



Roj: **STS 3926/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3926**

Id Cendoj: **28079130022022100385**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/10/2022**

Nº de Recurso: **6568/2020**

Nº de Resolución: **1368/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.368/2022

Fecha de sentencia: 25/10/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6568/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/10/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

Interpretación de los artículos 12 y 14 LGT.

R. CASACION núm.: 6568/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1368/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **6568/2020**, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia nº 215/2020, de 17 de junio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso nº 51/2017. Ha comparecido como recurrido el procurador don Ramiro Reynolds Martínez en nombre y representación de **DOÑA Penélope**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 17 de junio de 2020, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] PRIMERO.- Estimar el presente recurso contencioso-administrativo nº 51/2017, declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas y reconocer el derecho de la demandante a la percepción del abono anticipado de la **deducción** por ascendiente con dos hijos a cargo prevista en la ley 35/2006, con efectos de 16 de abril de 2015.*

SEGUNDO.- No hacer especial imposición de costas [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado presentó escrito de 20 de julio de 2020, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se invocan como normas infringidas:

2.1. Los artículos 12.1 y 14 de la Ley General Tributaria (LGT).

2.2. El artículo 81 bis de la Ley 35/2006, de 26 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 1 de octubre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado ha comparecido el 30 de octubre de 2020, como recurrente, y el procurador Sr. Reynolds Martínez, en nombre y representación de la recurrida, lo ha hecho el 14 de octubre de 2020, ambos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 21 de julio de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] Determinar si la **deducción** prevista en el artículo 81 bis LIRPF es aplicable en los ascendientes separados legalmente con dos hijos con derecho a percibir anualidades por alimentos, en los supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial [...]"*

2. El Abogado del Estado, como recurrente, interpuso recurso de casación mediante escrito de 1 de octubre de 2021, en el que se pide a la Sala *"[...] que fije la siguiente doctrina:*

*La **deducción** prevista en el artículo 81 bis LIRPF no es aplicable en los ascendientes separados legalmente con dos hijos con derecho a percibir anualidades por alimentos, en aquellos supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial.*

Y en su virtud, se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución presunta del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias como el acuerdo de liquidación del que trae causa [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El procurador Sr. Reynolds Martínez en nombre de doña Penélope, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 23 de noviembre de 2021, donde afirma:



"[...] SOLICITO A LA SALA que tenga por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación interpuesto de contrario, y en su virtud, dicte en su día sentencia desestimando el recurso y declarando ser ajustada a Derecho la sentencia recurrida. [...]".

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 18 de octubre de 2022, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, a fines de establecer doctrina, cual es la interpretación correcta y adecuada de la **deducción** prevista en el artículo 81 bis LIRPF, en particular, si es aplicable a los ascendientes separados legalmente con dos hijos con derecho a percibir anualidades por alimentos, en los supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial.

SEGUNDO.- Breve resumen de la fundamentación del auto de admisión y exposición de los hechos litigiosos, no controvertidos, así como las alegaciones de ambas partes en casación.

1. El auto de admisión de la Sección Primera de esta Sala resume los hechos que dieron lugar a la solicitud y denegación de la **deducción** prevista en el art. 81 bis de la Ley del IRPF de 2006, en su versión aplicable al asunto, que no son objeto de debate, al ser aceptados por ambas partes:

"[...] **SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.**

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- El 16 de abril de 2015 doña Penélope presentó solicitud de abono anticipado de la **deducción** por ascendiente con hijos prevista en el artículo 81 bis LIRPF.

2º.- El 21 de abril de 2016 la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Teruel de la Agencia Tributaria dictó resolución por la que denegó el abono anticipado de la **deducción** por ascendiente con hijos.

3º.- Contra el citado acuerdo doña Penélope interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Aragón, que fue desestimada por silencio administrativo.

