

## **SALA PRIMERA**

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS R.G. 4828/2010.**

## **VOCALIA SEXTA**

### **Fecha de Sala: 30/10/2013**

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA interpuesta ante este Tribunal Económico Administrativo Central por D<sup>a</sup> **xxxxx**, con NIF xxxxx, con domicilio a efecto de notificaciones sito en xxxxxx BARCELONA, contra el acuerdo de 2 de febrero de 2010 dictado por el Administrador de la AEAT – Administración de Pedralbes-Sarrià, por el que se practica LIQUIDACIÓN PROVISIONAL por el concepto del IRPF del ejercicio 2006.

Cuantía: 344.760,05 €.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Una vez presentada por la interesada la correspondiente declaración-liquidación referida al IRPF del ejercicio 2006, y previo requerimiento de la Gestora tras el que la interesada aportó copia del Libro de Familia, de la sentencia de separación matrimonial y del Convenio Regulador de tal separación, en fecha 18 de septiembre de 2009 por la referida Gestora se practicó propuesta de liquidación provisional en la que se incrementaban los ingresos correspondientes a los rendimientos del trabajo desde los 67.116,92 € declarados hasta los 1.167.116,92 €, consignándose igualmente una reducción de las previstas en el artículo 17.2 de la ley del impuesto de importe 440.000,00 €.

En la motivación de dicho acuerdo se dice que, “... *Según la sentencia de separación y convenio regulador su excónyuge le pago 1.100,00 euros* [debe entenderse

1.100.000,00] como compensación económica por razón del trabajo; al haberse producido durante más de 2 años tiene una reducción del 40%”.

**SEGUNDO.-** Frente dicha propuesta la interesada formuló alegaciones que sostenían la improcedencia de la propuesta, toda vez que la compensación económica por razón del trabajo no tributa en el concepto de rendimientos del trabajo al no tener la consideración de pensión compensatoria. Se argumentó que, mientras que la pensión compensatoria del artículo 97 del Código Civil mira al futuro (pretende asegurar que el cónyuge débil económicamente pueda mantener un nivel de vida dado el empeoramiento consecuencia de la separación), la compensación económica por razón del trabajo prevista en el art. 41 del Código de Familia de Cataluña mira hacia el pasado (tiene la finalidad de restablecer la situación económica de un patrimonio privativo). Así, resulta que la compensación económica del art. 41 no queda incluida dentro del concepto de pensión compensatoria del art. 97 del CC (entre otras, consulta vinculante de la Dirección General de Tributos nº V117-2007), por lo que, en ningún concepto puede dársele al importe percibido de 1.100.000 € el carácter de rendimiento del trabajo de acuerdo con el artículo 16.2.f) de la Ley del IRPF.

**TERCERO.-** En fecha 2 de febrero de 2010 la referida Gestora dictó acuerdo por el que se giraba liquidación provisional que confirmaba la anterior propuesta, resultando una deuda tributaria exigida de 344.760,05 €, de los que 297.000,01 € se corresponden con la cuota y 47.760,04 € con los intereses de demora.

Dicha liquidación recoge una extensa motivación que se inicia con la remisión al convenio regulador de la separación, situando aquel 1.100.000 € como compensación económica por razón de trabajo (art. 41 del Código de Familia), recordándose que en el mismo convenio las partes acuerdan no establecer pensión alguna de las previstas en el art. 97 del CC y 87 del Código de Familia.

Se dice que aquella compensación económica por razón de trabajo encaja en el concepto de rendimientos del trabajo del artículo 16.1 de la Ley del impuesto, en tanto que, como todo trabajo por cuenta ajena, tiene como contrapartida una remuneración que intenta resarcir al cónyuge que la percibe por una situación laboral desempeñada en el pasado, mientras duró la relación conyugal, y que ha llevado a una desigualdad patrimonial entre los cónyuges.

Que tal compensación económica resulta distinta de la pensión compensatoria no es impedimento alguno para que sea calificada como rendimiento del trabajo, o, cuanto menos, como una renta proveniente del trabajo, aunque sea al margen de una relación laboral strictu sensu.

