

CAPÍTULO SEGUNDO

LA PROTECCIÓN DE LA FAMILIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO*

Diego MARÍN-BARNUEVO FABO**

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *La protección de la familia como exigencia de los principios de justicia tributaria.* III. *La protección del mínimo existencial familiar en la doctrina del Tribunal Constitucional alemán.* IV. *La protección de la familia en el sistema tributario español.* V. *Conclusiones.* VI. *Bibliografía.*

I. INTRODUCCIÓN

La familia es una institución esencial en la configuración de la sociedad y, por ello, merece especial protección jurídica. El Convenio Europeo de Derechos Humanos le reconoce esa protección en su artículo 8o., al constituir que “toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia”, y resulta todavía más explícito el contenido del artículo 17 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos y ratificada por México en 1981, en donde se establece que “la familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y debe ser protegida por la sociedad y el Estado”.

Esta protección jurídica, reconocida en tratados internacionales, también se incluye en las Constituciones de muchos países de nuestro entorno. Así, por ejemplo, la Constitución Española (en adelante CE) establece en su artículo 39.1 que “los poderes públicos aseguran la protección social,

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto CEAL UAM-Santander, “La fiscalidad como incentivo de las relaciones económicas y comerciales entre España y América Latina” y el proyecto DER2010-21354, financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología.

** Catedrático de Derecho financiero y tributario en la Universidad Autónoma de Madrid.

económica y jurídica de la familia”; la Constitución mexicana (en adelante CM) reconoce en su artículo 4o. que “el varón y la mujer son iguales ante la ley. Ésta protegerá la organización y el desarrollo de la familia”; y por su parte, la Constitución alemana (en adelante GG) dispone en su artículo 6.1 “el matrimonio y la familia se encuentran bajo la protección especial del orden estatal”.

Por tanto, con independencia de ideologías o creencias religiosas, resulta incuestionable que el ordenamiento jurídico de la mayoría de los países de nuestro entorno promueve la protección de la familia por parte del legislador. Mandato de protección a la familia que se proyecta también al ámbito tributario, claro, donde el legislador también está compelido a establecer las medidas necesarias para proteger a la familia.

Pero con independencia de dicho reconocimiento, la exigencia de establecer un sistema tributario justo, basado en los principios de igualdad y capacidad económica determina el deber de establecer la prohibición de someter a gravamen la porción de renta que los sujetos deben destinar inevitablemente a la atención de sus necesidades vitales.¹ Es lo que se conoce con el nombre de *exención del mínimo existencial*, abreviadamente denominada, en ocasiones, y de forma más imprecisa “mínimo existencial o mínimo exento”.

Esta regla constituye un auténtico límite al poder tributario de los Estados y es posible que aparezca declarada de forma explícita en la Constitución,² aunque lo más habitual es que su reconocimiento tenga lugar por deducción, a partir del significado y alcance de los principios constitucionales de la justicia tributaria.

Aunque se trata de una regla imperativa y comúnmente aceptada, resulta sorprendente la poca efectividad que normalmente tiene dicho mandato. Ello es debido, fundamentalmente, a la dificultad de establecer un criterio válido de identificación de la cuantía de ese mínimo existencial. Sin embargo, la situación ha cambiado sensiblemente a partir de las sentencias del Tribunal Constitucional alemán de 1990, las cuales declararon la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque no protegía suficientemente a la familia. Esas sentencias han servido para demostrar que sí es posible establecer criterios de cuantificación del mínimo existen-

¹ Así lo reconoce también, Tipke, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, Dr. Otto Schmidt, vol. II, 1993, p. 683; citando al respecto el informe de la OCDE, *Personal Income Tax Systems*, París, 1986, p. 51.

² Así, la Constitución de Liechtenstein de 1921 (artículo 24), de Brasil de 1946 (artículo 15) o de Kuwait de 1962 (artículo 48); Moschetti, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, trad. de J. Calero y R. Navas, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 53.

cial, y que también es posible realizar un control de constitucionalidad del cumplimiento de ese mandato por parte del legislador.

El presente trabajo tiene por objeto analizar el significado y el alcance del mandato que exige preservar de gravamen el mínimo exento. Por lo que comienza con una exposición genérica del fundamento de la regla que exige preservar de gravamen la cantidad de renta destinada a la atención de las necesidades vitales del individuo y su familia, seguidamente describe el contenido esencial de las sentencias del Tribunal Constitucional alemán y, por último, realiza un comentario detallado de la situación en España. Todo ello con la finalidad de contribuir a lograr que se haga efectiva la exención del mínimo existencial y contribuir a la mejora del sistema tributario.

II. LA PROTECCIÓN DE LA FAMILIA COMO EXIGENCIA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Como decíamos, con independencia del mandato constitucional de proteger a la familia, la exigencia de establecer un sistema tributario justo basado en los principios de igualdad y capacidad económica determina la prohibición de someter a gravamen la porción de renta que los sujetos deben destinar inevitablemente a la atención de sus necesidades vitales.