4º.- Doña Penélope interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución presunta, que se tramitó con el número 51/2017 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

2. La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero con el siguiente tenor literal:

"Es decir, se trata de que el ascendiente con dos hijos a su cargo se enfrente a una ausencia de ingresos debidos por alimentos, aun formalmente reconocidos, que dé lugar a una situación de vulnerabilidad -como expresa el Real Decreto Ley 112015- justificativa de la reducción de la cuota diferencial del IRPF.

De seguirse la interpretación literal de la resolución de la Oficina gestora que se impugna se estaría ante una restricción contraria al propósito del precepto de que se trata, ya que quedarían excluidos del incentivo fiscal aquellos contribuyentes que, no obstante, el reconocimiento de una prestación por alimentos, se encontrasen en una situación económica precaria por falta material de la percepción" [...].

La citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, estimatoria de la pretensión de instancia, es objeto de este recurso de casación.

Prosigue el auto de admisión indicando las normas jurídicas que han de ser aclaradas en nuestra sentencia:

"[...] **TERCERO.-** Marco jurídico.

A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 81 bis LIRPF, que se intitula "**Deducciones** por **familia numerosa** o personas con discapacidad a cargo", precepto que dispone:

"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".

Resulta significativo reproducir, en lo pertinente al caso, lo que señala la *Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social*.

"[...] El título II de este real decreto-ley contiene diversas medidas de orden social.

Así, en primer lugar, se acometen determinadas medidas en el ámbito tributario destinadas a rebajar la carga fiscal de determinados colectivos especialmente vulnerables. De esta manera, se modifica 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 con la finalidad de permitir a nuevos colectivos la aplicación de las **deducciones** previstas en el artículo 81 bis de esta Ley.

De esta forma, en primer lugar, se extiende el incentivo fiscal no solo a ascendientes que forman parte de **familias** numerosas sino también a aquellos que forman una **familia** monoparental con dos descendientes que, entre otros requisitos, dependen y conviven exclusivamente con aquel [...]"

2. Por su parte, la sentencia impugnada, de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, estima el recurso y reconoce el derecho a la **deducción** establecida en el mencionado artículo 81 bis LIRPF, en supuestos de **familias** monoparentales, con esta argumentación:

"[...] SEGUNDO.- El artículo 81 bis de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone:...

Sin cuestionar la presencia de los demás requisitos exigidos por este precepto, la resolución impugnada de la Oficina gestora deniega la solicitud de abono anticipado de la **deducción** por ascendiente con dos hijos "...por tener derecho a percibir anualidades por alimentos a favor de los hijos".

Se funda esta resolución en el documento aportado al expediente por la interesada, en el trámite de la audiencia previa, consistente en la sentencia de 16 de enero de 2014 del Juzgado de 1ª Instancia nº Uno de Teruel, por la que estimando la demanda de juicio ordinario interpuesta por la ahora demandante acordó la privación de la patria potestad y demás derechos inherentes a la misma que ostenta D. Juan Carlos respecto del menor Juan Pedro, sin perjuicio de su obligación de abonar la pensión alimenticia acordada en su día en el procedimiento de guarda y custodia.

Como fundamento de la pretensión deducida en la demanda se dice que ...la dicción literal de este artículo da lugar a confusión y a inseguridad jurídica... tratándose de una persona separada legalmente, es muy difícil, por no decir imposible, imaginar el supuesto en el que, en una sentencia de separación o divorcio, el Juez haya determinado que los menores no tienen derecho a pensión de alimentos. Incluso aunque no se fijara ninguna en este momento, la sentencia nunca podría decir ...que los menores no tienen derecho a pensión de alimentos... si un progenitor privado de la patria potestad sigue teniendo la obligación de prestar alimentos a sus hijos, ¿cómo no iba a tenerla aquél que mantiene intactos sus derechos y obligaciones con respecto a sus hijos?

