



LA COMPENSACIÓN ECONÓMICA RESARCITORIA EN LA PROPOSICIÓN DE LEY REGULADORA DEL DERECHO A LA GESTACIÓN POR SUBROGACIÓN Y SU FISCALIDAD

(The economic compensation compensatory in the proposition of
law of the right to management by subrogation ad its taxation)

Fernando Hernández Guijarro

Profesor de Derecho Tributario
Universitat Politècnica de València

Resumen

El presente estudio se realiza a la luz de la Proposición de Ley sobre gestación subrogada y las cuestiones tributarias que surgen como consecuencia de la misma. Se analiza la fiscalidad de la compensación económica resarcitoria y del seguro de contingencia de la gestación. Asimismo, se estudia el tratamiento que tendrán las posibles mejoras que se establezcan en el contrato de gestación por subrogación en favor de la madre gestante y el surgimiento de obligaciones tributarias que se deriven como consecuencia de las mismas.

Palabras clave: gestación por subrogación, compensación económica resarcitoria, seguro de contingencia de la gestación, fiscalidad del contrato de gestación por subrogación.

Abstract

The present study is carried out in the light of the Proposed Law on Surrogacy and the tax issues that arise as a result of it. The taxation of the compensatory economic compensation and the contingency insurance of pregnancy is analyzed. Likewise, the treatment that will have the possible improvements established in the gestation contract for subrogation in favor of the pregnant mother and the emergence of tax obligations arising as a result of them will be studied.

Keywords: pregnancy by subrogation, compensatory financial compensation, pregnancy contingency insurance, taxation of the pregnancy contract by subrogation

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende dar respuesta al tratamiento fiscal que tendrá, para el caso de aprobarse, la compensación económica resarcitoria en la gestación por subrogación. Este estudio se va a realizar sobre la Proposición de Ley reguladora del derecho a la gestación por subrogación que fue presentada por el Grupo Parlamentario de Ciudadanos en el Congreso de los Diputados y publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 8 de septiembre de 2017. Es de advertir que esta iniciativa legislativa ha caducado, junto con el resto de iniciativas, como consecuencia de la disolución de la Cámara tras el adelanto electoral.

Por ello, el análisis, propuestas y conclusiones que se expondrán en relación a esta materia serán sobre dicho texto que, tras la formación del nuevo Gobierno podrá ser de nuevo tramitado y, en caso de obtener la mayoría parlamentaria, aprobado por las Cortes Generales¹. Entre tanto, la Ley 14/2006, de 26 de mayo, sobre técnicas de reproducción humana asistida, excluye de su ámbito de regulación la gestación subrogada, al considerar nulo cualquier contrato que suponga la renuncia por parte de una mujer a la filiación materna. Por lo tanto, este estudio es sobre una norma *non nata* y cualquiera de las conclusiones que aquí se expongan quedan circunscritas y limitadas a la proposición de ley antes citada.

En definitiva, el objetivo de este artículo supone: por un lado, un análisis crítico de las cuestiones tributarias de la proposición de ley citada; y por otro lado, realizar propuestas de *lege ferenda* para su consideración por el Legislador ante un escenario futuro de planteamiento de la misma materia.

2. LA FIGURA DE LA MATERNIDAD SUBROGADA

La citada proposición tiene por objeto regular el “supuesto” derecho de las personas a la gestación por subrogación, entendiendo por tal, el que les asiste a los progenitores subrogantes a gestar, por la intermediación de otra, para constituir una familia, y a las gestantes subrogadas, a facilitar la gestación a favor de los subrogantes, todo ello en condiciones de libertad, igualdad, dignidad y ausencia de lucro, expresivas de la más intensa solidaridad entre personas libres e iguales². Sin duda, se trata de una cuestión que ha generado no poca controversia, siendo objeto de numerosos debates doctrinales la consideración de esta realidad en tanto que “derecho” (Castellanos, 2019).