Esta regla constituye un auténtico límite al poder tributario de los Estados, y es normalmente deducida a partir del significado y alcance de los principios constitucionales de justicia tributaria. Así ha sucedido en España, donde siempre se consideró que la exigencia de no someter a gravamen la renta destinada por los sujetos a la atención de sus necesidades vitales se desprende, inequívocamente, del principio de capacidad económica contenido en el artículo 31 de la CE.

En Alemania —dado que su Constitución no recoge expresamente los llamados principios de justicia tributaria—, dicha exigencia ha sido deducida del artículo 1o. de la GG, en el que se reconoce el derecho a una vida digna de todos los ciudadanos, en conexión con el 20.1 de la GG que propugna el estado social y democrático, así como también del 3.1 de la GG, en el que se reconoce el principio de igualdad general.

Por nuestra parte, creemos que el fundamento de la obligación de preservar de gravamen el mínimo existencial se deduce del principio de capacidad económica, como especificación del principio de igualdad en materia tributaria. Aunque compartimos la opinión de Rodríguez Bereijo cuando, al estudiar los principios de justicia tributaria, sostiene que dichos principios no constituyen compartimentos estancos, sino que todos ellos están ínti-

mamente vinculados hasta el punto de constituir “un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente”.³

Por tanto, aunque defendamos la utilidad de servirnos fundamentalmente de las construcciones elaboradas en torno a los principios de igualdad y capacidad económica,⁴ creemos que también cabe fundamentar la exigencia de preservar de gravamen el mínimo existencial a partir del artículo 9.2 de la CE, el cual proclama la exigencia de que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, e impone a los poderes públicos el deber de promover las condiciones o recurrir o eliminar los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud⁵ o, incluso, a partir del artículo 1o. de la CE, y como derivación de la cláusula de Estado social, como ha puesto de manifiesto la experiencia alemana.⁶

1. *El principio de igualdad*

En lo que se refiere al principio de igualdad en materia tributaria, conviene recordar, en primer lugar, que su reconocimiento en el artículo 31 de la CE ha permitido entender que posee un significado específico distinto del principio de igualdad general del artículo 14 de la CE, cuyo contenido esencial se ha identificado tradicionalmente con el derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminaciones jurídicas arbitrarias.⁷ Así lo ha declarado el Tribunal Constitucional en sus primeras sentencias, en las que era apreciable el esfuerzo realizado para destacar que no es correcto identificar ambos principios, y “ello porque la igualdad que aquí se reclama va

³ Rodríguez Bereijo, Álvaro, “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, septiembre-diciembre de 1992, p. 39.

⁴ Sobre el significado y alcance de esos principio, véanse Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en *Estudios homenaje al profesor Federico de Castro*, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Tecnos, vol. II, 1976, p. 422; Martín Delgado, José María, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, p. 93.

⁵ Véase la función promocional del derecho deducida del citado precepto por Rodríguez Bereijo, Álvaro, “El sistema...”, *op. cit.*, p. 18.

⁶ La conexión estrecha entre los artículos 1.1, 9.2, 31 y 40 de la Constitución Española ha sido explícitamente destacada por Rodríguez Bereijo, Álvaro, “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”, *Revista Sistema*, núm. 53, 1983, pp. 75 y ss., y Zornoza Pérez, J., “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 113, 1988, p. 50.

⁷ Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 411.

íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente re-conducida a los términos del artículo 14 de la CE”.⁸

Se entendía de este modo que el principio de igualdad tributaria del artículo 31 de la CE comprende el principio general de igualdad ante la ley y, además, incorpora una nota sobre los criterios específicos de diferenciación de la materia tributaria para entender satisfecha la igualdad real. Con este entendimiento se reconocería la posibilidad de establecer “regulaciones cuya desigualdad formal se justificara en la promoción de la igualdad material para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales, o de posición jurídica de las personas”.⁹

Por tanto, podríamos afirmar que en el ámbito tributario, el principio de igualdad puede manifestarse a través de una doble vía y, consecuentemente, con una eficacia jurídica distinta.¹⁰ Por un lado, por la exigencia de que la igualdad se constituya en principio inspirador del sistema tributario, que conlleva una inexcusable atención a los principios de la capacidad económica y la progresividad como mandato de desigualdad o de diferenciación necesario para lograr la igualdad real.¹¹ Y por otro lado, por la prohibición de discriminación injustificada ante la ley y en aplicación de ley prescrita en el artículo 14 de la CE, que goza de especial protección a través del procedimiento de recurso de amparo previsto en el artículo 53 de la CE. El contenido y alcance del principio de igualdad tributaria ha sido precisado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990 del 26 de abril, en la que se ha resumido la doctrina elaborada en los años precedentes en los siguientes axiomas:

- a) El principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que pueda considerarse discriminatoria por carecer de justificación objetiva y razonable.