Si atendiéramos a la dicción literal del art. 81 bis, solo las madres de hijos de padres desconocidos tendrían derecho a esta prestación, puesto que son las únicas que no tienen a quién reclamarle una pensión de alimentos pero entonces sobraría la alusión al progenitor separado legalmente, pues este no puede considerarse en ningún caso exento de la obligación de prestar alimentos, ni aún habiendo sido privado de la patria potestad.

la norma no puede referirse a una carencia legal de alimentos... sino a una carencia real y acreditada por los hechos..."

3. Frente a la expresada sentencia, el Abogado del Estado, que en su escrito de interposición del recurso reputa no solo errónea sino gravemente dañosa para el interés general, alega la doctrina jurisprudencial sobre la



interpretación restrictiva de las normas relativas a bonificaciones fiscales, con transcripción de la sentencia del Tribunal Supremo nº 1199/2016, de 26 de mayo:

"[...] TERCERO.- Para decidir la cuestión controvertida es preciso determinar el sentido de la expresión "...sin derecho a percibir anualidades por alimentos..." que utiliza el art. 81 bis.1.c) de la Ley 35/2006 .

*A tal efecto, importa destacar que este precepto es introducido en la regulación del IRPF por el Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero, de Mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social (art. 4, Título II, Otras medidas de orden social), en cuya Exposición de Motivos (apartado IV) se dice que "...se acometen determinadas medidas de ámbito tributario destinadas a rebajar la carga fiscal de determinados colectivos especialmente vulnerables. De esta manera, se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre con la finalidad de permitir a nuevos colectivos la aplicación de las **deducciones** previstas en el artículo 81 bis de esta Ley .*

De esta forma, en primer lugar, se extiende el incentivo fiscal no solo a ascendientes que forman parte de **familias** numerosas sino también a aquellos que forman una **familia** monoparental con dos descendientes que, entre otros requisitos, dependen y conviven exclusivamente con aquél".

La finalidad de la norma aparece claramente expresada en el texto indicado como es, aligerar la carga fiscal y extender sus previsiones a grupos de población especialmente vulnerables, a la vez que ofrece el criterio interpretativo más idóneo para que sus previsiones resulten plenamente eficaces.

En este sentido debe entenderse que la expresión "...sin derecho a percibir anualidades por alimentos..." se está refiriendo a una situación material de carencia efectiva de una prestación de alimentos por parte del ascendiente que tiene al menos dos hijos a su cargo y no, meramente, a una ausencia del derecho a percibir alimentos de carácter nominal o formal.

Es decir, se trata de que el ascendiente con dos hijos a su cargo se enfrente a una ausencia de ingresos debidos por alimentos, aun formalmente reconocidos, que de lugar a una situación de vulnerabilidad -como expresa el Real Decreto Ley 1/2015- justificativa de la reducción de la cuota diferencial del IRPF.

De seguirse la interpretación literal de la resolución de la Oficina gestora que se impugna se estaría ante una restricción contraria al propósito del precepto de que se trata, ya que quedarían excluidos del incentivo fiscal aquellos contribuyentes que, no obstante el reconocimiento de una prestación por alimentos, se encontrasen en una situación económica precaria por falta material de la percepción.

Conforme a todo lo anterior procede una solución estimatoria del recurso sin que se esté ante una interpretación contraria a la doctrina invocada por el Abogado del Estado puesto que, según la propia sentencia del Tribunal Supremo, es posible "...asegurar que la exceptuación singular de la obligación general de contribuir... que se establece responde a la finalidad específica fijada por el legislador", que en este caso, como se viene razonando, es el reconocimiento de un incentivo fiscal para los grupos vulnerables, entre otros, no perceptores materiales del derecho de alimentos".

4. En el escrito de oposición al recurso de casación formalizado por la recurrida Sra. Penélope , beneficiaria de la reducción de la cuota diferencial otorgada por la sentencia recurrida, se razona del siguiente modo:

"[...] Primero y único.- INFRACCIÓN DE LOS ARTÍCULOS 12.1 Y 14 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA (LGT), EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 81 BIS DE LA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (LIRPF).

