

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3225 *Sala Segunda. Sentencia 1/2001, de 15 de enero de 2001. Recursos de amparo 4346/96 y 656/97 (acumulados). Promovido por don Alfonso López Villaluenga frente a Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja relativas a liquidaciones por el impuesto sobre la renta de 1992 y 1993. Supuesta vulneración del derecho a la igualdad, y vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (incongruencia): tributación por la pensión de alimentos fijada en un convenio de separación matrimonial, y Sentencia que no da respuesta a la alegación sobre una deducción del impuesto.*

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por don Carles Viver Pi-Sunyer, Presidente, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Tomás S. Vives Antón, don Vicente Conde Martín de Hijas y don Guillermo Jiménez Sánchez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En los recursos de amparo acumulados núms. 4346/96 y 656/97, promovidos por don Alfonso López Villaluenga, bajo su propia dirección letrada y con la representación procesal del Procurador de los Tribunales don Ignacio Aguilar Fernández, contra las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de 23 de octubre de 1996 y 29 de enero de 1997, recaídas, respectivamente, en los recursos contencioso-administrativos núms. 736/95 y 737/95. Han comparecido el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Rafael de Mendizábal Allende, quien expresa el parecer de la Sala.

I. Antecedentes

1. Mediante escritos registrados de entrada en este Tribunal los días 27 de noviembre de 1996 y 18 de febrero de 1997, el Procurador de los Tribunales don Ignacio Aguilar Fernández, en nombre y representación de don Alfonso López Villaluenga, interpuso sendos recursos de los que se hace mérito en el encabezamiento. Las demandas narran que el demandante, divorciado y con una hija, presentó dentro del plazo reglamenta-

riamente establecido la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 1992 y 1993. Tras una comprobación abreviada de los órganos de gestión de los tributos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Haro (La Rioja) giró al demandante sendas liquidaciones provisionales de oficio en relación a los citados períodos impositivos de las que resultaba una deuda tributaria a ingresar de 813.520 pesetas en 1992 (663.809 de cuota y 149.711 de intereses de demora) y de 2.380.993 pesetas en 1993 (2.160.289 de cuota y 220.704 de intereses de demora). De las demandas de amparo y los fundamentos de derecho de las Sentencias impugnadas se deduce que dichas liquidaciones suponían las siguientes modificaciones respecto de la declaración que en su día presentara el actor: la supresión de una deducción en la cuota del impuesto de 12.500 pesetas en el ejercicio 1992 y de 10.000 pesetas en 1993 que el sujeto pasivo practicó por su hija en aplicación del art. 78.1 a) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF; la supresión de una reducción en la base imponible de 570.730 pesetas en el ejercicio 1992 y de 266.258 pesetas en 1993, correspondientes a los gastos de amortización e intereses de un préstamo hipotecario que grava una vivienda adjudicada a su esposa, gastos que fueron asumidos por el actor en el convenio de separación matrimonial; la supresión de una reducción en la base imponible de 570.000 pesetas en el ejercicio 1992 y 896.561 pesetas en 1993, relativas a la pensión alimenticia que el recurrente satisface a su hija, asumida también en el convenio de separación matrimonial; y la reducción de 2.551.328 pesetas a 1.163.632 pesetas en la deducción que se practicó el actor en el ejercicio 1993 por primas de seguros de vida y adquisición de vivienda habitual, en virtud de la aplicación del límite establecido en el art. 80.1 de la citada Ley 18/1991.

Contra las citadas liquidaciones paralelas se interpusieron recursos de reposición, que fueron desestimados por Resoluciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 8 de mayo de 1995 (ejercicio 1992) y 26 de mayo de 1995 (ejercicio 1993). Instadas reclamaciones económico-administrativas contra las citadas decisiones, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja dictó sendas Resoluciones de 28 de septiembre de 1995 en las que, estimando parcialmente las reclamaciones, ordenaba la práctica en los períodos impositivos 1992 y 1993 de una deducción de 10.000 pesetas por hijos, contra las cuales se interpusieron dos recursos contencioso-administrativos que fueron desestimados por sendas Sentencias de 23 de octubre de 1996 y 29 de enero de 1997, de la Sala del citado orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de

La Rioja, decisiones judiciales que ahora se recurren en amparo.

2. El fundamento del amparo consiste en que las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja impugnadas vulneran los arts. 9.3, 14 y 24.1, todos ellos de la Constitución, porque en los fundamentos de derecho VI y VIII.2 de los escritos de demanda contencioso-administrativa, se reclamaba del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja que se pronunciara, entre otros extremos, acerca del derecho del actor a practicar en la base imponible del IRPF de los ejercicios 1992 y 1993 una reducción de 570.730 pesetas y 266.258 pesetas, respectivamente, en concepto de gastos de amortización e intereses de un préstamo hipotecario que grava una vivienda adjudicada a su esposa, asumidos por el actor en el convenio de separación matrimonial. Sin embargo, pese a que en los párrafos primero y cuarto del fundamento de derecho primero de las Sentencias impugnadas se hace referencia a la citada como una de las cuestiones a resolver, tales resoluciones desestiman los recursos sin hacer referencia alguna a la misma, falta de pronunciamiento judicial que, a juicio del recurrente, en virtud de reiterada jurisprudencia de este Tribunal, constituiría una «incongruencia omisiva» vulneradora del derecho a la tutela judicial efectiva establecido en el art. 24.1 CE, en relación con los arts. 120.3 CE y 248, apartados 2 y 3, LOPJ.

Seguidamente destaca el recurrente en amparo que en las liquidaciones paralelas que, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 1992 y 1993, le giró la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Haro, se suprimía la reducción en la base imponible (570.000 pesetas en 1992 y 896.561 pesetas en 1993) que practicó el actor como consecuencia de la pensión alimenticia que éste satisface a su hija, asumida en el convenio de separación matrimonial. Supresión que fue confirmada por las Sentencias impugnadas con fundamento en que las cantidades satisfechas por manutención de la hija, si bien eran deducibles de la base imponible del IRPF en la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 1991 (Ley 44/1978), dejaron de serlo tras la aprobación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, que entró en vigor el 1 de enero de 1992. Este cambio legislativo, a juicio del recurrente, constituye la aplicación retroactiva de una norma tributaria más perjudicial que la anterior que supone la quiebra del principio de seguridad jurídica plasmado en el art. 9.3 CE. A este respecto recuerda que, conforme a la Sentencia de 4 de diciembre de 1990 de este Tribunal, si bien no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, la retroactividad puede ser cuestionada cuando resulta contraria al principio de seguridad jurídica; y que, conforme a nuestra Sentencia de 24 de mayo de 1990, el principio de irretroactividad no permite vigencias retroactivas que produzcan restricciones de derechos anteriormente adquiridos. De lo anterior el demandante de amparo infiere que la aplicación de la Ley 18/1991, al determinar la supresión de la deducción de las cantidades satisfechas por la manutención de la hija que, en virtud de la derogada Ley 44/1978 y del cumplimiento del convenio de separación y divorcio, venía practicando en las declaraciones del IRPF, supone la aplicación retroactiva de una norma restrictiva de derechos individuales contraria al principio de seguridad jurídica, razón por la cual debe dictarse una Sentencia en la que, otorgando el amparo, se declare inaplicable al recurrente lo dispuesto en el art. 71 de la Ley 1/1998 y, por tanto, su derecho a seguir practicando la deducción en el IRPF por la pensión por alimentos a su hija.