⁸ Cfr. la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante STC) 27/1981, del 20 de julio, fundamento jurídico 4. Una valoración crítica de esa doctrina, véase Escribano López, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Madrid, Civitas, 1988, pp. 263 y ss.

⁹ Rodríguez Bereijo, Álvaro, “El sistema...”, *op. cit.*, p. 47, por referencia a las sentencias del Tribunal Constitucional 3/1983, fundamento jurídico 3, y 98/1985, fundamento jurídico 9.

¹⁰ Esta misma idea ya era preconizada antes de la aprobación de la Constitución por Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, pp. 377 y ss., y también en Palao Taboada, Carlos, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, octubre-diciembre de 1995, pp. 630 y 641.

¹¹ Rodríguez Bereijo, Álvaro, “El sistema...”, *op. cit.*, p. 47.

- b) El principio de igualdad exige que a iguales presupuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas.
- c) Para que las diferencias de tratamiento establecidas por el legislador resulten conformes a la Constitución, no basta con que lo sea el fin que con ellas se persiguen, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean proporcionadas a dicho fin.

2. *El principio de capacidad económica*

Por otro lado, y en lo que respecta al principio de capacidad económica o de capacidad contributiva,¹² tiene un contenido esencial que se identifica con la titularidad de medios económicos,¹³ con la posesión de una riqueza suficiente para hacer frente al pago de los tributos.¹⁴

Pero lo cierto es que, más allá de esa primera concepción intuitiva, la delimitación precisa de su significado resulta muy difícil de llevar a cabo.¹⁵ Ello es debido a la dificultad que verdaderamente entraña la formulación de su contenido preciso y concreto y, también, a que las construcciones del Tribunal Constitucional en relación con este principio no han permitido

¹² Ambas denominaciones son generalmente utilizadas como sinónimos por la doctrina española a partir de la identificación que de ellos hace el ordenamiento jurídico; Sáinz de Bujanda, Fernando, “Reflexiones sobre un sistema tributario español”, Hacienda y Derecho, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, vol. III, 1963, p. 189. Si bien la afirmación categórica de Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento tributario español*, 4a. ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 75, de que “en Derecho español no debe seguir hablándose del principio de capacidad contributiva” porque es una expresión del derecho italiano que en aquel ordenamiento puede ser diferenciada de la de capacidad económica (nota núm. 176), creemos que ha sido decisiva para que la doctrina se unificara y dejara de utilizar la expresión “capacidad contributiva”.

¹³ Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 67. El Tribunal Constitucional, en este mismo sentido, ha afirmado que el principio de capacidad económica “tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (STC 27/1981, del 20 de julio, fundamento jurídico 5).

¹⁴ Giardina, Emilio, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milán, Giuffrè, 1961, p. 434.

¹⁵ Véanse Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 422; Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 65. No hay que confundir la dificultad para delimitar el alcance del principio con la negación de su eficacia jurídica, ya que como señalara Giardina, Emilio, *op. cit.*, p. 428, “por vago e indeterminado que pueda ser el concepto, no es difícil imaginar algunas hipótesis de imposición en evidente contradicción con el principio de capacidad contributiva”, como se ha puesto de manifiesto en España, por ejemplo, en la STC 45/1989, del 20 de febrero de 1989.

todavía consolidar una doctrina tan precisa como la elaborada en relación con el principio de igualdad.¹⁶

En este mismo sentido se ha pronunciado Rodríguez Berejio al señalar que el

carácter axiomático, abstracto y elástico de los principios constitucionales tributarios, y la dificultad de precisar con exactitud su alcance o contenido indubitado, hace que sea su función negativa la que prevalezca claramente a través de la protección jurisdiccional de los Jueces y Tribunales, a quienes ha de reconocerse un amplio margen de apreciación en su función aplicativa de tales principios y singularmente a través de la tarea de depuración del ordenamiento jurídico que compete al Tribunal Constitucional.¹⁷

Sin perjuicio de lo cual es capaz de añadir que el principio de capacidad económica cumple en nuestro ordenamiento una doble función. Por una parte, se manifiesta como fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima el tributo. Y, por otra, es la medida o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos.¹⁸

En todo caso y a nuestros efectos, lo que sí podemos afirmar sin ambages es que nuestro ordenamiento jurídico configura la titularidad de riqueza como uno de los criterios a tener en cuenta a la hora de configurar el sistema tributario. Como expresamente reconoció el Alto Tribunal, la Constitución española “alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella —como lo hiciera cierta doctrina—¹⁹ el principio de justicia en materia contributiva”.²⁰

Ello determina que deban considerarse superadas las tesis que hallaban en el concepto de capacidad contributiva un criterio exclusivo para valorar la igualdad de las situaciones desde el punto de vista de la imposición.²¹ Lo

¹⁶ Birk, Dieter, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln, Peter Deubner, 1983, p. 50; Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 632.