Respecto a las consultas de la Dirección General de Tributos aportadas, se refieren exclusivamente a la no aplicación de la reducción de la base imponible del pagador de la compensación económica por trabajo, sobre la base de que no estamos ante una pensión compensatoria a la que se refiere el artículo 97 del CC.

Tal acuerdo consta notificado en fecha 16 de febrero de 2010.

**CUARTO.-** En fecha 2 de marzo de 2010 la interesada formuló la presente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal ( a la que se asignó el número **RG.4828/2010**), instando la anulación de aquella liquidación sobre la base de las siguientes alegaciones, en síntesis:

- La compensación económica del artículo 41 tiene un claro contenido indemnizatorio o resarcitorio y encuentra su fundamento en la aplicación del régimen matrimonial de separación de bienes y en la prohibición del enriquecimiento injusto. Bajo aquel régimen matrimonial, el cónyuge que ocupa su tiempo en el cuidado de la casa o en colaborar con el otro cónyuge sin recibir nada a cambio, va sufriendo un progresivo desequilibrio patrimonial, ya que el otro cónyuge puede acrecentar su patrimonio mientras que éste no. Por aplicación del principio de prohibición del enriquecimiento injusto , nace en el seno del patrimonio del cónyuge que ha prestado los servicios a la familia, el derecho a recibir una compensación económica por su actividad, por su labor, por su esfuerzo. Así, la compensación económica por desequilibrio patrimonial tiene una naturaleza jurídico-civil diferente a la pensión compensatoria que se atribuye a alguno de los cónyuges de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 del Código de Familia y en el artículo 97 del Código Civil.
- En el ámbito del IRPF, la compensación económica por desequilibrio tiene la naturaleza de una alteración patrimonial en sede de D<sup>a</sup> XXXXX, que no da lugar ni a una ganancia ni a una pérdida patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.3.d) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del I.R.P.F., según contempla la propia Dirección General de Tributos en su resolución de 24/02/2004 (nº 0391-04). Prueba de ello es que la modificación normativa del artículo 31.3.d) surge poco después de la entrada en

vigor de la Ley 9/1998 del código de Familia, por lo que se deduce que la modificación fiscal se halla relacionada con la entrada en vigor de la normativa de Derecho de Familia.

- Además, tal compensación económica no puede ser calificada como renta del trabajo, pues de su definición cabe extraer como nota característica que la actividad realizada debe ser por cuenta ajena, dependiente o bajo la dirección de un tercero, nunca como actividad por cuenta propia. La Sra XXXXX ha realizado una actividad de cuidado y educación de los hijos comunes al matrimonio, por lo que no existe nota de dependencia, ya que el artículo 1.1 del Código de Familia afirma que *“el marido y la mujer tienen en el matrimonio los mismos derechos y deberes”*. La propia normativa laboral excluye la existencia de relación laboral alguna en estos casos, al faltar los elementos esenciales de dependencia y ajeneidad (artículo 1.3.e del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores).
- Tampoco cabe incluir dicha compensación económica en el apartado f) del artículo 16.2 de la Ley del impuesto, toda vez que no estamos en presencia de una pensión compensatoria, ni cabe aplicar la analogía según prevé el artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto reclamado y que la reclamación económico-administrativa ha sido interpuesta en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

**SEGUNDO.-** El presente expediente se contrae a determinar la procedencia de aquella liquidación provisional girada mediante acuerdo de 2 de febrero de 2010, por el concepto del IRPF del ejercicio 2006.

**TERCERO.-** Visto el expediente administrativo, resulta que en sentencia de 14 de julio de 2006 del Juzgado de Primera Instancia nº 14 de Barcelona, se estimó la demanda de separación matrimonial de xxxxxxxx, aprobándose el Convenio de separación aportado por los interesados en el que se recoge, en su apartado Sexto, bajo el epígrafe ‘*Compensación económica por razón de trabajo a favor de la esposa*’, que:

*“Declaran los comparecientes que como consecuencia de su separación conyugal se produce un desequilibrio patrimonial de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 del vigente Codi de Família en perjuicio de la Sra XXXX, que se concreta en la suma de 1.100.000 € que xxxxxxxxxx en el momento de la firma del presente documento.*

...