La sentencia recurrida realiza, en nuestra opinión, una interpretación impecable del art. 81 bis LIRPF, en perfecta consonancia con lo dispuesto en el art. 3 del código civil, que establece que "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, *en relación con el contexto*, los antecedentes históricos y legislativos, y *la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas*, **atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas**".

Entendemos que el espíritu y la finalidad del art. 81 bis, teniendo en cuenta su aparición en el Real Decreto-Ley 1/2015, es aliviar la situación económica de determinadas personas que, entre otras circunstancias, reúnen la de ser progenitores de dos o más menores de edad, que están a su cargo y que no cuentan con el apoyo de una pensión alimenticia sufragada por el otro progenitor.

Como ya expusimos en su día en el recurso de instancia, una interpretación literal y restrictiva de dicho artículo limitaría *de facto* el derecho a esta **deducción** fiscal a aquellos menores de padre desconocido, a pesar de reconocerlo también formalmente a los hijos de padres separados o divorciados. Y ello es así porque cualquier resolución judicial en un procedimiento matrimonial en el que resulten afectados hijos menores, determinará necesariamente la fijación de una pensión alimenticia, con independencia de que posteriormente esa pensión



se satisfaga efectivamente o no, o se pueda exigir o no su cumplimiento en atención a las circunstancias personales del obligado a su abono.

Entendemos que si el precepto contempla el supuesto de hecho de un progenitor separado legalmente, es obvio que está amparando el hecho que nos ocupa; de lo contrario no habría tenido sentido introducir ese supuesto que en la práctica resulta imposible de imaginar, puesto que una sentencia judicial no podría declarar en ningún caso en un procedimiento matrimonial que los menores afectados no tienen derecho a percibir alimentos.

Además, consideramos que este supuesto reviste un carácter de especialidad que lo hace merecedor del reconocimiento que pretendemos, puesto que se trata de una privación de patria potestad, instada precisamente por una absoluta omisión de los deberes paternofiliales, principalmente el de la manutención. En este sentido, debemos negar la afirmación que hace el Abogado del Estado acerca de que " *el ordenamiento jurídico establece cauces para que pueda exigirse su pago*".

Obviamente, existen cauces legales, pero cuando esos cauces resultan manifiestamente ineficaces en la práctica, porque el progenitor lleva diez años en paradero desconocido, se encuentra fuera de España y no ha contribuido económicamente en ningún momento, la interposición de una acción judicial como la que ejerció la Sra. Penélope y su resolución estimatoria, denotan claramente que nos encontramos ante un supuesto de vulnerabilidad idéntico al del menor que no tiene un progenitor conocido o a la improbable resolución judicial que declarara que el menor no tiene derecho a alimentos.

No compartimos la crítica que el recurrente dirige a la interpretación finalista efectuada por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que, entendemos, en ningún caso vulnera lo dispuesto en los arts. 21.1 y 14 de la Ley General Tributaria, puesto que la propia STS de 28 de febrero de 2017, rec. cas. 852/2016 alegada en tal sentido, afirma que " *para determinar el alcance de la norma es necesario indagar (...) con el fin de fijar qué es lo que quiso decir la ley*", así como " *sin abusar del criterio finalista*".

De ello concluimos que la práctica hermenéutica no está excluida en el ámbito tributario y puede aplicarse de forma moderada. Y por ello, reiteramos que el supuesto de hecho que da lugar a este procedimiento es perfecta y razonablemente subsumible en el contemplado por el art. 81 bis de la LIRPF [...].

TERCERO.- Consideraciones jurídicas que efectúa este Tribunal Supremo sobre la deducción reconocida por la sentencia de instancia.

1) En este recurso se plantea la necesidad de interpretar el artículo 81 bis LIRPF, tras la reforma introducida en 2015, que incorpora la nueva **deducción** en la cuota diferencial aquí objeto de polémica, en la parte que afecta a la Sra. Penélope, en un precepto que se intitula "**deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo**", cuyo enunciado dispone:

"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".