¹⁷ Rodríguez Berejio, Álvaro, “El sistema...”, *op. cit.*, p. 23.

¹⁸ *Ibidem*, p. 43.

¹⁹ La mención tácita debe entenderse referida a los autores que consideraron la capacidad económica como causa última de la imposición y, como tal, el único criterio de valoración de la justicia tributaria. Para comprender la importancia de dichos postulados y la evolución seguida en la concepción del principio de capacidad económica, véase Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, pp. 377 y ss.

²⁰ STC 27/1981, del 20 de julio.

²¹ Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 410.

que posibilita el establecimiento de impuestos que —sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica— respondan principalmente a otros fines constitucionalmente garantizados; basta a tal efecto y como ha precisado el Tribunal Constitucional, “que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”.²²

Estas últimas afirmaciones permiten deducir que para el Tribunal Constitucional, el respeto del principio de capacidad económica es exigible, en los términos indicados, para cada una de las figuras del sistema tributario, y no sólo para todo el sistema valorado en su conjunto, como razonablemente sostenía una buena parte de la doctrina.²³ Por tanto, debe considerarse incuestionable que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), aisladamente considerado, es susceptible de enjuiciamiento por su eventual vulneración del principio de capacidad económica.²⁴ Y este enjuiciamiento no debe ser entendido sólo como una facultad, sino también como un deber, pues el IRPF es probablemente el impuesto que está llamado a reflejar en mayor medida el respeto a los principios constitucionales de justicia tributaria y particularmente al de capacidad económica tanto por su naturaleza de impuesto directo, personal y subjetivo²⁵ como por su gene-

²² STC 37/1987, del 26 de marzo, fundamento jurídico 13.

²³ Sobre el ámbito de aplicación del principio de capacidad económica, véanse Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, pp. 398 y ss.; “Los principios...”, *op. cit.*, p. 629; Calero Gallego y Navas Vázquez, estudio preliminar contenido en la traducción del libro de Moschetti, Francisco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 36; García Añoveros, Jaime, en Varios Autores, *Manual del sistema tributario español*, 2a. ed., Madrid, Civitas, 1994, p. 53. Donde se sostiene que su referencia parece hecha al sistema tributario en su conjunto más que a cada uno de los impuestos individualmente considerados. Por su parte, Cortés Domínguez, Matías, *op. cit.* p. 72, yuxtapone ambas exigencias mediante una fórmula que resulta más acorde con la doctrina constitucional al señalar que “el tributo es justo o injusto, en principio, si cumple o no cumple ese requisito. Ahora bien ...el sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los que manifiesten mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas del Estado” (en este mismo sentido, Casado Ollero, Gabriel, “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, abril-junio de 1982, pp. 198 y 219.

²⁴ Véanse, particularmente, las sentencias del Tribunal Constitucional 45/1989, del 20 de febrero, 146/1994; del 12 de mayo y 214/1994, del 14 de julio. Como señala Palao Taboada, Carlos, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 637, las sentencias relativa a impuestos sobre la renta o sobre elementos integrantes de ella “son las únicas en las que el principio de capacidad económica se contempla aisladamente, es decir, con independencia del de igualdad”.

²⁵ Sáinz de Bujanda, Fernando, “Reflexiones sobre un...”, *op. cit.*, pp. 221 y 230; Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 637.

ralidad y relevancia en la distribución de la carga tributaria, lo que sin duda va a determinar que la justicia de todo el sistema dependa en buena medida de la justicia de este impuesto.²⁶

3. *La exención del mínimo existencial*

Por fin, en lo que respecta a la exención del mínimo existencial, ésta consiste en una regla deducida directamente del principio de capacidad económica.²⁷ En efecto, este principio establece el fundamento de la imposición y, también, un parámetro de distribución de las cargas tributarias basado en la titularidad de riqueza. Por tanto, resulta evidente que se puede deducir del mismo la prohibición de someter a gravamen el primer tramo de riqueza de los sujetos que necesariamente debe ser destinado a la atención de sus necesidades básicas,²⁸ porque su inexorable afectación a la realización de gastos de todo punto indisponibles para el sujeto pasivo y que gozan de protección constitucional hace que no sea indicativo de aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.²⁹

Se trata pues de una máxima de justicia en materia tributaria que exige anteponer las necesidades económicas básicas del individuo a las del Estado, y que ya fue elaborada por los estudiosos, teólogos y políticos de la Edad Media, mediante el conocido axioma *primum vivere, deinde tributum solvere*.³⁰ Su formulación actual tiene lugar a través del reconocimiento de una regla constitucional, deducida del principio de capacidad económica, que prohíbe

²⁶ Agulló Agüero, Antonia, “Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, enero-marzo de 1983, p. 24; Calero Gallego y Navas Vázquez, *op. cit.*, p. 36.