A juicio del recurrente, en fin, como consecuencia de la aplicación de la Ley 18/1991, las Sentencias impugnadas también habrían infringido el principio de igualdad ante la Ley establecido en el art. 14 CE porque, mientras que la ex-esposa del demandante no tiene que satisfacer a la hija de ambos cantidad alguna para cubrir sus necesidades, de modo que no sufre ninguna merma en sus ingresos, el recurrente sí está obligado a hacerlo por el convenio regulador, anualidades por alimento que, conforme la Ley 18/1991, no son susceptibles de reducción en la base imponible (art. 71.2). En definitiva, según los términos de la demanda, la infracción del principio de igualdad tendría lugar porque, mientras que el actor, en cumplimiento del convenio judicial, satisface los gastos que origina su hija, «mermando sus ingresos como consecuencia de tales pagos, la misma situación no se produce en su ex-esposa, que mantiene sus ingresos derivados del convenio matrimonial sin producirse merma alguna».

Por todo lo expuesto el recurrente solicita el otorgamiento del amparo y, en consecuencia, que se anule la Sentencia de 29 de enero de 1997 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, ordenándose que se dicte otra en la que motive acerca del derecho del actor a practicar en la base imponible del IRPF de los ejercicios 1992 y 1993 una reducción en concepto de gastos de amortización e intereses de un préstamo hipotecario que grava una vivienda adjudicada a su esposa, y se declare asimismo la improcedencia de aplicar el art. 71 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, a la deducción practicada en los citados ejercicios por los pagos alimenticios realizados a su hija.

3. La Sección Cuarta de este Tribunal por providencias de 9 de octubre de 1997, dictadas en cada uno de los recursos mencionados, acordó admitir a trámite las demandas de amparo presentadas por el Procurador don Ignacio Aguilar Fernández, en nombre y representación de don Alfonso López Villaluenga, contra las Sentencias de 23 de octubre de 1996 y 29 de enero de 1997 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja. Por ello, y en aplicación de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, se acordó en dichos proveídos requerir atentamente a los Tribunales Superior de Justicia de La Rioja y Económico-Administrativo Regional de dicha Comunidad para que remitieran certificación o fotocopia averada de las actuaciones correspondientes, respectivamente, a los recursos contencioso-administrativos núms. 736/95 y 737/95, y a las reclamaciones económico-administrativas núms. 951/95 y 917/95; debiendo previamente emplazarse para que, en el plazo de diez días, pudieran comparecer en los recursos de amparo, a quienes hubieran sido parte en el procedimiento, excepto el recurrente en amparo. Asimismo se concedió plazo común de diez días a la parte recurrente y al Ministerio Fiscal para que alegaran lo que estimasen oportuno respecto a la posible acumulación de los recursos 4346/96 y 656/97, pronunciándose aquéllos favorablemente.

4. La Sección Cuarta de este Tribunal por providencias de 27 de octubre de 1997 acordó tener por personado y parte en el procedimiento al Abogado del Estado en la representación que ostenta, acordándose entender con él las sucesivas actuaciones, y concederle un plazo de diez días para que alegara lo que estimase pertinente respecto a la posible acumulación de los recursos 4346/96 y 656/97. Mediante escrito registrado de entrada en este Tribunal el día 4 de noviembre de 1997 el Abogado del Estado manifestó su conformidad a la citada acumulación.

Mediante Auto de 24 de noviembre de 1997, la Sala Segunda de este Tribunal acordó la acumulación de los recursos núms. 4346/96 y 656/97.

5. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones mediante escrito presentado en el Registro de este Tribunal el 29 de diciembre de 1997, en el que suplica se dicte Sentencia denegatoria del amparo pretendido en cuanto a las vulneraciones imputadas a los actos administrativos. En su escrito, antes de analizar las vulneraciones de derechos fundamentales que se alegan, destaca el carácter mixto del amparo pretendido: en efecto, mientras que la incongruencia omisiva vulneradora del derecho a obtener una respuesta judicial fundada garantizada en el art. 24.2 CE, en relación con el art. 120.3 CE, en tanto que se achaca a las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja recurridas, debe incluirse bajo el art. 44 LOTC, las supuestas vulneraciones de los arts. 9.3 y 14 CE deben entenderse originariamente atribuidas a las liquidaciones provisionales en concepto del IRPF de los ejercicios 1992 y 1993 practicadas por la Administración tributaria y, por tanto, encuadrarse en el art. 43 LOTC.

Seguidamente el Abogado del Estado se pronuncia acerca de la incongruencia omisiva denunciada en las demandas de amparo. Aunque, aparentemente —señala—, hay ajuste entre fallo, pretensión y oposición, puesto que las Sentencias desestiman los recursos como había pedido la parte demandada, no basta con este simple ajuste formal para que pueda entenderse respetado el derecho a una respuesta judicial mediante Sentencia que, conforme a reiterada jurisprudencia de este Tribunal, ha de ser congruente «con las pretensiones formuladas por las partes y con las alegaciones deducidas para fundamentar el recurso y la oposición» (art. 43.1 LJCA) y debe decidir «todas las cuestiones controvertidas en el proceso» (art. 80 LJCA). Esto sentado, el Abogado del Estado pone de manifiesto que en el recurso 736/95 se formularon los siguientes motivos de impugnación del acto recurrido: 1) incompetencia de la oficina gestora; 2) tratamiento tributario de la pensión alimenticia a favor de la hija del actor, alegando supuestas infracciones de los arts. 9.3 y 14 CE; 3) tratamiento tributario de la deducción por intereses y gastos relativos a un préstamo con hipoteca que grava la vivienda adjudicada a la ex-esposa del recurrente en convenio de separación y divorcio; y 4) deducciones por inversión que rebasan el límite legal. La Sentencia de 23 de octubre de 1996, en su fundamento primero —señala—, identifica correctamente las cuestiones 2), 3) y 4) de la demanda; y resuelve después en los fundamentos segundo y tercero las cuestiones 1), 2) y 4). Pero no contiene una sola palabra sobre la 3), relativa a la deducción basada en el préstamo hipotecario asumido en el convenio de separación y divorcio. A juicio del Abogado del Estado no hay la más mínima posibilidad de sostener una desestimación tácita respecto a este punto, ya que los argumentos empleados para las demás cuestiones resueltas no permiten entender implícitamente decidida la cuestión sobre el préstamo hipotecario, respecto a la que habría que dilucidar si existió o no acto propio de la Administración tributaria y si los pagos a cargo del recurrente por razón del indicado préstamo hipotecario lo son a título de pensión compensatoria a favor de su ex-cónyuge u obedecen a un exceso de adjudicación. No hace falta insistir —prosigue— en que el régimen tributario de la pensión alimenticia de la hija (arts. 9.1.k y 71.2 de la Ley 18/1991) es absolutamente diverso al propio de las pensiones compensatorias a favor del cónyuge (arts. 25.q y 71.2 de la misma Ley), de manera que el razonamiento que vale para las primeras no vale para las segundas, y al revés.