¹ No obstante, la posición del resto de los partidos políticos con amplia representación parlamentaria ha sido contraria a dicha Proposición de Ley. Por lo que no parece que pueda prosperar para el caso de ser nuevamente presentada a tramitación. Junto a ello, la doctrina también se ha posicionado ampliamente en contra de la citada regulación por diversos motivos. Por ejemplo, por «los riesgos que entraña la legalización de dicha práctica, especialmente, para las mujeres en situación de especial vulnerabilidad, suponen un argumento suficiente como para mantener la prohibición en España», en Chaparro, P. (2018). Algunas reflexiones acerca de la misma, del contenido y de los límites (con especial referencia al cáncer que afecta a funciones reproductivas) del derecho a la procreación en España. En *Cadernos da Lex Medicinae, Revista portuguesa de Direito da Saúde*, 2, 65.

² Definición que da el artículo 1 de la Proposición de Ley reguladora del derecho a la gestación por subrogación.

Dicho esto, en el artículo 5 de la proposición se establece la naturaleza altruista de la gestación y se fija una compensación económica resarcitoria hacia la mujer gestante que será, precisamente, el objeto de nuestro estudio. No obstante, antes de analizar su naturaleza y tratamiento fiscal, conviene el análisis y estudio de los elementos y personas intervinientes en la gestación por subrogación.

Para comprender el concepto sobre el que vamos a determinar su encuadre tributario, es necesario analizar el contrato de gestación por subrogación y las partes que lo componen. A estos efectos, conviene traer a colación las definiciones que la ley otorga a este tipo de gestación, las partes que intervinientes y el contrato de gestación:

“a) «Gestación por subrogación»: Es la gestación que se lleva a cabo cuando una mujer acepta ser la gestante mediante cualquiera de las técnicas de reproducción asistida contempladas por la ley y dar a luz al hijo o hijos de otra persona o personas, los progenitores subrogantes.

b) «Mujer gestante por subrogación»: Es la mujer que, sin aportar material genético propio, consiente y acepta, mediante un contrato de gestación por subrogación, someterse a técnicas de reproducción asistida humana con el fin de dar a luz al hijo o hijos del progenitor o progenitores subrogantes, sin que, en ningún momento, se establezca vínculo de filiación entre la mujer gestante y el niño o niños que pudieran nacer³.

c) «Progenitor o progenitores subrogantes»: La persona o personas que acceden a la paternidad o a la maternidad mediante la gestación por subrogación, aportando su propio material genético.

d) «Contrato de gestación por subrogación»: Documento público por el que una persona una pareja, formada por individuos de igual o diferente sexo, y una mujer, acuerdan que esta será la gestante por subrogación, en los términos establecidos en esta Ley⁴.

Del citado precepto se desprenden claramente dos partes, de un lado la mujer gestante por subrogación y, de otra, el progenitor o progenitores subrogantes. La relación de los intervinientes debe ser regulada en un contrato⁵ y el objeto del mismo será la gestación por subrogación. En definitiva, nos encontramos ante un negocio jurídico en los términos del artículo 1254 del Código Civil (CC) que establece que el contrato existe desde que una o varias personas consienten en obligarse, respecto de otra u otras, a dar alguna cosa o prestar algún servicio. Y en lo que al objeto del mismo se refiere, el artículo 1274 CC dispone que en los contratos onerosos se entiende por causa, para cada parte contratante, la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte; en los

³ Sobre la figura y realidad actual de la mujer gestante, resulta interesante la aportación del profesor Bellver Capella, V. (2018). Gestación por subrogación: un contrato “gratuito” gravemente oneroso. En *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, 76.

⁴ Artículo 3 de la Proposición de Ley reguladora del derecho a la gestación por subrogación.

⁵ Dicho contrato deberá otorgarse ante Notario tal y como fija el artículo 9 de la Proposición.

remuneratorios, el servicio o beneficio que se remunera, y en los de pura beneficencia, la mera liberalidad del bienhechor.