*Con respecto a las pensiones establecidas en los artículos 97 del Código Civil y/o 84 del Codi de Família, ambos firmantes acuerdan no establecer ninguna a favor del otro cónyuge, por no darse los requisitos estipulados en dichos artículos en beneficio de ninguno de los cónyuges, dándose por saldados y finiquitados desde ahora. Asimismo con la entrega en metálico reseñada en este pacto, xxxxxx se da totalmente saldada y finiquitada de cuantos derechos le pudieran corresponder por los conceptos establecidos en este convenio, sin tener los cónyuges nada más que pedirse ni reclamarse en un futuro por estos conceptos”.*

No resultando cuestión discutida por las partes que dicha entrega de 1.100.000 € en metálico se produjo en aquel año 2006, sostiene la gestora que tal compensación económica, aún siendo distinta de la prevista por el artículo 97 del CC y 87 del Codi de Família, encaja en el concepto de rendimientos del trabajo del artículo 16.1 de la Ley del impuesto, pues tiene como contrapartida una remuneración que intenta resarcir al cónyuge que la percibe por una situación laboral desempeñada en el pasado, mientras duró la relación conyugal, y que ha llevado a una desigualdad patrimonial entre los cónyuges, aunque sea en el seno de una relación que no pueda calificarse, strictu sensu, como relación laboral.

Frente a ello, partiendo de la diferenciación entre la compensación económica del artículo 41 del Codi de Família y la pensión compensatoria del artículo 97 del CC, argumenta la interesada que, en el ámbito del IRPF, dicha compensación económica tiene la naturaleza de una alteración patrimonial en sede de D<sup>a</sup>xxxxxxx, que no da lugar ni a una ganancia patrimonial (en virtud de lo previsto en el artículo 31.3.d del Real Decreto Legislativo 3/2004), ni puede ser calificada como renta del trabajo (no cabe

hablar de relación de dependencia entre marido y mujer en el seno del matrimonio, lo que excluye hablar de retribución derivada de una relación laboral dependiente, ni cabe incluir la misma en el apartado f del artículo 16.2 de la Ley del impuesto, toda vez que no estamos en presencia de una pensión compensatoria).

**CUARTO.-** De entrada, no debe obviarse que estamos en presencia de una renta de cuantía 1.100.000 € obtenida por la interesada en aquel ejercicio de 2006, lo que constituye el hecho imponible del IRPF, en los términos previstos por el artículo 6 del Real Decreto Legislativo 3/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del I.R.P.F., en tanto no resulta una renta sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que determinaría la no sujeción al Impuesto sobre la Renta.

No cabiendo integrar el supuesto ahora planteado entre ninguna de las rentas exentas previstas por la normativa en su artículo 7, se impone como primera cuestión el calificar esa renta de 1.100.000 € en alguno de los componentes de renta previstos por el citado artículo 6 del Real Decreto Legislativo 3/2004. En este sentido, contempla el apartado 2º del citado precepto que:

*“Componen la renta del contribuyente:*

- a) Los rendimientos del trabajo.*
- b) Los rendimientos del capital.*
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.*
- d) Las ganancias y pérdidas +patrimoniales.*
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley”.*

La Gestora ha calificado aquella renta como rendimiento del trabajo, lo que niega la interesada, quien sostiene estar en presencia de una alteración patrimonial no sujeta.

Dispone el artículo 16.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, que, *“se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*; por otro lado, contempla el artículo 30.1 de la misma norma que, *“son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto*

*con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.*

Así pues el concepto de ganancia o pérdida patrimonial se define en la ley del impuesto con un carácter residual respecto a los demás componentes de la renta (artículo 6.2 de la norma, ya citado), configurándose como una cláusula de cierre, que permite incluir en la base imponible cualquier afluencia de renta en la esfera patrimonial del sujeto pasivo que difícilmente encontraría acomodo en alguna otra de las categorías de rendimientos recogidas expresamente en la Ley. Es por ello que deberemos ahondar en la procedencia de calificar aquellas rentas como rendimientos del trabajo (artículo 16), pues, de no resultar así, se impondría su calificación como ganancia patrimonial a la vista de los preceptos citados.