Lo mismo puede decirse de la demanda en el recurso 737/95 y de la Sentencia de 29 de enero de 1997. Las cuestiones planteadas en la demanda son las rotuladas anteriormente con los números 1) (incompetencia), 2) (pensión alimenticia de la hija) y 3) (tratamiento de la deducción por el préstamo asumido), y la Sentencia ha omitido la resolución de la cuestión 3).

En cambio, a juicio del Abogado del Estado, carecen de toda base las infracciones de derechos fundamentales imputadas a las liquidaciones provisionales giradas a cargo del recurrente por IRPF. Las supuestas vulneraciones se centran en el tratamiento tributario de la pensión alimenticia a la hija del recurrente; y aquí —señala— los razonamientos de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo y las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja son impecables. Ante todo entiende el Abogado que la pretendida infracción del art. 9.3 CE ha de quedar excluida de examen, porque, conforme a constante doctrina de este Tribunal —se citan las SSTC 159/1997, de 2 de octubre, y 183/1997, de 28 de octubre—, el art. 9.3 CE no es precepto portador de derechos amparables, lo que determina la improcedencia de examinar en el presente procedimiento las pretendidas infracciones de los principios consagrados en el expresado precepto constitucional como ocurre con el de seguridad jurídica (arts. 53.2 CE y 41.1 y 3 LOTC). En todo caso, para el Abogado del Estado carece de toda base atribuir un efecto retroactivo al cambio de régimen tributario introducido en 1991 respecto de las pensiones alimenticias a los hijos. El nuevo régimen de las pensiones alimenticias a hijos introducido en la Ley 18/1991 —señala—, se aplicó a partir del 1 de enero de 1992, a tenor de su Disposición final segunda 1, al ejercicio impositivo objeto de declaración en 1993. Y es reiterada doctrina constitucional que los ciudadanos no tienen derecho al mantenimiento de un determinado régimen fiscal [SSTC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3, y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11c)]. En particular no puede sostenerse que las partes de una relación jurídica duradera ostenten el derecho a mantener inmutable («congelado») el régimen tributario existente en el momento de su creación o constitución, lo que llevaría sin más a la inexistencia del sistema tributario justo e igual previsto en el art. 31.1 CE, que resultaría descompuesto al cabo de pocos años en una pluralidad de situaciones jurídicas subjetivas, cada una de las cuales llevaría adherido hasta su extinción un estatus tributario particular e inmutable: el que regía cuando se crearon. No existe, en definitiva, a juicio del Abogado del Estado, retroactividad contraria al principio constitucional de seguridad jurídica.

Por lo que respecta a la pretendida vulneración del principio de igualdad, el Abogado del Estado pone de manifiesto que el recurrente no especifica cuál es la circunstancia del art. 14 CE en cuya virtud resulta discriminado. Más bien su argumentación trata de razonar que la solución legislativa adoptada para las pensiones alimenticias de los hijos resulta injusta e irrazonable, lo que sitúa su queja más en la esfera del art. 31.1 CE que en la del art. 14 CE, de acuerdo con la doctrina de las SSTC 53/1991, de 15 de febrero, 159/1997, de 2 de octubre, y 183/1997, de 28 de octubre. Pero el art. 31.1 CE no reconoce derechos amparables, y sus pretendidas infracciones no pueden examinarse en el presente procedimiento constitucional.

Señala el demandante que, mientras que él paga en virtud del convenio de separación y divorcio (y además sin posibilidad de deducción en el IRPF), su ex-esposa «recibe y, al no estar obligada por el convenio, no paga». Así planteadas las demandas, a juicio del Abogado del Estado el término de comparación es notoriamente inapropiado para el juicio constitucional de igualdad y el

razonamiento es inatendible desde el punto de vista constitucional. En realidad la queja del recurrente —de genérica injusticia, no de auténtica discriminación— más que contra la liquidación provisional o la ley tributaria hay que entenderla dirigida contra el convenio de separación y divorcio aprobado judicialmente en su día. Pero no debe olvidarse que este convenio es fruto también de la voluntad del demandante de amparo y *volenti non fit iniuria*. En cualquier caso para el Abogado del Estado es patente que ningún ciudadano ostenta derecho fundamental a que el legislador tributario configure el IRPF como mejor acomode a sus intereses y, por ejemplo, le faculte para aligerar, mediante deducciones en el IRPF, la contribución alimenticia a favor de su hija (art. 90, 93 y concordantes del CC).

En fin hace notar el Abogado del Estado que el empleo de renta para asistir y alimentar a los hijos pesa sobre todos los padres, con independencia de que estén casados o no, de que persista su matrimonio o haya quedado disuelto, y de que cumplan voluntariamente este deber o se lo imponga una decisión judicial (arts. 39.3 CE y 110, 111 *in fine*, 154.1 y concordantes del CC). Sin entrar a considerar lo dispuesto en los apartados 1 a) y 3 b) del art. 78 de la Ley 18/1991, el legislador tributario no ha previsto ninguna deducción en el IRPF por razón de la renta consumida en cumplir este deber alimenticio respecto a los hijos, deducción de la que, lógicamente, deberían beneficiarse sin discriminaciones todos aquellos padres sobre los que pesa aquel deber. Por el contrario, la solución elegida por el legislador de 1991 es declarar exento el ingreso del hijo por la anualidad de alimentos percibida en virtud de decisión judicial [art. 9.1 k) de la Ley 18/1991], y ello en razón de que el padre alimentante debe tributar por la renta empleada en el cumplimiento de este deber parental (art. 71.2 de la misma Ley), al igual que tributan todos los padres por la renta que emplean en alimentar a sus hijos sin que exista decisión judicial que se lo imponga. En cambio, cuando tributa el perceptor de la pensión, por ejemplo, pensión compensatoria en favor del otro cónyuge o alimentos a padres [art. 25 q) Ley 18/1991], hay derecho de reducción en la base imponible regular (art. 71.2 LIRPF).

6. El recurrente formuló sus alegaciones en escrito registrado de entrada en este Tribunal el 8 de enero de 1998, donde suplica que se otorgue el amparo solicitado. En dicho escrito, dando por reproducidos los hechos y fundamentos jurídicos contenidos en su escrito de interposición del recurso de amparo de 6 de febrero de 1997, completa las alegaciones sobre la supuesta vulneración de los arts. 24.1, 9.3 y 14 CE con algunas consideraciones adicionales. Por lo que se refiere al primero de los preceptos citados, el recurrente insiste en que la ausencia en las Sentencias impugnadas de cualquier pronunciamiento acerca de la posibilidad de reducir la base imponible del IRPF de los ejercicios 1992 y 1993 en las cantidades satisfechas por el préstamo hipotecario que grava la vivienda adjudicada a la esposa por el convenio de separación matrimonial constituye una «incongruencia omisiva» contraria al derecho a la tutela judicial efectiva. Por lo que respecta al art. 9.3 CE, con cita de las Sentencias de este Tribunal de 19 de noviembre de 1992 y 4 de octubre de 1990, y de la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 1994, subraya una vez más el demandante que la inadmisibilidad, al amparo de la Ley 18/1991, de la reducción en la base imponible del IRPF de los ejercicios 1992 y 1993 de las cantidades que, por convenio se separación matrimonial y divorcio tramitados en el Juzgado de Primera Instancia de Haro, hubo de satisfacer en concepto de pensión alimenticia a su hija, deducción que le fue admitida en las declaraciones del IRPF de los ejercicios ante-

riores, constituye la aplicación retroactiva de una Ley —la Ley 18/1991— restrictiva de derechos individuales que afecta al principio de seguridad jurídica constitucionalmente garantizado. En fin, el recurrente trae a colación la Sentencia de este Tribunal de 19 de mayo de 1997 para incidir en que las Sentencias impugnadas, al aplicar la Ley 18/1991, habrían provocado una discriminación entre el demandante y su esposa contraria al art. 14 CE, dado que aquél, «pagando y cumpliendo sus obligaciones judiciales recogidas en el convenio de separación y divorcio» ve «mermados sus ingresos, que no tienen el correspondiente reflejo en la reducción del Impuesto de la Renta y, por el contrario, su ex-esposa no paga no obstante recibir lo establecido en aquellos convenios».