El criterio que sostenemos en relación con la interrogante que suscita el auto de admisión es que nos resulta plenamente correcta la apreciación que efectúa la Sala de esta jurisdicción de Aragón, en la sentencia que aquí se impugna, de que el artículo 81 bis LIRPF, introducido por el Real Decreto-Ley 1/2015, debe ser interpretado de forma finalista, teniendo en cuenta que la naturaleza social de la medida legal, según la propia terminología empleada en la norma que reconoce la **deducción** negada, impone una interpretación lógica que permite equiparar el caso de "no tener derecho a alimentos" el aquí ocurrido, que nadie controvierte de "no percibir alimentos a que el progenitor fue condenado por sentencia y que jamás ha satisfecho, en varios años".



2) Se invoca en el escrito de interposición del recurso la exigencia de interpretación de las normas fiscales (art. 12 LGT) y de prohibición de la analogía sobre beneficios fiscales (art. 14 LGT). De hecho, la tesis de la Administración es la de que la exégesis ofrecida por la sentencia extiende hasta la analogía prohibida el tenor de la ley aplicada.

De una parte, el artículo 12.1 LGT, que figura en el elenco de las disposiciones que la parte recurrente cita como infringido, no nos ilustra en sentido favorecedor de la pretensión anulatoria de la sentencia. Se trata de un artículo que, bajo la rúbrica de "*interpretación de las normas tributarias*", dispone que "*1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil*".

Lejos de constituir una regla interpretativa propia o autónoma de las normas tributarias, el precepto realiza un reenvío a otro de alcance más general, que prevé un conjunto de pautas para desentrañar el sentido y alcance de las normas que va mucho más allá de la interpretación gramatical o, si se quiere, literalista:

"Artículo 3.

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Nada hay en el precepto que haga pensar en que la exégesis del precepto regulador de la **deducción** denegada haya de realizarse en un sentido literal. De ser ello así, la expresión *los contribuyentes* con que se encabeza el artículo 81 bis de la LIRPF -si a los efectos meramente polémicos exigiéramos una interpretación tenazmente adherida al texto-, solo sería aplicable a aquellos contribuyentes que fueran de sexo masculino, con exclusión consiguiente de las mujeres.

Es obvio que se trata de una inferencia completamente absurda de lo que la norma dice y ha querido decir, pero la traemos a título de ejemplo para resaltar que en toda tarea hermenéutica juega, en mayor o menor medida, un elemento de indagación del sentido y finalidad que, aun en caso de normas que requieren la acepción más estricta posible -como, por ejemplo, las disposiciones penales *contra reo*-, es necesario y avala la tarea del intérprete jurídico y, entre ellos, más caracterizadamente, la que incumbe al juez. En cualquier caso, no se desarrolla argumentalmente que se haya infringido el art. 12.1 LGT, si no es por conexión, no establecida en el escrito casacional, con el artículo 14 de la misma Ley.

3) Dentro de que la prohibición establecida en el art. 14 LGT tiene un sentido y finalidad propios, reiteradamente aplicado por esta Sala, debe decirse que lo que la norma prohíbe es la *analogía legis*, esto es, la extensión de un beneficio fiscal a un caso no previsto en la norma para su obtención, pero tal interdicción no impone, por esa sola razón, una interpretación meramente gramatical de las normas, en sentido restrictivo, que es lo que en el recurso de casación se viene a propugnar. En ningún precepto se establece esta especie de regla limitativa que excluya la posibilidad de interpretar un precepto conforme a su sentido y finalidad, según imponga la realidad social o atendiendo a criterios lógicos, históricos o sistemáticos.