Establecida en la proposición la naturaleza altruista del contrato, seguidamente analizaremos el concepto “compensación económica resarcitoria”, el seguro que cubre las contingencias que puedan derivarse como consecuencia de la aplicación de la técnica de reproducción asistida y posterior gestación, y en especial, en caso de fallecimiento, invalidez o secuelas físicas y los posibles complementos o mejoras que el progenitor o progenitores subrogantes reconozcan en favor de la mujer gestante en beneficio de su futuro hijo o hija.

3. LA COMPENSACIÓN ECONÓMICA RESARCITORIA

La proposición de ley define ésta como la compensación que podrá percibir la madre gestante para: a) cubrir los gastos estrictamente derivados de las molestias físicas, los de desplazamiento y los laborales, y el lucro cesante inherentes a la gestación, y b) proporcionar a la mujer gestante las condiciones idóneas durante los estudios y tratamiento pregestacional, la gestación y el post-parto.

La previsión de esta compensación es redactada en términos de *numerus clausus*, es decir, el apartado a) limita los gastos a los “estrictamente” derivados de molestias físicas, desplazamientos, laborales y lucro cesante de la gestación. Por lo que no incluye ningún concepto de asistencia y apoyo para un desarrollo complaciente y saludable del embarazo. Se limita a cubrir los daños o perjuicios físicos y económicos que pudiera sufrir la madre gestante. Por otra parte, el apartado b), pretende incluir algo más que su predecesor pero lo hace introduciendo un concepto jurídico indeterminado, cual es, proporcionar las “condiciones idóneas”, que no especifica qué son y qué incluye las citadas condiciones. En todo caso, es de advertir que la citada compensación económica es resarcitoria y, por lo tanto, destinada a indemnizar, reparar, compensar un daño, perjuicio o agravio⁶. En consecuencia, no podrá extenderse a conceptos o cuestiones ajenas a dicha naturaleza.

Establecidos los conceptos que se incluyen en la compensación analizada y su naturaleza resarcitoria, entendemos que los mismos no tendrán cabida, a efectos tributarios, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁷. Desde luego, a dichos abonos no les resultan aplicables la definición de rendimiento alguno, ni tampoco la de ganancia patrimonial dado que, aun teniendo carácter indemnizatorio, los gastos abonados por el progenitor o progenitores subrogantes, en ningún caso derivarán en un aumento en el valor del patrimonio de la mujer gestante. Por ello, pensamos que dicha compensación económica no quedará gravada por el IRPF.

⁶ RAE: <https://dle.rae.es/?id=W7do7ct> (consultado el 24 de enero de 2020).

⁷ Aprobado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

Igual suerte correrá dicha compensación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁸, en su hecho imponible de adquisición de bienes o derechos a título gratuito dado que, como se ha expuesto, lo percibido por la mujer gestante es para reparar o compensar los daños o perjuicios en los que pueda incurrir. Por lo tanto, dicha compensación quedará fuera del ámbito de la mera donación y, en consecuencia, de la aplicación del citado impuesto. Es decir, no quedará sujeto al citado tributo.

Dicho lo anterior, y dado que son principios fundamentales de ordenamiento jurídico tributario la reserva de ley (art. 31.3 CE)⁹ y la seguridad jurídica (art. 9.3 CE)¹⁰, creemos que sería recomendable la inclusión de una disposición adicional en la proposición de ley que incluyera la no sujeción de la citada compensación económica resarcitoria al IRPF e ISD. Y para el caso de entender que procede la sujeción, establecer su exención expresa en el artículo 7 LIRPF. Con dicha incorporación se despejarían posibles conflictos tributarios e interpretaciones contradictorias.