7. El Ministerio Fiscal formuló sus alegaciones mediante escrito registrado en este Tribunal el 8 de enero de 1998, donde pide que se dicte Sentencia otorgando el amparo. En dicho escrito, tras centrar el objeto del recurso y señalar los derechos y principios constitucionales que se dicen vulnerados, comienza analizando la vulneración de los derechos fundamentales a la igualdad y a la tutela judicial efectiva que el demandante achaca a la declaración que las Sentencias impugnadas contienen acerca de la inadmisibilidad de la deducción por las pensiones alimenticias prestadas a su hija y acordadas en el convenio de separación y divorcio.

Por lo que respecta a la pretendida vulneración del derecho a la igualdad, ésta tiene como base la circunstancia de que el demandante de amparo no pueda deducirse el importe de los alimentos prestados a su hija, mientras que su ex-esposa recibe el importe de éstos y no tiene que pagar tributos por ellos. Así planteada la cuestión, a juicio del Ministerio Público, es obvio que carece de cualquier fundamento, tanto desde el punto de vista constitucional como del de legalidad ordinaria, pues parte de un presupuesto inexacto, cual es el de considerar que es su ex-esposa la destinataria de la pensión alimenticia, cuando lo cierto es que las cantidades entregadas tienen por objeto cubrir los gastos de la hija común. Para el Fiscal, además de que el término de comparación alegado carece de virtualidad para fundamentar la discriminación invocada, al ser de diversa naturaleza las cargas y obligaciones de cada uno de los cónyuges, asumidas en el citado convenio, ninguna discriminación implican las diferencias en las aportaciones realizadas por los cónyuges para el sostenimiento de las cargas familiares subsistentes tras la disolución del vínculo matrimonial cuando tales aportaciones han sido acordadas por los propios cónyuges admitiendo las consecuencias personales y económicas que cada uno asume.

En cuanto al derecho a la tutela judicial efectiva, para el Fiscal el actor parece querer anudar la supuesta vulneración de tal derecho con la falta de reconocimiento por el Tribunal de La Rioja de su derecho a deducirse las cantidades abonadas a su hija en calidad de alimentos, pretendiendo que tal falta de reconocimiento supone una indebida aplicación retroactiva de una ley fiscal desfavorable, la Ley 18/1991, contraviniendo el expreso mandato, contenido en el art. 9.3 CE, de respetar la seguridad jurídica y no aplicar retroactivamente esta clase de normas. Frente a este planteamiento el Fiscal recuerda que, desde la STC 126/1987, este Tribunal ha señalado que la prohibición constitucional de irretróactividad no alcanza de un modo general a la legislación tributaria, porque ello haría prácticamente inviable cualquier reforma fiscal, dado el carácter duradero de muchas de las relaciones jurídicas y económicas sujetas a tributación, especialmente de las de tracto sucesivo; algo que fue reconocido por el mismo legislador constituyente que, al redactar el texto definitivo del art. 9.3

CE, suprimió del mismo la alusión que a las leyes fiscales contenía el Anteproyecto.

No obstante también recuerda el Fiscal que este Tribunal ha declarado que la prohibición constitucional de irretroactividad incluye las normas fiscales cuando la aplicación de una nueva ley entre en colisión con otros principios constitucionales, entre los que se encuentra el de seguridad jurídica invocado por el demandante de amparo. Y, a estos efectos, ha precisado la necesidad de distinguir entre dos clases o formas de retroactividad: una propia o estricta —que supone la producción de efectos jurídicos frente a situaciones de hecho ya producidas y consumadas con anterioridad a la nueva ley—, que estaría vedada por el art. 9.3 CE, y otra impropia —en las que las afectadas son relaciones jurídicas actuales y aún no concluidas—, supuesto en el que será preciso ponderar las circunstancias de cada caso concreto para determinar el grado de retroactividad de la norma cuestionada. Sentado esto, el Fiscal considera que en el supuesto que es objeto de este recurso de amparo, en el que se aplica una ley nueva y más desfavorable, que impide la deducción de gastos que anteriormente eran deducibles, a una situación pactada antes de la publicación de aquélla, es evidente que no nos encontramos ante un supuesto de retroactividad «impropia», pues la nueva forma de tributación no se aplica a los ejercicios fiscales anteriores a la Ley 18/1991, sino solamente a aquellos posteriores a su entrada en vigor, produciéndose el devengo del impuesto en su totalidad bajo la vigencia de la nueva normativa. Por otra parte, aunque la prohibición de deducir los gastos por la pensión alimenticia se ha producido años después de que el actor hubiera sumido la obligación de prestarla, de tal manera que cabe la posibilidad de que no se hubiera comprometido a ello de haber conocido en su día que la citada pensión llegaría a no ser deducible, lo cierto es que la nueva ley no está gravando situaciones anteriores, manteniendo las deducciones practicadas antes de su entrada en vigor. En cuanto a las declaraciones posteriores, que son las que constituyen el objeto de las Sentencias recurridas, la calificación realizada como retroactividad impropia hace necesario examinar previamente la relación jurídica que origina el hecho imponible, que no es sino el convenio de separación y divorcio suscrito entre el demandante y su ex-esposa, que obliga a éste a prestar alimentos a la hija de ambos. En este sentido, el penúltimo párrafo del art. 90 del Código Civil establece que «las medidas convenidas por los cónyuges podrán ser modificadas judicialmente o por nuevo convenio cuando se alteren sustancialmente las circunstancias». En vista del tal precepto, es evidente para el Ministerio Fiscal que la aplicación de la Ley nueva, la Ley 18/1991, no ha de entenderse que afecta a una situación o relación jurídica ya agotada y conclusa, sino a una relación de tracto sucesivo, que pudo ser modificada a instancia del actor una vez conocida la normativa fiscal que había de regir en lo sucesivo. No se trata pues de entender, como pretende el actor, que la modificación legal introducida por la Ley 18/1991 se aplique a un hecho imponible ya devengado, sino que su aplicación se previó únicamente para lo sucesivo, permitiendo al sujeto pasivo la adecuación de su situación económico-familiar a la nueva normativa fiscal. No hizo esto el actor, que asumió consiguientemente las consecuencias que el cambio legal había de producir en los sucesivos ejercicios fiscales. Por lo tanto, al entenderlo así, el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, no aplicó indebidamente de forma retroactiva la legislación tributaria, al menos en el sentido de «retroactividad propia» a que se refiere la STC 197/1992, no vulnerando por lo tanto el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva alegado por el demandante.