4) La razón de ser de la prohibición de la analogía se fundamenta en la observancia del principio de igualdad: si los beneficios fiscales suponen una excepción o derogación singular del principio de capacidad económica, por virtud de la cual se favorece a determinados contribuyentes en detrimento de otros que se encuentran en situaciones parecidas, por mera decisión del legislador, que obra dentro del ámbito de su libre configuración de los tributos, creando objetivamente una desigualdad, es lógico que solo se aplique a los casos expresa y estrictamente previstos en las normas fiscales, no a otros casos diferentes.

5) Sucede, sin embargo, que la propia norma que introduce el beneficio fiscal, ya desde la intitulación del propio Real Decreto-Ley, de 27 de febrero, que es la de "*mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social*", debe ser necesariamente entendida, no en el sentido de que se crea ahí una desigualdad o discriminación -que sería el efecto *natural* o propio de las **deducciones** o bonificaciones-, sino, a la inversa, de que se pretende restañar o restablecer una situación de vulnerabilidad social, es decir, a fin de reparar una desigualdad, entendida ésta conforme a la denominada *cláusula de estado social* del art. 9.2 CE (en el ámbito de que la sujeción a la Constitución es la regla primera de interpretación de toda norma):

"2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social".

6) La jurisprudencia que menciona el Abogado del Estado en su escrito de interposición, que no contradecemos en absoluto, ni excepcionamos, es válida para determinadas situaciones, pero en ella no sostiene el Tribunal Supremo que todas y cada una de las manifestaciones de *beneficios fiscales* deban ser objeto de interpretación



restrictiva -que, además, no es lo mismo que estricta-. Así, por ejemplo, al analizarse la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión, hemos dicho:

"[...] Además de la interpretación literal o gramatical, que no es extensiva (lo que prohíbe la ley fiscal es la analogía en la aplicación de los beneficios fiscales, propiciando la interpretación estricta -que no es lo mismo que restrictiva-), la teleológica respalda nuestra tesis, en consonancia con la argumentación de la sentencia impugnada, pues aunque el artículo 108.3 TRLIS no sea per se una disposición directamente antiabuso, no puede desconocerse que su interpretación adecuada y orientada a los principios fiscales (comenzando por el principal de ellos, el de capacidad económica) exige descartar la posibilidad de que, con un mero fraccionamiento artificioso de sociedades o con la separación de actividades económicas en diversos centros de decisión económica, alguno de los cuales se pondrían en manos de personas naturales que, a su vez, serían las titulares de tales sociedades, se pudiera obtener un artificioso derecho al tratamiento fiscal favorable, afectando no sólo al deber de contribuir adecuadamente, sino también a la libre competencia de las empresas, que podría quedar eventualmente distorsionada si unas sociedades o grupos compitiesen en desigualdad de condiciones por razón de sus meras decisiones autoorganizativas".

Las demás sentencias que se invocan en casación vienen referidas a casos muy diferentes del que nos ocupa, ninguno de ellos referido al impuesto sobre la renta y alguna de ellas ni siquiera versa sobre la interpretación de bonificaciones o **deducciones** fiscales.

7) Además de lo expresado en los párrafos anteriores, no cabe perder de vista que una norma con rango de ley ordinaria que, posterior a la LGT, estableciera una disposición distinta a la del art. 14, con sus proclamados límites, prevalecería sobre ésta, no ya por mera sucesión de normas en el tiempo, sino también atendiendo al principio de especialidad, conforme al cual prevalece la norma especial sobre la general (*lex specialis derogat generalis*). Tal es el caso ahora enjuiciado, pues el art. 81 bis LIRPF acomete un beneficio fiscal que, en su estructura, contenido y contexto, además de en su redacción, permite asimilar al caso de un derecho no reconocido formalmente la situación en que se encuentra el titular de un derecho a alimentos estéril o vanamente reconocido, que no han sido nunca satisfechos por el obligado a ello. Se trata de un derecho puramente ilusorio, sin que frente a ello quepa acoger el alegato de que la ley ofrece acciones para reclamarlo, pues dadas las circunstancias del caso sería una tarea infructuosa, a la que no es ajeno el propio Estado -comprendida no solo la Administración, sino las instituciones públicas-