**QUINTO.-** Debe anticiparse que este Tribunal considera que la compensación económica por razón de trabajo prevista por el artículo 41 del Codi de Família, aprobado por Ley 9/1998 del Parlamento de la Generalitat de Catalunya, constituyen rendimientos del trabajo a los efectos de integrarse en la base imponible del IRPF. El referido precepto, bajo el epígrafe *‘Compensación económica por razón de trabajo’*, dispone que:

- “1. En los casos de separación judicial, divorcio o nulidad, el cónyuge que, sin retribución o con una retribución insuficiente, ha trabajado para la casa o para el otro cónyuge tiene derecho a recibir de éste una compensación económica, en caso de que se haya generado por este motivo, una situación de desigualdad entre el patrimonio de los dos que implique un enriquecimiento injusto.*
- 2. La compensación debe satisfacerse en metálico, salvo acuerdo entre las partes o si la autoridad judicial, por causa justificada, autoriza el pago con bienes del cónyuge obligado. El pago debe tener efecto en un plazo máximo de tres años, con devengo de interés legal desde el reconocimiento, caso en el que puede acordarse judicialmente la constitución de garantías a favor del cónyuge acreedor.*
- 3. El derecho a esta compensación es compatible con los demás derechos de carácter económico que corresponden al cónyuge beneficiario, y debe ser tenido en cuenta para la fijación de estos otros derechos”.*

De acuerdo con el Convenio regulador de la separación matrimonial, aprobado por la citada sentencia de 14 de julio de 2006, se fija aquella compensación económica por razón de trabajo en la cifra de 1.100.000 €, mediante pago único en metálico, al tiempo que se dispone no acordar pensión compensatoria alguna de las referidas en los artículos 97 del Código Civil y 84 del Codi de Família. Es por ello que aquella renta de 1.100.000 € indemniza a la interesada del desequilibrio patrimonial causado por el hecho de que ésta, *“ha trabajado para la casa o para el otro cónyuge”* durante el tiempo de vigencia del matrimonio.

Como tiene establecido la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (sentencia de 22 de febrero de 2005, recurso de casación nº 32/2003), *“ha de partirse del concepto acerca del objeto del impuesto previsto en el artículo segundo de la ley que considera renta del contribuyente: «la totalidad de sus rendimientos...».* De este modo, y en principio, todo rendimiento constituye renta. Además, el principio general de sujeción de rendimientos se complementa en el artículo 16.1 en los siguientes términos: *«...».* Las especificaciones que contiene este número y el número segundo del mismo precepto no constituyen un catálogo cerrado sino meras relaciones (de naturaleza ejemplificativa)”. Esto es, en evitación que pudiera discutirse su eventual calificación como tales rendimientos del trabajo, la norma evidencia como tales, entre otros, las prestaciones por desempleo, los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación los gastos de representación, las becas, o las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge.

Niega la interesada la calificación como rendimiento del trabajo por ausencia de relación laboral, pero véase que la delimitación de aquella componente de renta va más allá de los supuestos de relaciones laborales, en tanto identifica como rendimientos del trabajo no sólo aquellas contraprestaciones o utilidades que derivan, directa o indirectamente “de la relación laboral o estatutaria”, sino también aquellas que, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, *“deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal ... y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.* Esto es, contempla como rendimientos del trabajo todas aquellas contraprestaciones que deriven *“del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria”*, en tanto el precepto hace uso de la conjunción disyuntiva ‘o’ con vocación de incluir, no sólo las contraprestaciones o utilidades que deriven de existencia de una previa *“relación laboral o estatutaria”*, sino también aquéllas en que, sin existir aquel

nexo de relación laboral o estatutaria, derivan directa o indirectamente *“del trabajo personal”*; en esa situación encontramos las contraprestaciones o utilidades percibidas por el albacea y repartidor de herencia, por los sacerdotes de confesiones religiosas, por los Jueces de Paz, por los bomberos voluntarios o por los voluntarios de Protección Civil que colaboran en servicios de vigilancia y seguridad, entre otros; en ninguno de esos supuestos existe relación laboral ni estatutaria, siendo unánime la doctrina administrativa y jurisdiccional que califica las cantidades percibidas por estos como rendimientos del trabajo.