Finalmente el Fiscal analiza la denunciada incongruencia omisiva, vulneradora del derecho a obtener la tutela judicial efectiva, que se habría producido al no pronunciarse el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja acerca del derecho que el demandante invoca de deducir en sus declaraciones del IRPF las cantidades que ha satisfecho para la amortización de un préstamo hipotecario que grava una vivienda adjudicada a su ex-esposa asumido en el convenio de separación matrimonial.

Para el Fiscal, a primera vista, de la lectura de las resoluciones impugnadas se aprecia efectivamente una carencia de cualquier pronunciamiento sobre la cuestión planteada, pues aunque las Sentencias recogen correctamente la pretensión del actor en el fundamento jurídico primero, no ofrecen después ninguna respuesta concreta a la cuestión planteada ni vuelven a referirse a ella ni en la fundamentación jurídica ni en el fallo. No obstante, plantea también el Fiscal que, ante la falta de rigor con que el actor, en las diferentes instancias judiciales y administrativas, se refiere al carácter del objeto de su pretensión, que en ocasiones denomina deducción por asunción de un préstamo hipotecario y otras veces reducción en la base imponible, podría pensarse que, al menos en una de estas acepciones, la pretensión del actor encontró en una de las resoluciones recurridas, la de 23 de octubre de 1996, la adecuada respuesta, aunque lo fuera en sentido contrario a los intereses deducidos por aquél en el recurso. En efecto, dicha Sentencia declara en su fundamento jurídico 3 que el límite de las posibles deducciones, del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo, no permitía una deducción superior a 1.163.632 pesetas, cantidad ya aplicada como deducida en la liquidación administrativa que se confirmaba; y esto podría implicar ya una respuesta a la cuestión planteada, dado que es innecesario el pronunciamiento sobre el carácter deducible o no de un determinado gasto o inversión si ya se afirma previamente la imposibilidad legal de acumular nuevas deducciones a las ya aceptadas por la Administración.

Sin embargo, del examen de las demandas que formuló el actor en los recursos presentados ante el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja se desprende claramente que lo que aquél pretendía era un pronunciamiento sobre la propia naturaleza de las cantidades abonadas para la amortización del referido crédito hipotecario, instando al Tribunal a que las considerase como integradas en la pensión compensatoria que prestaba a su esposa y no, tal como la había considerado el Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja, como una mera asunción de una deuda para equilibrar los bienes adjudicados a cada uno de los cónyuges al liquidarse la sociedad matrimonial. Y esta cuestión que planteó el recurrente era importante para sus intereses, porque si se consideraban los pagos del crédito asumido como parte de la liquidación del patrimonio familiar, el sujeto pasivo no tendría la posibilidad de utilizarlos para rebajar su deuda tributaria, tanto por no ser objetivamente deducibles como por rebasar el límite del 30 por 100 antes citado, mientras que si se declaraba que formaban parte de la pensión compensatoria, en virtud del art. 71 Ley 18/1991, podrían reducir la base imponible sin limitación cuantitativa. El Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, sin embargo, no dio ninguna respuesta a esta pretensión en ninguna de las dos Sentencias que se impugnan, pese a figurar expresamente en las respectivas demandas, sin que aquéllas contengan elemento o expresión alguna que permita entender contestada la cuestión, ni directamente ni por remisión a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional que, contrariamente, sí había abordado el tema y lo había resuelto expresamente. Por ello, a juicio del Fiscal, es preciso entender que las Sentencias recurridas, al dejar imprejuizada una de las cuestiones sometidas al juicio

del Tribunal Superior de La Rioja, quebrantaron el derecho fundamental del demandante a la tutela judicial efectiva.

En conclusión, el Fiscal considera que las resoluciones impugnadas, al incurrir en incongruencia omisiva respecto de una de las pretensiones del actor, han vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que solicita la estimación del amparo, lo que llevará anudado la anulación de las dos Sentencias recurridas del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, retro trayendo las actuaciones a los solos efectos de que el mismo Tribunal dicte nuevas Sentencias acordes con las exigencias del art. 24.1 CE, en las que se de respuesta a la cuestión omitida.

8. La Sección Cuarta de este Tribunal mediante providencia de 11 de diciembre de 1997, conforme determina el art. 52.1 LOTC, acordó dar vista de las actuaciones recibidas a la parte recurrente, al Abogado del Estado y al Ministerio Fiscal, por plazo común de veinte días, para que presentasen las alegaciones que estimasen pertinentes.

9. Por providencia de 11 de enero de 2001 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el siguiente día 15 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. La presente demanda de amparo se dirige contra las Sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 23 de octubre de 1996 y 29 de enero de 1997, que desestiman respectivamente los recursos contencioso-administrativos núms. 736/95 y 737/95 interpuestos por el recurrente contra sendas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de 28 de septiembre de 1995, que confirmaron parcialmente las liquidaciones provisionales de oficio dictadas por los órganos de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Haro (La Rioja) en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de los ejercicios 1992 y 1993.

El solicitante de amparo considera que las Sentencias impugnadas han vulnerado el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), así como sus derechos fundamentales a la igualdad (art. 14 CE) y a obtener la tutela judicial efectiva de Jueces y Tribunales sin que, en ningún caso, se produzca indefensión (art. 24.1 CE). El principio de seguridad jurídica establecido en el art. 9.3 CE habría resultado desconocido al denegar, primero la Administración tributaria y después el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, con fundamento en el art. 71 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF, desde ahora), el derecho «adquirido» que el demandante de amparo venía disfrutando, en aplicación de la derogada Ley 44/1978, de 8 de septiembre, a la deducción de la pensión por alimentos satisfecha a su hija, asumida en el convenio de separación matrimonial judicialmente aprobado. La infracción del art. 14 CE se habría producido porque, mientras que, como se ha dicho, el recurrente está obligado por el citado convenio a abonar periódicamente una pensión alimenticia a su hija que la Ley 18/1991 no le permite deducir, su ex-esposa, no sólo no tiene que satisfacer cantidad alguna por el mismo concepto, sino que, además, siendo en última instancia la perceptora de dicha pensión, no tiene que tributar por la misma en el IRPF. La contradicción con el art. 24.1 CE, en fin, habría tenido lugar por la existencia de una incongruencia omisiva, al no pronunciarse el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja sobre una de las cuestiones fundamentales planteadas en la demanda, concretamente, la posibilidad de que el demandante practique en la base

imponible del IRPF de los ejercicios 1992 y 1993 una reducción en concepto de gastos de amortización e intereses de un préstamo hipotecario que grava una vivienda adjudicada a su esposa, asumidos por el actor en el convenio de separación matrimonial.