4. EL SEGURO QUE CUBRA LAS CONTINGENCIAS DE LA GESTACIÓN

Otro de los conceptos que se deben incluir en el contrato de gestación por subrogación, es el seguro que cubra las contingencias que puedan derivarse como consecuencia de la aplicación de la técnica de reproducción asistida y posterior gestación, y en especial, en caso de fallecimiento, invalidez o secuelas físicas. Todo ello, tal y como lo especifica el artículo 5.5 de la Proposición de Ley analizada.

Dicho seguro, como en el caso de la compensación económica, tiene una finalidad indemnizatoria. En este caso, ante un eventual daño que pudiera producirse como consecuencia de la actividad necesaria para llevar a cabo la gestación subrogada. Por lo tanto, gozará de una naturaleza que no pueda incluirse como retribución, ganancia patrimonial o donación alguna y, por lo tanto, entendemos que tampoco quedará sujeto a gravamen en ninguno de los impuestos antes citados. Es de advertir que dicho seguro es de salud y, para el caso de producirse un daño en forma de fallecimiento, invalidez o secuelas físicas, otorgará a la beneficiaria el derecho a una indemnización pero nunca podrá ser un seguro para percibir un capital o renta por la gestación llevada a cabo. Dicha cobertura no quedaría amparada por la disposición citada en el párrafo anterior.

⁸ Aprobado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

⁹ Sobre la importancia de este principio en el establecimiento de tributos, ver Pérez Royo, F. (1972). Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria. En *Hacienda Pública Española*, 14, 207-245.

¹⁰ Este principio goza de especial predicamento en el ámbito tributario dada su propensión al cambio continuo. Por ello, autorizados profesores de esta materia dirán del mismo que su aplicación conlleva "certidumbre jurídica, certeza jurídica del sometimiento al Derecho respecto a sus obligaciones y derechos y a las consecuencias de su aplicación"; Ferreiro Laparza, J.J. (2000). Curso de Derecho Financiero Español, Barcelona-Madrid: Marcial Pons, 66 y 67.

5. LOS POSIBLES COMPLEMENTOS O MEJORAS EN FAVOR DE LA MUJER GESTANTE

Hasta el momento hemos analizado algunos de los conceptos que la propuesta de norma determina que deben figurar en el contrato de gestación por subrogación. Estos elementos están previstos en el artículo 9 de la Proposición de Ley y son los típicos de los contratos¹¹ con las especialidades que requiere este negocio jurídico. Sin embargo, dicho precepto regula los elementos mínimos del contrato, es decir, la previsión del contenido del contrato está abierto a posibles complementos o mejoras que, particularmente, se puedan ofrecer a la madre gestante.

Es cierto que la relación se configura como altruista, es decir, no tendrá carácter lucrativo o comercial, pero la propia proposición deja abierta la puerta a incluir otros conceptos que libremente puedan acordar los intervinientes. Ciertamente esta posibilidad no podrá derivar en retribuciones con características análogas a la de un sueldo o pago por prestación de servicios. Ello iría en contra de la naturaleza jurídica de la relación prevista en la proposición. Sin embargo, no sería contrario a la misma el establecimiento de un conjunto de derechos hacia la madre gestante cuya finalidad fuese el disfrute de una gestación en las mejores condiciones de bienestar.

Este supuesto puede darse en la medida que el progenitor o progenitores subrogantes ofrezcan a la mujer gestante por subrogación, y ella los acepte, ciertos complementos o mejoras dirigidos a incrementar su calidad de vida con la finalidad de que su gestación se produzca en las mejores condiciones posibles. Es evidente que dicha mejoría en el bienestar de la mujer gestante tendrá beneficios sobre el embarazo y el hijo o hijos que nacerán a la conclusión del mismo. Estas medidas de apoyo y mejora pueden ser de carácter físico o psicológico. Por ejemplo, no sería descabellado que se pudiera ofrecer a la mujer gestante un programa de nutrición adaptado específicamente a las características del embarazo. También se podría incluir un entrenador personal para la realización de cierto ejercicio físico que ayudase al fortalecimiento muscular y flexibilidad artromuscular, así como a la corrección postural. Y, por último, un acompañamiento psicológico durante y después de la gestación.