En el presente caso, no cabe duda que estamos ante una *“contraprestación o utilidad”* que deriva del *“trabajo para la casa o para el otro cónyuge”* que ha desarrollado la interesada desde la fecha de celebración del matrimonio hasta la de separación, por así contemplarlo el artículo 41 del Codi de Família, y así disponerlo el Convenio regulador aprobado por sentencia judicial, imponiéndose su calificación como rendimiento del trabajo, tal como se contempla en el acuerdo aquí recurrido, excluyendo su calificación como ganancia patrimonial, toda vez que ésta cede ante la calificación de la renta como rendimiento, del trabajo en este caso.

**SIXTO.-** Además de lo anterior, sí debemos hacernos eco de numerosos antecedentes administrativos y jurisdiccionales respecto del tratamiento fiscal de las compensaciones económicas por razón de trabajo, si bien desde la perspectiva del pagador de tales compensaciones económicas, discutiéndose en esos casos si procede la reducción de la base imponible del contribuyente que las satisface, todo ello sobre la base de lo prevenido por el artículo 62 del Real Decreto Legislativo 3/2004, o equivalente de las normas anteriores y posteriores, según el cual, *“las pensiones compensatorias a favor del cónyuge ... podrán ser objeto de reducción en la base imponible”*.

Valga recordar en este punto lo dispuesto por el artículo 97 del Código Civil, en su redacción dada por la Ley 15/2005, según el cual:

*“El cónyuge al que la separación o el divorcio produzca un desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tendrá derecho a una compensación que podrá consistir en una pensión temporal o por tiempo indefinido, o en una prestación única, según se determine en el convenio regulador o en la sentencia.*

*A falta de acuerdo de los cónyuges, el Juez, en sentencia, determinará su importe teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:*

- 1ª Los acuerdos a que hubieran llegado los cónyuges.
- 2ª La edad y el estado de salud.
- 3ª La cualificación profesional y las probabilidades de acceso a un empleo.
- 4ª La dedicación pasada y futura a la familia.
- 5ª La colaboración con su trabajo en las actividades mercantiles, industriales o profesionales del otro cónyuge.
- 6ª La duración del matrimonio y de la convivencia conyugal.
- 7ª La pérdida eventual de un derecho de pensión.
- 8ª El caudal y los medios económicos y las necesidades de uno y otro cónyuge.
- 9ª Cualquier otra circunstancia relevante.

*En la resolución judicial se fijarán las bases para actualizar la pensión y las garantías para su efectividad”.*

Asimismo, el Codi de Família de Catalunya recoge en su artículo 84, bajo el epígrafe ‘Pensión compensatoria’, que:

1. *El cónyuge que, como consecuencia del divorcio o la separación judicial, vea más perjudicada su situación económica y, en caso de nulidad, sólo en cuanto al cónyuge de buena fe, tiene derecho a recibir del otro una pensión compensatoria que no exceda el nivel de vida del que disfrutaba durante el matrimonio, ni el que pueda mantener el cónyuge obligado al pago.*
2. *Para fijar la pensión compensatoria, la autoridad judicial debe tener en cuenta:*
  - a) *La situación económica resultante para los cónyuges como consecuencia de la nulidad, el divorcio o la separación judicial y las perspectivas económicas previsibles para uno y otro.*
  - b) *La duración de la convivencia conyugal.*
  - c) *La edad y la salud de ambos cónyuges.*
  - d) *En su caso, la compensación económica regulada en el artículo 41.*
  - e) *Cualquier otra circunstancia relevante.*
3. *La pensión compensatoria debe ser disminuida si quien la percibe pasa a mejor fortuna o quien la paga pasa a peor fortuna.*