Por su parte el Abogado del Estado se opone parcialmente a la pretensión de amparo. Por lo que respecta a la pretendida infracción del art. 9.3 CE, aunque en principio excluye que deba ser objeto de examen, dado que el citado precepto constitucional no contiene de derechos amparables, descarta de todos modos que el principio de seguridad jurídica haya podido resultar vulnerado, ya que, ni la Ley 18/1991 ha modificado el régimen tributario de las pensiones por alimentos a los hijos con carácter retroactivo, ni los ciudadanos tienen derecho al mantenimiento de un determinado régimen fiscal. A su juicio también carecería de todo fundamento la denunciada vulneración del derecho fundamental a la igualdad, dado que, amén de que la queja del recurrente en este punto cabría residenciarla, más que en el art. 14 CE, en el art. 31.1 CE, precepto este último que, conforme a la doctrina de este Tribunal, no reconoce derechos amparables, el *tertium comparationis* que se propone es inapropiado para ilustrar la desigualdad que se invoca: en primer lugar, porque en el fondo la queja de desigualdad se dirige contra el convenio de separación y divorcio aprobado judicialmente, y éste es fruto también de la voluntad del demandante de amparo; en segundo lugar, porque ningún ciudadano ostenta un derecho fundamental a que el legislador tributario configure el IRPF como mejor se acomode a sus intereses; en tercer lugar, en fin, porque, pesando sobre todos los padres, con independencia de su situación civil, la obligación de asistir y alimentar a los hijos, la Ley 18/1991, al hacer tributar al demandante por la pensión de alimentos fijada judicialmente en favor de su hija, no hace otra cosa que equipararle a los padres que tienen que tributar por la renta que emplean en alimentar a sus hijos sin que exista decisión judicial que se lo imponga. En cambio, según la representación estatal, sí se habría producido la incongruencia omisiva que denuncian las demandas dado que, pese a que entre los motivos de impugnación de las liquidaciones provisionales impugnadas en sede contencioso-administrativa se planteó la deducción de los gastos de amortización e intereses de un préstamo hipotecario que grava la vivienda adjudicada a la ex-esposa del recurrente en el convenio de separación y divorcio, las resoluciones judiciales recurridas guardan absoluto silencio sobre el particular.

Para el Ministerio Fiscal la denunciada vulneración del principio de igualdad carece de fundamento, no sólo porque el recurrente sustenta su alegación en el falso presupuesto de que es su ex-esposa —y no, como en realidad sucede, la hija de ambos— la destinataria de la pensión por alimentos, sino porque además el término de comparación propuesto carece de validez para fundamentar la discriminación invocada, ya que las cargas y obligaciones que cada uno de los cónyuges han asumido en el convenio de separación son de diversa naturaleza. Tampoco se habría producido, a su juicio, la alegada vulneración del art. 9.3 CE, dado que el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja no ha aplicado retroactivamente el régimen tributario de las pensiones por alimentos en favor de los hijos establecido en la Ley 18/1991, o, al menos, no se ha producido la «retroactividad propia» que, conforme a la doctrina de este Tribunal, prohibiría el citado precepto constitucional. Sí considera el Fiscal que se ha vulnerado el derecho a obtener la tutela judicial efectiva, porque, pese a que en las demandas contencioso-administrativas el recurrente instó a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja a pronunciarse sobre la naturaleza de las cantidades abo-

nadas en concepto de gastos de amortización e intereses del préstamo hipotecario que grava la vivienda adjudicada a su esposa —cuestión relevante para sus intereses, dado que si dichas cantidades se consideraban parte de la pensión compensatoria podían ser deducidas en su totalidad de la base imponible del IRPF (art. 71 Ley 18/1991)—, las Sentencias recurridas no responden a esta cuestión ni directamente ni por remisión a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional, en las que sí se abordó abiertamente el tema.

2. Fijados así los términos de la controversia, antes de comenzar el análisis de cada uno de los motivos aludidos en los recursos de amparo acumulados es preciso delimitar los actos contra los que se suscitan. En el encabezamiento de las demandas el recurrente en amparo afirma interponer los recursos contra las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja. Basta, sin embargo, la mera lectura de la fundamentación jurídica de las demandas para constatar que en realidad nos encontramos en este caso ante recursos de carácter mixto o complejo. En efecto, por un lado, como advierte el Abogado del Estado, se utiliza el cauce habilitado en el art. 43 LOTC al imputar a las liquidaciones provisionales en concepto de IRPF de los ejercicios 1992 y 1993 practicadas por los órganos de gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Haro la vulneración del principio de seguridad jurídica y del derecho fundamental a la igualdad, reprochándose únicamente a las citadas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja no haber reparado la supuesta lesión; por otro lado, se achaca directa y exclusivamente a dichas resoluciones judiciales la vulneración del derecho a obtener la tutela judicial efectiva establecido en el art. 24.1 CE, empleándose de este modo la vía del art. 44 LOTC.

Con carácter previo a la resolución del tema de fondo aún cabe hacer una consideración adicional, con objeto de acotar debidamente el ámbito de nuestro enjuiciamiento: nuestro pronunciamiento debe contraerse exclusivamente a la presunta vulneración de los derechos fundamentales a la igualdad (art. 14 CE) y a obtener la tutela efectiva de Jueces y Tribunales sin indefensión, dado que el principio de seguridad jurídica y de retroactividad de las disposiciones no favorables o restrictivas de derechos contenidos en el art. 9.3 CE, por imperativo de los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC, quedan extramuros del amparo, como reiteradamente ha declarado este Tribunal (Entre otras muchas, SSTC 159/1997, de 2 de octubre, FFJJ 2, 6 y 7; 183/1997, de 28 de octubre, FFJJ 3 *in fine* y 4; 55/1998, de 16 de marzo, FJ 1; 71/1998, de 30 de marzo, FJ 5; 137/1998, de 29 de junio, FFJJ 2 y 5; 84/1999, de 10 de mayo, FJ 5; 2000/1999, de 8 de noviembre, FJ 1.c; y 124/2000, de 16 de mayo, FJ 2).

3. Limitado así el recurso a su único objeto posible, procede en primer lugar analizar la queja relativa a la presunta contradicción de las liquidaciones provisionales practicadas por la Administración tributaria con el principio de igualdad, contradicción que, como se ha señalado, se produciría porque, mientras que el demandante de amparo debe tributar por la renta empleada en satisfacer las anualidades por alimentos que satisface a su hija en virtud del convenio de separación, su ex-esposa, no sólo no está obligada por dicho convenio a abonar cantidad alguna para el sustento de la hija de ambos, sino que, además, siendo en última instancia la que percibe el importe de la pensión alimenticia, no debe tributar en el IRPF por dicho ingreso.

Ciertamente, como señala el recurrente, mientras que la derogada Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora de este impuesto, establecía el derecho a la deduc-

ción de las pensiones por alimentos en favor de los hijos satisfechas por decisión judicial (art. 7.4, en su redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del IRPF), la Ley 18/1991, de 6 de junio, en virtud de la cual se dictaron las liquidaciones provisionales impugnadas en sede contencioso-administrativa, suprimió dicha posibilidad al señalar que la parte regular de la base imponible se reducirá en el importe de las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, «con excepción de las fijadas en favor de los hijos del sujeto pasivo». Y, según se deduce de los autos, también es cierto que únicamente el demandante de amparo está obligado por el convenio de separación aprobado por el Juzgado de Primera Instancia de Haro a satisfacer periódicamente una cantidad concreta para hacer frente a los gastos que origina el sustento de su hija y que la que fuera su esposa no tiene que tributar por la percepción de dicha cantidad en su declaración anual del IRPF. Tales circunstancias, empero, frente a lo que se denuncia en las demandas de amparo, no suponen vulneración alguna del art. 14 CE.

En efecto, conforme a constante doctrina de este Tribunal, el principio de igualdad ante o en la Ley garantizado en el art. 14 CE «impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación» (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 5; en el mismo sentido, entre otras muchas, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 117/1998, de 2 de junio, FJ 8; y 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2). Para poder apreciar vulneración del art. 14 CE, pues, es *conditio sine qua non* que los términos de comparación que se aportan para ilustrar la desigualdad denunciada sean homogéneos. Y este es un requisito esencial que, claramente, no concurre en este caso.