Son innumerables los beneficios que estas medidas de complemento y apoyo a la madre gestante tienen sobre el embarazo y el hijo o hija que llevan en su seno. A tal efecto, existen multitud de estudios científicos que demuestran la eficacia y resultados positivos que proporcionan la dieta sana (Silvestre, 2013), el ejercicio físico controlado y moderado¹² y el apoyo psicológico durante y postparto (Mosteiro, 1994). Es más, todas estas mejoras pueden ampliarse hasta que termine el puerperio, es decir, hasta que la mujer gestante vuelva al estado ordinario anterior a la gestación (Rubio, 2009).

¹¹ Los previstos en el artículo 1261 del Código Civil, a saber; consentimiento, objeto y causa.

¹² En idéntico sentido: Artal, R. (1995). Ejercicio y embarazo. Barcelona: Ediciones Médici. Barakat, R. (2006). El ejercicio físico durante el embarazo. Madrid: Pearson Alhambra. López, J. L., & López, L.M. (2006). Fisiología Clínica del ejercicio. Madrid: Paramericana.

Tal y como hemos visto en los puntos anteriores, estas medidas complementarias no quedarían amparadas por la compensación económica resarcitoria, ni por el seguro de contingencias de la gestación. Y, como se ha expuesto, no resultaría extraño que las partes del contrato quisieran incluirlas en beneficio de todos los intervinientes. Por ello, resulta necesario el planteamiento de su encaje tributario ante la laguna de la Proposición de Ley en esta materia.

Llegados a este extremo, entendemos que dichas mejoras no podrán incluirse como rendimientos de actividades económicas¹³, ni ganancias patrimoniales¹⁴ en el IRPF. Sobre todo partiendo de la ficción jurídica de que el contrato se celebra sin carácter lucrativo o comercial y, por lo tanto, cualquier importe o derecho que se ponga a disposición de la mujer gestante no se puede entender que ha sido realizado como contraprestación de ningún servicio.

Dicho esto, es cierto que el disfrute de esos servicios de apoyo y acompañamiento físico y psicológico antes, durante y después de la gestación, los cuales son acordados como mejora y sin carácter resarcitorio, pueden suponer una donación tal y como está definida en el artículo 3.1. b) LISD. A tal efecto, dicho precepto la define como la adquisición inter vivos de un derecho por un negocio jurídico a título gratuito. Además, el sujeto pasivo del impuesto será la madre gestante en virtud del artículo 5. b) de la citada Ley. Y su valoración, de conformidad con el artículo 9.b) LISD, será el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los mismos. En este caso, el coste de todos los servicios que pudieran contratarse por el progenitor o progenitores subrogantes en beneficio de la mujer gestante por subrogación¹⁵.

Dejar fuera de tributación dichas liberalidades podría suponer un problema o conflicto tributario frente a otras situaciones análogas en el Derecho español. No obstante, el problema del pago del impuesto por la mujer gestante podría resolverse asumiendo la carga tributaria el propio progenitor o progenitores subrogantes, en el mismo contrato de gestación por subrogación. Bastaría establecer dicho acuerdo en una cláusula como obligación más del mismo. Ciertamente es que dicho pacto no cambia al sujeto pasivo por imperativo del artículo 17.5 LGT¹⁶, pero establece el deber de asumir dicha carga tributaria a la parte progenitora. Por lo que la mujer gestante podría exigir el pago del importe del impuesto en vía judicial para el caso de que no se cumpliera dicho acuerdo.

¹³ Definidos en la LIRPF como aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (art. 27).

¹⁴ Previstas en el artículo 33 de la LIRPF que las define como las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

¹⁵ Ciertamente es que dicho beneficio, en última instancia, redundará también en el hijo o hijos de los primeros pero su prestación se realiza directamente a la mujer gestante.