4. *A petición de parte, la sentencia puede establecer las medidas pertinentes para garantizar el pago de la pensión y puede fijar los criterios objetivos y automáticos de actualización dineraria”.*

Recordado lo anterior, cabe reseñar que el parecer de la Dirección General de Tributos resulta coincidente con los pronunciamientos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, negando aquella reducción de base imponible en sede del cónyuge pagador, por no estar en presencia de una pensión compensatoria a las que se refiere literalmente aquel precepto de la normativa del IRPF. Entre las primeras cabe citar las resoluciones de 8 de junio de 2010 (nº V1265/2010) o la de 24 de febrero de 2004 (nº 391/2004), y entre los segundos pronunciamientos, las resoluciones de 8 de junio de 2006 (nº 43/1582/2003 y nº 43/495/2004).

No obstante ello, cabe reseñar que el pronunciamiento a este respecto de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña resulta diametralmente opuesto, pudiendo citarse los pronunciamientos de 9 de marzo de 2006, sentencia nº 252/2006; de 16 de mayo de 2006, sentencia nº 500/2006; de 28 de marzo de 2007, sentencia nº 324/2007; de 5 de julio de 2007, sentencia nº 753/2007, de 27 de marzo de 2008, sentencia nº 308/2008 o el más reciente de 9 de julio de 2010, sentencia nº 731/2010. El Fundamento Tercero de esta última (recaída precisamente en recurso contencioso administrativo interpuesto frente aquellas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 8 de junio de 2006 antes citadas), resulta ilustrativo del parecer de la Sala, según el cual:

*“Es cierto que, como considera el acto impugnado del TEARC, son conceptualmente distintas las instituciones que regulan, por un lado, el artículo 97 del Código Civil y, por otro, el artículo 41 del Código de Familia en Cataluña (y anteriormente el artículo 23 de la Compilació), precepto este que a diferencia del art. 1438 del Código Civil , que establece que el trabajo para la casa será computado como contribución a las cargas y dará derecho a obtener una compensación que el Juez señalará, a falta de acuerdo, a la extinción del régimen de separación, prevé al regular el régimen económico matrimonial de separación de bienes del derecho civil catalán en favor del cónyuge el derecho a una compensación "En los casos de separación judicial, divorcio o nulidad", en los supuestos en que "sin retribución o con una retribución insuficiente, ha trabajado para la casa o para el otro cónyuge tiene derecho a recibir de éste una compensación económica en caso de que se haya generado, por este motivo, una*

situación de desigualdad entre el patrimonio de los dos que implique un enriquecimiento injusto".

Así, mientras que la compensación económica del art. 41 del Codi de Família tiene como presupuesto un enriquecimiento patrimonial injusto de un cónyuge en detrimento del patrimonio del otro cónyuge, por causa, de la no retribución o insuficiente retribución del trabajo para el primero o para la casa, la pensión compensatoria del artículo 97 del Código Civil exige básicamente la existencia de una situación de desequilibrio o desigualdad económica entre los cónyuges o ex cónyuges, -que ha de ser apreciado al tiempo en que acontezca la ruptura de la convivencia conyugal y que debe traer causa de la misma-, y el empeoramiento del que queda con menos recursos respecto de la situación económica disfrutada durante el matrimonio. De ahí que el citado art. 41 del Codi de Família disponga, que el derecho a la compensación que establece "es compatible con los demás derechos de carácter económico que corresponden al cónyuge beneficiado", en el que ha de entenderse comprendido el derecho a la pensión compensatoria prevista en el art. 97 del Código Civil , añadiendo que "debe ser tenido en cuenta para la fijación de estos otros derechos", lo que guarda relación con que de acuerdo la dedicación pasada a la familia y la colaboración con su trabajo en las actividades mercantiles, industriales o profesionales del otro cónyuge sean circunstancias que, a falta de acuerdo de los cónyuges, ha de tener en cuenta el Juez para determinar en sentencia el importe de la compensación, de acuerdo con el art. 97 del Código Civil . No obstante, ambas figuras se aproximan aún mas, hasta casi confundirse en ocasiones, por cuanto la doctrina del Tribunal Supremo, rechazando la llamada tesis objetivista, que con base a una interpretación literal del párrafo segundo de dicho artículo 97 CC propugnaba que las circunstancias enumeradas en dicho párrafo segundo serían simplemente parámetros para valorar la cuantía de la pensión, acoge la conocida como tesis subjetivista, que integra el primer y segundo párrafos y considera que las circunstancias del artículo 97 CC determinan, según su naturaleza, si existe o no desequilibrio económico compensable por medio de la pensión del artículo 97 CC , actuando luego como elementos que permiten fijar la cuantía y duración de la pensión. Así, en la Sentencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo núm. 864/2010, de 19 de enero, declara como doctrina jurisprudencial que "para determinar la existencia de desequilibrio económico generador de la pensión compensatorio debe tenerse en cuenta básicamente y entre otros parámetros, la dedicación a la familia y la colaboración con las actividades del otro