²⁷ Véanse Giardina, Emilio, *op. cit.*, p. 437; Sáinz de Bujanda, Fernando, “Reflexiones sobre un...”, *op. cit.*, pp. 207 y 240; Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 69; Birk, Dieter, *op. cit.*, p. 55; Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Tecnos, 1988, p. 25. Ciertamente, esta circunstancia puede llevar a pensar que hubiera sido más correcto estudiar esta regla en el mismo apartado dedicado al estudio del principio de capacidad económica, aunque compartimos ese juicio, hemos decidido tratarlo separadamente por considerar que ello puede reportar alguna ventaja en la claridad expositiva, por ser el elemento nuclear de nuestra argumentación, y por entender que esta segunda opción podría facilitar la comprensión de todo el trabajo.

²⁸ Como señalara Birk, Dieter, *op. cit.*, p. 55, “la capacidad económica (como aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) comienza a partir del mínimo existencial”. Véase Tipke, Klaus, *op. cit.*, p. 683.

²⁹ Casado Ollero, Gabriel, *Die Steuerrechts...*, *cit.*, pp. 191 y ss.

³⁰ Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 70.

someter a gravamen la riqueza destinada a la satisfacción de las necesidades elementales del individuo.³¹

Pero más que la cuestión del reconocimiento o justificación de esta regla, que nunca planteó problemas, lo que debe ser objeto principal de nuestra atención es la determinación de su amplitud. Y ello porque cabe seguir en este punto, al menos, tres posiciones distintas: a) la que postula la exención de esa riqueza por significar la retribución del capital humano;³² b) la que se fundamenta en la primacía de las necesidades elementales del individuo frente a cualesquiera otras y por tanto, considera que el mínimo existencial hace referencia a los gastos destinados a la atención de las necesidades vitales,³³ y c) la que reivindica que sólo debe ser objeto de gravamen la renta disponible del sujeto pasivo, y el mínimo existencial debe comprender todos los gastos que le fueran exigibles al individuo por su estatus social en virtud de lo dispuesto en el Código Civil.³⁴

En nuestra opinión, y en correspondencia con la argumentación planteada hasta ahora, la primera de las tesis mencionadas debe ser rechazada ya que creemos que el fundamento de la exención del mínimo existencial

³¹ Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 70. Como sostiene Lozano Serrano, Carmelo, *op. cit.*, p. 24, “siendo, por tanto, indispensable que el objeto del tributo exprese no sólo la aptitud genérica para contribuir sino también la aptitud específica para soportar la carga tributaria, es una consecuencia casi evidente que en los supuestos en que no existe dicha capacidad contributiva se exima de tributar. A ello responden los mínimos exentos, cuya legitimidad está fuera de toda duda, en cuanto suponen la ausencia del criterio rector y justificador de la tributación”.

³² Esta tesis se contiene en Giardina, Emilio, *op. cit.*, pp. 213 y 216, en lo que denomina el autor italiano “la explicación objetiva del mínimo existencial”, que no considera excluyente, sino más bien complementaria, de la correspondiente “explicación subjetiva del mínimo existencial”. Si bien es cierto que a través de la explicación objetiva justifica también la exención de gastos médicos por ser “de conservación y reintegración del capital humano”, y los de formación de los hijos, por estar destinados a “asegurar la integridad de la fuente productiva en el curso del tiempo por medio de la formación de un nuevo capital personal” (p. 222).

³³ Aunque no lo dice expresamente, esta parece ser la tesis acogida por Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 71.

³⁴ Véanse Vogel, Klaus, “Consideraciones sobre la obligación de manutención en el impuesto sobre la renta”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, p. 407; “Los gastos ineludibles en la tributación de la unidad familiar”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 99, 1986, p. 311; Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985; *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht)*, Köln, Dr. Otto Schmidt KG, 1988, pp. 195 y ss. En la doctrina española también parecen adherirse a esta idea Casado Ollero, Gabriel, *op. cit.*, p. 192 y Martínez Lago, Miguel Ángel, “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987, p. 427.

reside en el principio de capacidad económica que exige y al mismo tiempo justifica, la no tributación de la cantidad destinada a la atención de las necesidades vitales del contribuyente y su familia, con independencia de su fuente de procedencia. Es cierto, y así lo ha reconocido explícitamente el Tribunal Constitucional,³⁵ que el legislador puede establecer tratamientos más beneficiosos para determinados tipos de renta. Pero ese tipo de decisiones que resultaran constitucionalmente admisibles siempre que la consecuencia jurídica resultante fuera adecuada y proporcionada al fin perseguido³⁶ constituyen una manifestación de la libertad de configuración del legislador y por tanto, se encuentran en una esfera de protección jurídica distinta de la preservación de gravamen del mínimo existencial.³⁷