8) De no admitirse esta interpretación lógica y finalista de la norma fiscal, quedaría completamente frustrada la reacción del Estado social a la situación de penuria de la recurrente y sus hijos -que es la descrita en la norma que tipifica la **deducción** fiscal-, para los que la ley prevé la **deducción**, que según el escrito de preparación del Abogado del Estado, en trance de sustentar la necesidad de admisión del recurso para formar doctrina, ha dado lugar a numerosas situaciones y afecta a una multiplicidad de casos, pues de no darse tal generalidad y reiteración, el recurso no habría sido admitido.

9) Cabe añadir, como argumento de refuerzo, que la urgencia y premura en su cumplimiento es connatural e intrínseca a la obligación legal de dispensa y recepción de los alimentos, concebidos para subvenir a necesidades imperiosas y esenciales de quienes por ley están llamados a recibirlos, prestación que a la vez es apremiante e inaplazable, de modo que no cabe en Derecho otra interpretación posible que equiparar el caso de la recurrente en la instancia al de quien no tiene reconocido el derecho a alimentos. Esto es, igualar el hecho de no percibir jamás alimentos que han sido reconocidos judicialmente, por ignorancia del paradero del obligado a satisfacerlos, como padre de los menores al caso de quien no tenga reconocidos alimentos en caso de separación matrimonial o ruptura de convivencia -hipótesis rara en quien hubiera promovido una acción judicial, según afirma la sentencia de instancia, con todo acierto-

Así, la interpretación propugnada para esta **deducción** fiscal, en vez de lograr la aplicación del principio constitucional de igualdad real y efectiva, supone una desatención e infracción de esa igualdad y la creación o mantenimiento de una situación clara e incontestable de vulnerabilidad social, máxime cuando hay un innegable fracaso objetivo del mismo Estado que ahora interviene en la ejecución de la sentencia que condena a la prestación de alimentos, creando la paradoja, además, de que beneficios fiscales de una indudable índole social, favorecedora para superar determinados casos de vulnerabilidad social, son negados por la Administración tributaria, que debería aplicar las reglas jurídicas, además, conforme a las elementales reglas del mero sentido común.

No en vano, se ha perseguido aquí una interpretación no ya gramatical, o literal, del art. 81 bis LIRPF, sino puramente literalista y, en tal actitud, se alcanza una situación injusta y desigual que los principios generales del derecho, verdadero espíritu en la aplicación del ordenamiento jurídico (arts. 9.1, 9.3 y 103 CE, entre otros), han de corregir necesariamente.

CUARTO.- Jurisprudencia que se establece.



Consecuencia directa de los razonamientos jurídicos que hemos plasmado es la de precisar la jurisprudencia que aquí se establece:

- a) La **deducción** prevista en el artículo 81 bis LIRPF, aplicable a los ascendientes separados legalmente, o sin vínculo matrimonial con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos es aplicable en los supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial.
- b) En la interpretación anterior no se incurre en la prohibida aplicación analógica que establece el artículo 14 de la Ley General tributaria.
- c) En la interpretación de toda norma jurídica, incluidas las que reconocen beneficios fiscales rige, según venga impuesto por el texto, naturaleza o finalidad de la norma, el elenco de posibilidades interpretativas que contiene el art. 12 LGT, por virtud de su remisión al artículo 3.1 C.C. y, en especial, la interpretación conforme a la Constitución.

Ello determina la necesidad de declarar que no ha lugar al recurso de casación formalizado por la Administración del Estado, dado el acierto de la sentencia impugnada al interpretar el artículo 8 bis LIRPF, en la versión aplicable al caso, conforme a su verdadero sentido y finalidad.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia nº 215/2020 de 17 de junio dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso nº 51/2017.
- 3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.