*cónyuge, el régimen de bienes a que ha estado sujeto el patrimonio de los cónyuges en tanto que va a compensar determinados desequilibrios y su situación anterior al matrimonio".*

De acuerdo con tal argumentación, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña viene admitiendo la reducción de la base imponible del contribuyente que abona tal compensación económica por razón de trabajo, al integrar ésta en la concepción subjetivista del Tribunal Supremo que interpreta los párrafos primero y segundo del artículo 97 del CC. Ese idéntico tratamiento fiscal que hace la Sala por lo que hace a ambas figuras, en lo concerniente a la reducción de la base imponible, impondría igualmente llevar aquellas argumentaciones al ámbito de la tributación del beneficiario, debiéndose así integrar aquella compensación económica por razón de trabajo como rendimiento del trabajo, pues ya el artículo 16.2.f) del Real Decreto Legislativo 3/2004, establece que *"tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: ... las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge"*.

Esta interpretación civilista de tal institución equipara su tratamiento fiscal con el ofrecido para las pensiones compensatorias propiamente dichas; esto es, su admisión como reducción de la base imponible del cónyuge pagador (artículo 62 del Real Decreto Legislativo 3/2004), al tiempo que se integra en la base imponible del cónyuge beneficiario, en concepto de rendimiento del trabajo (artículo 16.2.f de la misma norma), buscando, además, ajustarse al principio de capacidad contributiva del contribuyente que pretende gravar el IRPF (artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004), ya que tanto para las pensiones compensatorias como para las compensaciones económicas por razón de trabajo, se reduce la base imponible del cónyuge pagador al tiempo que se aumenta la del cónyuge beneficiario.

Es por ello que se impone confirmar el tratamiento fiscal de las compensaciones económicas recibidas por razón de trabajo como rendimientos del trabajo del cónyuge beneficiario, ya no sólo por las argumentaciones vertidas en el anterior Fundamento de Derecho sobre la base de lo contemplado por el artículo 16.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, sino, igualmente, por la interpretación que la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña viene haciendo de manera reiterada sobre aquella institución del Derecho Civil catalán, que este Tribunal comparte.

**SEPTIMO.-** Sostenía por otro lado la interesada en sus alegaciones que aquella compensación económica por razón de trabajo no debía calificarse como rendimiento del trabajo, sino como alteración patrimonial que, no obstante, resultaba no sujeta por imposición del artículo 31.3.d) de la Ley del IRPF.

A mayor abundamiento, valga decir que aún en el caso de que no procediese la calificación de aquella renta como rendimiento del trabajo, y debiera calificarse como ganancia patrimonial en tanto cláusula de cierre del impuesto, dicha renta sí se integraría en la base imponible del impuesto, toda vez que **no estamos ante un supuesto de los contemplados por el alegado artículo 31.3.d del Real Decreto Legislativo 3/2004.** Según dicho precepto:

*“Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:*

...