También, la tesis que propone incluir bajo la protección del mínimo existencial todos los gastos derivados de la obligación de alimentos del derecho civil —en lo que se ha denominado *mínimo existencial socio-cultural*—³⁸ creemos que debe ser descartada. Y ello porque, en nuestra opinión, identifica dos ámbitos del derecho perfectamente delimitados que protegen intereses igualmente diferenciados.³⁹

Lo que expresándose de forma más directa podría decirse que existe una cierta prelación entre los distintos fines que un sujeto puede o debe dar a sus bienes y derechos: primero debe atender las necesidades vitales suyas y de los sujetos que se encuentran bajo su protección; después, con el excedente, contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de forma proporcionada a su riqueza, y en tercer lugar, con la cantidad restante, debería mejorar la prestación de alimentos que —según establece el artículo 146 del CC— debe satisfacer en cuantía proporcionada al caudal o medios de quien los da y a las necesidades de quien los recibe.

Por tanto, creemos que el mínimo existencial cuya exención garantiza nuestra Constitución es, única y exclusivamente, el constituido por la canti-

³⁵ STC 214/1994, del 14 de julio.

³⁶ STC 76/1990, del 26 de abril.

³⁷ Sobre la deducción de la cuota por rendimientos del trabajo personal, véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, del 12 de mayo, fundamento jurídico 3.

³⁸ Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *op. cit.*, p. 196, fundamenta su teoría en el artículo 1o., de GG (en el que se reconoce el derecho a una vida digna), en relación con el principio de Estado social. También Moschetti parece aproximarse a esta idea, al afirmar que “el mínimo no es el mínimo vital, sino el mínimo para una existencia digna y libre” (Moschetti, Francesco, *op. cit.*, p. 269).

³⁹ Ramallo Massanet, Juan, “Derecho fiscal frente a derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de la Universidad de Madrid*, Madrid, núm. 46, 1973, pp. 19-25.

dad necesaria para la subsistencia del individuo y su grupo familiar,⁴⁰ y que sólo a partir de ese límite existe aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.⁴¹ Y hablamos de la necesidad de valorar acumuladamente el mínimo existencial del individuo y del grupo familiar que se encuentra bajo su protección porque, pese a que pudiera resultar sorprendente, la mayoría de los estudios españoles sobre la exención del mínimo existencial no suelen hacer alusión a los gastos derivados de la manutención de la familia.⁴² Imaginamos que ello se justifica en el entendimiento de que las necesidades básicas del individuo incluyen, en todo caso y sin necesidad de mención expresa, las de manutención de la familia, que resultan inevitables incluso desde el punto de vista jurídico.⁴³ Sin embargo, consideramos oportuno subrayar que las necesidades familiares forman parte del mínimo existencial del contribuyente, en tanto está legalmente obligado a su cobertura.

Una vez llegados a este punto de reconocimiento de un mandato constitucional, en virtud del cual el mínimo existencial debe quedar exento, lo más difícil para la doctrina ha sido siempre extraer consecuencias jurídicas

⁴⁰ Aquí entendemos que se incluyen todos aquellos gastos que son ciertamente inevitables —en lo que, en términos económicos, podría definirse como gastos derivados de consumos, cuya curva de demanda es totalmente rígida—, como los de alimentación y vivienda básica o los derivados de enfermedad o accidente (Tipke, K. Klaus, *Die Steerverkehrs...*, *cit.*, p. 701).

⁴¹ El incremento de esa cuantía es una potestad del legislador que, como sostiene Martín Delgado, dependerá del ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico (Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 69).

⁴² Es una excepción, Martínez Lago, Miguel Ángel, *op. cit.*, p. 427. En la doctrina extranjera puede verse, reconociendo explícitamente la extensión del mínimo existencial, a todos los sujetos a los que el obligado tributario tiene obligación de mantener, Giardina, E., Emilio, *op. cit.*, pp. 212 y 218; Moschetti, Francesco, *op. cit.*, p. 265; Tipke, Klaus, *Die Steerverkehrs...*, *cit.*, p. 693.

⁴³ Véanse artículos 142 y ss. del Código Civil, y artículos 226 y ss. del nuevo Código Penal. La necesidad de incluir los gastos familiares en cualquier valoración de la capacidad económica de los sujetos se advierte con claridad en la contestación dada en 1961 por el profesor Sáinz de Bujanda a un periodista cuando fue requerido para que enjuiciara la vigencia del principio de capacidad económica en el sistema fiscal español, y respondió que, dando por supuesto que la aplicación del principio “exige que se proceda a la discriminación cualitativa y cuantitativa de las rentas, y a una consideración de las circunstancias personales del contribuyente, descubrimos su presencia, dentro de nuestros impuestos, en el régimen de los mínimos imposables, en las deducciones por cargas familiares y en las bonificaciones a las familias numerosas, en la estructura de las escalas, en las desgravaciones de las rentas de trabajo y en la imposición reforzada de los consumos de lujo” (*cf.*: Sáinz de Bujanda, F., Fernando, “Principios y métodos de elaboración de la legislación en España”, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, vol. II, p. 487).