A este respecto, en primer lugar, debe ponerse de manifiesto, con el Ministerio Fiscal, que para fundamentar su queja el recurrente parte de un presupuesto fáctico claramente erróneo: no es, como se sostiene en las demandas de amparo, su ex-esposa, sino la hija de ambos la que percibe la pensión por alimentos, con independencia de que sea aquélla la que administra dicha pensión en tanto que es quien está al cuidado de la menor [arts. 90 A), 92 y 103.1 del Código Civil]. Obviamente, siendo la hija del recurrente la última destinataria de la pensión alimenticia —pensión que la LIRPF califica como rendimiento del trabajo personal [art. 25 q)] exento de tributación [art. 9 k) LIRPF]—, la pretensión de que sea la persona encargada de su custodia por convenio aprobado judicialmente (la ex-esposa del recurrente) la que tribute por la misma no se acomoda en absoluto al principio de capacidad económica constitucionalmente establecido en el art. 31.1 CE.

En segundo lugar, la circunstancia de que sólo el demandante de amparo deba satisfacer por convenio de separación una concreta cantidad pecuniaria en concepto de alimentos en favor de la hija no constituye discriminación alguna prohibida por el art. 14 CE. En este sentido conviene recordar que, por imperativo constitucional, los padres tienen la obligación de «prestar asistencia de todo orden a los hijos» —asistencia que, naturalmente, incluye la contribución a los alimentos— con independencia de que éstos hayan sido concebidos dentro o fuera del matrimonio (art. 39.3 CE), de que se haya producido la nulidad matrimonial, la separación legal o la disolución del matrimonio por divorcio (art. 92 CC), o incluso, en fin, de que el progenitor quede excluido de la patria potestad y demás funciones tuitivas (arts. 110 y 111, *in fine*, CC). En definitiva, también la

esposa del recurrente está obligada a contribuir con sus bienes e ingresos a los gastos precisos para el sustento, habitación, vestido, asistencia médica y educación de la hija, elementos todos ellos que, conforme al art. 142 CC, se integran en el concepto «alimentos». Como señala la legislación civil, en efecto, es el convenio regulador aprobado judicialmente el que establece la contribución a los alimentos de cada padre [art. 90 C) CC]; concretamente, el art. 93 CC establece que el Juez «en todo caso, determinará la contribución de cada progenitor para satisfacer los alimentos y adoptará las medidas convenientes para asegurar la efectividad y acomodación de las prestaciones a las circunstancias económicas y necesidades de los hijos en cada momento», contribución que, de conformidad con el art. 146 CC, deberá ser «proporcionada al caudal o medios de quien los da y a las necesidades de quien los recibe» (art. 146 CC). En definitiva, por imperativo legal, tanto quien nos demanda amparo como su ex-esposa tienen el deber de mantener a la hija de ambos, obligación que debe concretarse en el convenio de separación matrimonial aprobado por el Juez, quien, por exigencia legal, ha de tener en consideración tanto las necesidades del alimentista como los medios de que disponen cada uno de los obligados a dar alimentos. El recurrente, al afirmar que su ex-esposa «recibe y, al no estar obligada por el convenio, no paga», como advierte el Abogado del Estado, más que dirigir su denuncia contra las liquidaciones provisionales practicadas por la Administración tributaria o contra la LIRPF, está poniendo en duda la ponderación que en su día hizo el Juzgado de Primera Instancia de Haro para establecer el cálculo de lo que cada padre debía satisfacer para el sustento de la hija común. Dicha queja, sin embargo, ni se compadece con el hecho, que subrayan el Abogado del Estado y el Fiscal, de que el convenio de separación que ahora parece censurarse fue también aprobado con el acuerdo del demandante de amparo, ni constituye una cuestión en la que este Tribunal pueda entrar.

En tercer lugar, en fin, la circunstancia de que el demandante de amparo no pueda deducir en el IRPF la pensión destinada a alimentar a su hija tampoco constituye vulneración del art. 14 CE. Como se ha señalado, el de alimentar a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio es un deber constitucional de todos los padres. Aunque, desde luego, no existiría ningún inconveniente constitucional, el legislador tributario no ha previsto deducción alguna en el IRPF por razón de la renta consumida en cumplir con el citado deber. De este modo, al excluir la posibilidad de que los padres que deben satisfacer pensiones de alimentos en favor de sus hijos por resolución judicial puedan deducir la cuantía de las mismas en la base imponible del IRPF, como señala el Abogado del Estado, el art. 71.2 de la Ley 18/1991 no hace otra cosa que equiparar la situación de aquéllos a la de todos los padres que —por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC)—, han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión judicial que se lo imponga.

4. Cuestión distinta es la relativa a la eventual incongruencia omisiva o *ex silentio* que se atribuye a las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja. Como se recuerda en la STC 210/2000, de 18 de septiembre, FJ 3, es doctrina reiterada de este Tribunal desde su STC 20/1982, de 5 de mayo (FJ 2) que, si bien es cierto que la ausencia de respuesta expresa a las cuestiones suscitadas por las partes puede generar la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, sin embargo no todos los supuestos son susceptibles de una solución unívoca, debiendo ponderarse las circuns-

tancias concurrentes en cada caso para determinar si el silencio de la resolución judicial constituye una auténtica lesión del art. 24.1 CE, o si, por el contrario, puede razonablemente interpretarse como una desestimación tácita que satisfaga las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva (SSTC 175/1990, de 12 de noviembre, FJ 2; 88/1992, de 8 de junio, FJ 2; 26/1997, de 11 de febrero, FJ 4; 83/1998, de 20 de abril, FJ 3, entre otras muchas).

A estos efectos ha de diferenciarse entre las alegaciones aducidas por las partes para fundamentar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas; de manera que, si bien respecto de las primeras no sería necesaria una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, siendo suficiente, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global y genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales, la exigencia de congruencia, referida a la pretensión misma, es más rigurosa. Pues, en este caso, para poder apreciar la existencia de una respuesta tácita y una mera omisión sin trascendencia constitucional es necesario que del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución pueda deducirse razonablemente, no sólo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida, sino, además, los motivos fundadores de la respuesta tácita (SSTC 26/1997, de 11 de febrero, FJ 4; 129/1998, de 16 de junio, FJ 5; 136/1998, de 29 de junio, FJ 2; 181/1998, de 17 de septiembre, FJ 9; 15/1999, de 22 de febrero, FJ 2; 74/1999, de 26 de abril, FJ 2, y 94/1999, de 31 de mayo, FJ 2, entre las más recientes).

Por otra parte, para que la queja fundada en incongruencia omisiva prospere se hace preciso la constatación del efectivo planteamiento de la cuestión cuyo conocimiento y decisión se afirma eludido por el Tribunal, como declaran las SSTC 172/1997, de 14 de octubre, FJ 6, 129/1998, de 16 de junio, FJ 5, y 94/1999, de 31 de mayo, FJ 2. Por último la estimación de la vulneración del derecho a la tutela judicial requiere, en todo caso, la verificación de que la incongruencia omisiva causó una indefensión real y efectiva, reflejada en un perjuicio concreto al derecho a la defensa en juicio del afectado (SSTC 369/1993, de 13 de diciembre, FJ 4; 91/1995, de 19 de junio, FJ 4; 56/1996, de 4 de abril, FJ 4; 172/1997, de 14 de octubre, FJ 6, y 193/1999, de 25 de octubre, FJ 4).