¹⁶ Dicho precepto establece que los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

6. CONCLUSIONES

El presente estudio ha analizado las consecuencias tributarias que se podrían derivar como consecuencia de la gestación por subrogación en los términos que está redactada en la Proposición de Ley reguladora del derecho a la gestación por subrogación (BOCG 8/9/2017). Ésta propuesta normativa ha sido la primera sobre la materia y, al haber caducado su tramitación, los resultados del trabajo pueden ser utilidad para el Legislador en el futuro.

Nos hemos centrado en la compensación económica resarcitoria y el seguro que cubre las contingencias de la gestación para ver sus encajes en los impuestos que podrían verse implicados, y concluimos que dichos conceptos previstos en el clausulado del contrato de gestación por subrogación, carecerían de tributación alguna. No obstante, como propuesta de *lege ferenda*, se recomienda establecer expresamente la no sujeción o exención específica en la LIRPF para el caso de que el Legislador decida iniciar un nuevo trámite parlamentario. Todo ello para dotar de la debida garantía que otorgan los principios de reserva de ley tributaria y seguridad jurídica.

Dado que el contrato previsto en el artículo 9.2 de la Proposición de Ley admite más determinaciones en el clausulado del mismo, hemos analizado las posibles mejoras o complementos que las partes pudieran incluir para llevar a término la gestación en las mejores condiciones de salud y bienestar de la madre gestante. Dichas mejoras, en forma de derechos a servicios de asesoramiento, asistencia y apoyo físico y/o psicológico, entendemos que sí quedarán gravadas en el ISD como donación. No obstante, y para que el pago del impuesto no suponga un desembolso para la madre gestante, esta carga tributaria podrá ser asumida por el progenitor o progenitores subrogantes en el propio contrato. De esta forma, estos servicios añadidos por voluntad de las partes, no deberían suponer un inconveniente económico para la madre gestante.

Bibliografía

- Artal, R. (1995). *Ejercicio y embarazo*. Barcelona: Ediciones Médici.
- Barakat, R. (2006). *El ejercicio físico durante el embarazo*. Madrid: Pearson Alhambra.
- Bellver Capella, V. (2018). Gestación por subrogación: un contrato “gratuito” gravemente oneroso. *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, 76, 30-41.
- Castellanos Claramunt, J. (2019). Análisis de la maternidad subrogada como nueva tecnología en el ámbito biomédico y jurídico-filosófico: avance técnico, retroceso humano. *Revista sobre la infancia y la adolescencia*, 17, 62-80. <https://doi.org/10.4995/reinad.2019.11933>.

- Chaparro, P. (2018). Algunas reflexiones acerca de la misma, del contenido y de los límites (con especial referencia al cáncer que afecta a funciones reproductivas) del derecho a la procreación en España. *Cadernos da Lex Medicinæ, Revista portuguesa de Direito da Saúde*, 2. 55-76.
- Ferreiro Lapatza, J.J. (2000). *Curso de Derecho Financiero Español*. Barcelona-Madrid: Marcial Pons.
- López, J. L., & López, L.M. (2006). *Fisiología Clínica del ejercicio*. Madrid: Paramericana.
- Mosteiro Díaz, M. P. (1994). *Eficacia del apoyo psicológico en la prevención de los trastornos depresivos puerperales*. Madrid: Tesis doctoral, Universidad de Oviedo.
- Pérez Royo, F. (1972). Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria. *Hacienda Pública Española*, 14, 202-247
- Silvestre Castelló, D. (2013). Salud nutricional de la mujer gestante y lactante. En *Libro Blanco de la Nutrición en España (47-54)*. Madrid: Fundación Española de la Nutrición,
- Rubio, J. A. (2009). El cuidado previo a la concepción. En *Obstetricia integral en el siglo XXI*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.