FIN DE SEMANA, se repartirá alternativamente entre uno y otro por lo que el disfrute será rotatorio y no se extinguirá la rotación con el año natural.

Respecto al Derecho a las comunicaciones paternofiliales, ambos procurarán de forma efectiva el derecho del progenitor no custodio para contactar con sus hijos telefónicamente y se comprometen a facilitar el número de teléfono y habilitar el dispositivo en horario de 20:00 a 21:00 horas, como mínimo.

Los cumpleaños de los hijos al margen de con quién estén se facilitará al menos 2 horas para felicitar. Igualmente se procurará que los padres en sus cumpleaños respectivos puedan estar con sus hijos. Y por último al margen del periodo de estancias y siempre y cuando sea posible se permitirá que los menores disfruten de las fiestas/celebraciones o eventos programadas en la familia del otro progenitor, con el consiguiente cambio para equiparar periodos si es preciso. A título no exhaustivo bodas cercanas, comuniones, bautizos cercanos, cumpleaños ...

Igualmente se facilitará la posibilidad de que los hijos -si así lo desean- contacten con el progenitor no custodio en periodo vacacional. Las comunicaciones entre los progenitores serán fluidas y se facilitará el contacto para cuestiones importantes con el otro progenitor y en todo caso el uso del mail o sms.

QUINTA. -CONTRIBUCION A LOS GASTOS DE ASISTENCIA DE LOS HIJOS.

Respecto a la totalidad de los gastos que se devenguen por los hijos y que se fijan de forma pormenorizada en la cláusula específica de asunción de gastos que se detalla en esta estipulación, se acuerda que la contribución a los gastos de asistencia de los hijos tanto ordinarios como extraordinarios en el porcentaje de 70% para el padre y del 30% para la madre.

(.....).

SEXTA.- ASIGNACIÓN COMPENSATORIA.

No se establece pensión compensatoria a favor de ninguna de las partes por cuanto no concurren las circunstancias y condiciones para ello>>.

De la sentencia de divorcio se desprende (i) que la guarda y custodia de los hijos será compartida; (ii) que no se estipula pago de anualidades por alimentos en favor de los hijos; (iii) que la contribución a la totalidad de los gastos que se devenguen por los hijos será del 70% para el padre y el 30% para la madre.

Resulta pacífico que Doña L cumple, en relación con la deducción del artículo 81 bis.1.c) de la LIRPF, los requisitos de ser un ascendiente separado legalmente con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos. La controversia se plantea en relación al requisito de tener respecto de dichos hijos el derecho a la totalidad del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF.

Del artículo 58 de la LIRPF se infiere que el derecho al mínimo por descendiente exige que este último conviva con el contribuyente. Dicho precepto asimila a la convivencia con el contribuyente la dependencia respecto de este último, salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley. En el presente caso no resultan de aplicación los artículos 64 y 75 de la LIRPF porque no se satisfacen anualidades por alimentos.

En el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada la sentencia de divorcio establece que la guarda y custodia de los menores será compartida por sus progenitores. Quiere ello decir que la convivencia de los menores no es exclusiva con uno de los progenitores, aunque los tiempos de convivencia con uno u otro progenitor no sean iguales. En este sentido, el Tribunal Supremo, en sentencia de 13 de noviembre de 2018 (rec. 898/2018) de la Sala de lo Civil, ha señalado que *"El sistema de custodia compartida no conlleva un reparto igualitario de tiempos sino que pretende un reparto lo más equitativo posible y atemperado con la diversidad de las jornadas laborales de los progenitores"*.

No cabe, a juicio de este Tribunal Central, aceptar la postura del TEAR conforme a la cual *"la convivencia sustancial de los hijos es con la madre, mientras que la del padre es residual (fin de semana alternos, dos tardes a la semana sin pernocta y la mitad de los periodos vacacionales)"* y concluir, en consecuencia, como hace dicho tribunal, que Doña L tiene *"derecho a aplicar la totalidad del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto"*. El artículo 58 de la LIRPF exige para que proceda la aplicación del mínimo por descendiente que éste conviva con el contribuyente. Pues bien, lo cierto es que los hijos menores, tras la sentencia de divorcio, conviven de manera alternativa con ambos progenitores, por lo que tanto Doña L como su ex-cónyuge tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes respecto de sus dos hijos menores, de modo que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 61 de la LIRPF, el importe de dicho mínimo se prorrateará entre ellos por partes iguales. En este sentido debe señalarse que el artículo 58.1 de la LIRPF reconoce al contribuyente el derecho al mínimo por descendiente cuando éste conviva con él, sin que el artículo 61 de la LIRPF permita, cuando sean varios los contribuyentes con derecho a dicho mínimo, que puedan prorratearlo en proporción al tiempo de convivencia del descendiente con cada uno de ellos, toda vez que la norma es contundente a la hora de señalar que dicho prorrateo habrá de hacerse por partes iguales.

Este Tribunal Central ya afirmó en su resolución de 11 de septiembre de 2014 (RG 3654/2014), dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que:

"A lo anterior debe añadirse que en los supuestos de separación matrimonial o divorcio, el mínimo por descendiente corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha del devengo del Impuesto, al tratarse del progenitor que convive con aquellos. No obstante, procederá el prorrateo por partes iguales cuando la guarda y custodia sea compartida, con independencia de quién sea el progenitor con el que convivan a la fecha del devengo".

A mayor abundamiento, incluso aceptando a efectos meramente dialécticos el criterio del TEAR en virtud del cual la convivencia debe entenderse producida con la madre por ser la del padre meramente residual, en el caso aquí analizado se alcanzaría igualmente la conclusión a favor del prorrateo por partes iguales del mínimo por descendientes entre ambos progenitores ateniéndonos al criterio de dependencia al que alude el artículo 58 de la LIRPF cuando señala que *"se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley"*. Y es que, teniendo en cuenta que no se estipula en la sentencia de divorcio pago alguno de anualidades por alimentos, el hecho de que el padre de los menores contribuya a los gastos de asistencia de los hijos tanto ordinarios como extraordinarios (así lo dispone la cláusula quinta de la sentencia) pone de manifiesto la citada dependencia de éstos respecto de aquél. En este sentido, en resolución dictada por este Tribunal Económico Administrativo Central asimismo en fecha de hoy, en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 00-10590-2022, se ha fijado el siguiente criterio:

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

De este modo:

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

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

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

Por lo expuesto,

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

En los supuestos de guarda y custodia compartida de los hijos tras una sentencia de nulidad, separación o divorcio, el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 LIRPF corresponde a ambos progenitores por partes iguales, con independencia del tiempo concreto de convivencia con uno u otro.