5. A la luz de la doctrina expuesta no cabe negar que se ha producido la incongruencia omisiva denunciada en los presentes recursos de amparo. En efecto, del fundamento jurídico VI y del suplico de los escritos de 1 de febrero de 1996 y 10 de febrero de 1996, mediante los que se formalizaron las demandas en los recursos contencioso-administrativos núms. 736/95 y 737/95, respectivamente, se deduce que la pretensión del actor era, en última instancia, que se anularan las liquidaciones provisionales de oficio dictadas por la Agencia Estatal de Administración tributaria en Haro, en las que se rectificaban las autoliquidaciones presentadas en plazo por el sujeto pasivo en concepto de IRPF de los ejercicios 1992 y 1993. Dicha pretensión se fundamentaba en cuatro concretas alegaciones de carácter sustancial, a saber: a) falta de competencia de la oficina gestora para girar las liquidaciones provisionales; b) la supresión de una reducción en la base imponible de 570.730 pesetas en 1992 y de 266.258 pesetas en 1993, correspondientes a los gastos de amortización e intereses de un préstamo hipotecario que grava una vivienda adjudicada a su esposa, asumidos por el actor en el convenio de separación matrimonial (recursos núms. 736 y 737); c) la supresión de una reducción en la base imponible de 570.000 pesetas. en 1992

y 896.561 pesetas en 1993, relativas a la pensión por alimentos que el recurrente satisface a su hija, asumida también en el convenio de separación matrimonial (recursos núms. 736 y 737); d) y, en fin, la reducción de 2.551.328 pesetas a 1.163.632 pesetas en la deducción que se practicó el actor en el ejercicio 1993 por primas de seguros de vida y adquisición de vivienda habitual, en virtud de la aplicación del límite establecido en el art. 80.1 de la Ley 18/1991 (recurso núm. 736).

Pues bien, de la lectura de las Sentencias impugnadas se advierte fácilmente que, como denuncia el demandante de amparo y señalan tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal, aunque en el fundamento de derecho primero (párrafo cuarto) ambas citan entre las cuestiones a resolver la relativa a la deducción de los gastos de amortización e intereses del préstamo hipotecario de la vivienda adjudicada a la ex-esposa del recurrente por convenio de separación matrimonial, ninguna de ellas se pronuncia expresamente sobre el particular en los fundamentos de derecho sucesivos, en los que únicamente se resuelve acerca de la denunciada incompetencia de la oficina gestora y la pretensión de deducibilidad de las cantidades satisfechas para la manutención de la hija del recurrente (fundamento de derecho segundo de ambas Sentencias), sobre el límite establecido en el art. 80.1 de la Ley 18/1991 para la deducción por inversiones (fundamento de Derecho tercero de la Sentencia de 23 de octubre de 1996) y sobre las costas (fundamento de Derecho tercero de la Sentencia de 29 de enero de 1997 y fundamento de Derecho cuarto de la Sentencia de 23 de octubre de 1996).

Así pues puede comprobarse que no existe en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja impugnadas una contestación expresa a la pretensión del actor de deducir los gastos de amortización e intereses del préstamo hipotecario. Y dicha respuesta tampoco puede deducirse de otros razonamientos de la Sentencia. Concretamente, como advierte el Ministerio Fiscal, tampoco podría afirmarse que al menos la Sentencia de 23 de octubre de 1996 resuelve implícitamente la pretensión al señalar en el fundamento de derecho tercero que, al fijar las cantidades deducibles en la declaración del IRPF de 1993, la Administración tributaria aplicó correctamente el límite del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo que establece el art. 80 LIRPF para las deducciones por inversiones y por donativos. En efecto, basta la mera lectura de las demandas que presentó el actor en los recursos contencioso-administrativos (escritos de 1 de febrero y de 10 de febrero de 1996, fundamentos de derecho VII, 2 y VIII, respectivamente) para constatar que lo que éste solicitaba del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja era un pronunciamiento acerca de la naturaleza de las cantidades abonadas para la amortización e intereses del citado préstamo hipotecario. Y éste era un pronunciamiento que resultaba esencial para sus intereses, dado que si, frente a lo que mantuvieron las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de 28 de septiembre de 1995 (considerando 5), se concluye que dichas cantidades no fueron asumidas por el actor por haberse adjudicado en la liquidación de la sociedad matrimonial una mayor porción del activo patrimonial que su ex-esposa, sino que forman parte de la pensión compensatoria a favor de ésta, en virtud del art. 71.2 LIRPF pueden deducirse de la base imponible del IRPF sin limitación cuantitativa alguna. No escapó al Tribunal Superior de Justicia de La Rioja que esta era la cuestión que se le planteaba, dado que al exponer las alegaciones del actor en el fundamento de derecho primero de las Sentencias recurridas señala: «En cuanto a la deducción del préstamo hipotecario por adquisición de vivienda» considera el recurrente que, «según el convenio, dichas cantidades no pueden considerarse dife-

rencias de adjudicación sino auténtica pensión compensatoria».

En definitiva, una vez comprobada la ausencia de respuesta, ha de ser otorgado el amparo pedido, anulando las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja a fin de que proceda a dictar otras nuevas donde se pronuncie sobre la alegación relativa a la posibilidad de deducir de este impuesto las cantidades satisfechas por el recurrente en los ejercicios 1992 y 1993 para hacer frente a la amortización y los intereses del préstamo hipotecario para la adquisición de la vivienda adjudicada a su ex-esposa en el convenio de separación.

FALLO

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

Ha decidido

Otorgar el amparo solicitado por don Alfonso López Villaluenga y, en consecuencia:

1.º Declarar que las Sentencias de 23 de octubre de 1996 y 29 de enero de 1997 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja han vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva del recurrente.

2.º Restablecerle en su derecho y, a tal fin, anular las citadas Sentencias y retrotraer las actuaciones judiciales al momento anterior a su pronunciamiento para que el Tribunal dé cumplida respuesta a todas las alegaciones sustanciales en su día formuladas en los recursos contencioso-administrativos.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a quince de enero de dos mil uno.—Carles Viver Pi-Sunyer.—Rafael de Mendizábal Allende.—Julio Diego González Campos.—Tomás S. Vives Antón.—Vicente Conde Martín de Hijas.—Guillermo Jiménez Sánchez.—Firmado y rubricado.

3226 *Sala Segunda. Sentencia 2/2001, de 15 de enero de 2001. Recurso de amparo 792/97. Promovido por doña Belén Pérez Leal y don Ignacio Vivas Hernández frente a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza que, en grado de apelación, les condenó por delito de calumnias a funcionarios del Centro Penitenciario de Daroca.*

Vulneración de la libertad de información: condena penal por declaraciones durante una rueda de prensa, para presentar el informe de una asociación de apoyo a presos criticando el funcionamiento de un centro penitenciario, mediante una Sentencia que no hace examen previo de las libertades constitucionales implicadas.

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por don Carles Viver Pi-Sunyer, Presidente, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Tomás S. Vives Antón, don Vicente Conde