directas del eventual incumplimiento de dicho mandato. Y ello porque una vez reconocida la existencia de una regla imperativa que obliga al legislador a no someter a un gravamen una determinada cantidad, la falta de criterios jurídicamente aceptados para determinar esa cuantía frustraba cualquier intento de controlar el cumplimiento de dicha regla por parte del legislador. Esto es, pese a que todos los operadores jurídicos coincidían en señalar la necesidad de preservar de gravamen el mínimo existencial, al no establecerse un criterio de cuantificación jurídicamente válido, resultaba imposible comprobar si ese mandato constitucional era cumplido o no.⁴⁴

No obstante, la situación ha cambiado desde que el Tribunal Constitucional alemán ha puesto de manifiesto cómo puede llevarse a cabo dicha medición y ha establecido parámetros válidos para realizar el control de constitucionalidad del ordenamiento tributario. Se trata de una jurisprudencia iniciada en 1990 y continuada en los años siguientes, que ha obligado de forma directa al legislador a eximir de gravamen la renta destinada inexorablemente destinada a la protección de la familia.⁴⁵

III. LA PROTECCIÓN DEL MÍNIMO EXISTENCIAL FAMILIAR EN LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ALEMÁN

Como es sabido, la Constitución alemana de 1949 no contiene ninguna referencia expresa a los llamados *principios de justicia tributaria*, por lo que éstos han tenido que ser deducidos por los operadores jurídicos a través de una interesante actividad académica y jurisprudencial. Y como resultado de dicha actividad existen en la actualidad avanzadas construcciones sobre el principio

⁴⁴ Se ponía así de manifiesto que, como afirmara Sáinz de Bujanda, Fernando, “Reflexiones sobre un...”, *op. cit.*, p. 185, en relación con el principio de capacidad económica, no se debe confundir la relevancia jurídica del precepto con su eficacia operativa, por lo que admitida la primera debemos intentar precisar la segunda.

⁴⁵ Esta interpretación del Tribunal Constitucional alemán contradice abiertamente la tesis del Tribunal Constitucional italiano, que según recoge Moschetti, Francesco, *op. cit.*, p. 270, sostenía que la cuantificación del mínimo exento constituye una valoración discrecional confiada a la competencia y responsabilidad del legislador y, como tal, no es susceptible de revisión. Si bien hay que reconocer que el autor italiano, al tiempo que rechaza esa argumentación, señala como eventual fundamento de la misma, el que tuviera lugar en un enjuiciamiento de constitucionalidad realizado exclusivamente desde la perspectiva del principio de igualdad, y sin tomar en consideración los principios de capacidad económica y derecho a una existencia digna, como en opinión de este autor hubiera sido más oportuno.

de capacidad económica,⁴⁶ deducido a partir del de igualdad general⁴⁷ y también sobre la protección tributaria del mínimo existencial.⁴⁸

Por lo que se refiere a las construcciones dogmáticas sobre esta última materia, nos interesa la doctrina contenida en las sentencias del Tribunal Constitucional alemán del 29 de mayo y 12 de junio de 1990,⁴⁹ por un lado, y del 10 de noviembre de 1998 por otro. Las sentencias de 1990 resultan especialmente relevantes porque, además de reconocer la exigencia constitucional de preservar de gravamen la renta destinada inexorablemente a satisfacer las necesidades básicas de la familia,⁵⁰ establecen criterios jurídicos de cuantificación que deberán ser utilizados para controlar el cumplimiento, por parte del legislador, de las exigencias constitucionales en esta materia. Y las sentencias de 1998 son especialmente relevantes porque consideran que el mínimo existencial no se limita al soportado en la atención de las necesidades básicas, sino que también incluye otros gastos de los padres en la formación y educación de sus hijos.

1. *Las sentencias de 29 de mayo y 12 de junio de 1990*⁵¹

Las dos sentencias del Tribunal Constitucional alemán están motivadas por la presentación de sendos recursos contra la minoración de las “com-

⁴⁶ Con ello se viene a constatar que, como afirmaba Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 416, “la alusión a la capacidad contributiva puede desaparecer de los textos constitucionales sin que ello suponga merma alguna ni en los límites a las leyes tributarias, ni en la precisión y determinación con que éstos se formulan técnicamente”.

⁴⁷ Véanse en la doctrina, Birk, Dieter, *op. cit.*; en la jurisprudencia las sentencias: BVerfGE 61, 319, 343, 66, 214, 222 y ss., 67, 290, 297, 68, 143, 152 y ss., 72, 200, 260, 74, 182, 200.

⁴⁸ Lehner, Moris, *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht*, Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1993.

⁴⁹ BVerfGE 82, 60 y BVerfGE 82, 188, de las que existe una traducción al castellano publicada: García Frías, A., “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 3, 1994, pp. 17-57.