- d) *En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan adjudicaciones por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.*

*El supuesto al que se refiere este apartado no podrá dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados”.*

Tal precepto (a modo similar a lo recogido en los supuestos de división de la cosa común, disolución de la sociedad de gananciales o de comunidades de bienes), contempla el caso en que, con ocasión de la extinción del régimen de separación de bienes, uno de los cónyuges debe realizar en favor del otro cónyuge, en virtud de imposición legal o resolución judicial, “*adjudicaciones por causa distinta de la pensión compensatoria*”, adjudicaciones éstas que, claro está, se materializarán en determinados “*bienes o derechos adjudicados*”, como explicita el segundo de los párrafos de aquel precepto. En estos casos la norma opta por un diferimiento en la tributación, no sometiendo en ese momento a tributación la ganancia patrimonial que se manifiesta con esa “*adjudicación*”, difiriendo su tributación al momento en que, posteriormente, el cónyuge beneficiario transmita aquel bien o derecho; como salvaguarda de que esa tributación se difiere, pero no queda exenta, ese segundo párrafo advierte que, “*en ningún caso*”, ello comportará la “*actualización de los valores de los bienes o derechos adjudicados*”.

Pero ese supuesto no es el que aquí nos ocuparía, de haberse calificado aquella renta como ganancia patrimonial, puesto que la compensación económica por razón de trabajo se materializa en el pago de una cantidad de dinero (1.100.000 €), y no en la adjudicación de ningún bien o derecho. Sólo la adjudicación de bienes o derechos podrá dar lugar a una eventual alteración patrimonial (por diferencia entre el valor de adquisición en sede del cónyuge pagador y el valor de adjudicación según contemple el correspondiente convenio aprobado judicialmente), y, en su caso, es esa ganancia patrimonial la que el legislador deja sin tributar, por diferirla a un momento posterior, cuando esos mismos derechos o bienes sean transmitidos por el cónyuge beneficiario. Por contra, con la entrega de una suma de dinero no hay ganancia patrimonial alguna que quepa diferir en el tiempo a un momento posterior.

Esto es, la norma prevé el diferimiento en la tributación de aquellas ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la adjudicación de bienes y derechos de un cónyuge a otro, con ocasión de la extinción del régimen de separación de bienes, supuesto éste que nada tiene que ver con la entrega de una suma de dinero.

Así las cosas, aún en la hipótesis de que el abono de aquellos 1.100.000 € se calificase como ganancia patrimonial, ésta quedaría sujeta y no exenta del IRPF, debiendo tributar por ella el cónyuge beneficiario, la Sra xxxxxxxx.

En cualquier caso, y a mayor abundamiento de lo aquí argumentado, tanto si aquella compensación económica por razón de trabajo se satisface mediante la entrega de una suma de dinero, como si igualmente se hace mediante la *“adjudicación de bienes y derechos”*, en ningún caso podría estarse a lo preceptuado por el artículo 31.3.d) del Real Decreto Legislativo 3/2004, siguiendo las tesis de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña a la que hemos aludido en el anterior Fundamento, en tanto el propio precepto únicamente contempla aquella exención para supuestos de *“causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges”*.

Por último, valga decir que la interesada argumentaba en sus alegaciones que la calificación de aquella renta como ganancia patrimonial cobraba aún mayor fuerza, si se atendía al hecho o circunstancia cronológica de que el referido precepto 31.3.f) de la entonces Ley 40/1998, del IRPF respondía de manera inmediata a la entrada en vigor de la Ley 9/1998 del código de Familia.

No cabe entrar a analizar las consecuencias de tal eventualidad, pues ésta no es tal, dado que el artículo 41 de la Ley 9/1998 del Parlamento de Cataluña, donde se recoge aquella compensación económica por razón de trabajo, no es más que la reproducción del anterior artículo 23 de la Compilación Catalana en materia de relaciones patrimoniales entre cónyuges, según redacción dada a aquel precepto por la Ley 8/1993, Compilación ésta precisamente derogada por la Ley 9/1998 citada por la interesada.

En su virtud,

**ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala, en la referida reclamación económico-administrativa, **ACUERDA: desestimarla**, confirmando la resolución impugnada por resultar ajustada a Derecho.