⁵⁰ Con ese reconocimiento, el Tribunal Constitucional asumía la reivindicación pertinaz de la doctrina, especialmente por Vogel, como reconoce sin ambages Lang, Joachim, “Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimum im Steuer und Kindergeld. Zu den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 25.5.1990 und vom 12.6.1990”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, 1990, p. 332.

⁵¹ Un estudio exhaustivo de esas sentencias y de su repercusión en el derecho español, véase Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996.

pensaciones de cargas por hijos” (*Kinderlastenausgleich*)⁵² regulada en la Ley Anexa Presupuestaria de 1983.⁵³ Esa compensación de cargas por hijos era una subvención percibida por quienes tenían hijos a su cargo, y su cuantía disminuyó en 1983 como consecuencia del restablecimiento de una exención por la tenencia de hijos, de tal modo que los dos mecanismos de compensación actuaban conjuntamente en la protección de la familia.

En ese contexto, el Tribunal Constitucional inicia su argumentación destacando que existe un mandato constitucional que impone al Estado “dejar exentas las rentas del sujeto pasivo en la medida en que éstas sean necesarias para garantizar las condiciones de vida mínimas de una vida humana digna”.⁵⁴ Este mandato constitucional lo deduce el Tribunal, siguiendo una línea jurisprudencial precedente⁵⁵ del derecho fundamental a la dignidad contenido en el artículo 1o. de la GG,⁵⁶ en conexión con el principio de Estado social del artículo 20.1 de la GG.⁵⁷

Y la fuerza de esta declaración todavía queda más enfatizada a través de argumentos de lógica jurídica en el campo de la unidad esencial del derecho financiero,⁵⁸ mediante los que se afirma que del mismo modo que el Estado está obligado —según estas normas constitucionales— a garantizar a los ciudadanos sin recursos condiciones mínimas de vida digna a través de la concesión de subvenciones sociales, no se puede sustraer a los ciudadanos dicha cantidad de renta por sí mismos obtenida, en la medida en que ésta

⁵² Con esta expresión se hace referencia al sistema de compensación de las cargas económicas derivadas del cuidado de los hijos, y comprende tanto a las subvenciones directas como a los beneficios fiscales.

⁵³ Haushaltsbegleitgesetz 1983, 20 de diciembre de 1982, BGBl I, p. 1857.

⁵⁴ Literalmente dice: “Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Beurteilung ist der Grundsatz, daß der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muß, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird”, BVerfGE 82, 60, p. 85, BVerfGE 82, 198, pp. 206 y 207.

⁵⁵ Fundamentalmente, las sentencias del 18 de junio de 1975 y del 21 de junio de 1977 (Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *op. cit.*, p. 427).

⁵⁶ Artículo 1o. de la GG. “1. La dignidad del hombre es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público. 2. El pueblo alemán se identifica, por tanto, con los inviolables e inalienables derechos del hombre como fundamento de toda comunidad humana, de la paz y de la justicia en el mundo. 3. Los siguientes derechos fundamentales vinculan a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial a título de derecho directamente aplicable”. Esta conexión entre la exención del mínimo existencial y el derecho a una existencia digna y libre, es mantenida también por Moschetti, Francesco, *op. cit.*, p. 269.

⁵⁷ Artículo 20.1 de la GG, “la República Federal Alemana es un estado federal, democrático y social”.

⁵⁸ Sobre la unidad esencial del derecho financiero, véase Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Introducción al estudio del derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976, pp. 70 y ss.

constituye el mínimo existencial.⁵⁹ Se trataría, parafraseando al profesor Lang, del reconocimiento de la “autonomía financiera de la familia” como una condición elemental de la libertad y la igualdad en el orden social.⁶⁰

Ahora bien, una vez asentadas las anteriores premisas, el Tribunal no impone el modo en que debe garantizarse la suficiencia económica para llevar una vida digna, y por ello, reconoce la libertad de configuración del legislador para configurar el sistema de compensación de gastos derivados de la manutención de la familia, bien a través de instituciones del derecho tributario, del derecho social, o por medio de una combinación de ambas⁶¹ —tal y como había reconocido expresamente en las sentencias de 23 de noviembre de 1976 y 3 de noviembre de 1982—,⁶² ya que en su opinión, las subvenciones pueden cumplir una función social equivalente a los beneficios fiscales.⁶³

⁵⁹ BVerfGE 82, 60, p. 85. Esta misma idea ya se contenía en Birk, Dieter, “Verfassungsrechtliche...”, *op. cit.*, p. 116; en la doctrina española, Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, pp. 71 y ss., también ha postulado la necesidad de valorar conjuntamente la justicia en el ingreso y en el gasto para cuantificar correctamente el mínimo existencial.

⁶⁰ Lang, Joachim, *op. cit.*, nota 50, p. 233. Idea que es desarrollada por este mismo autor, quien afirma que la autonomía financiera de la familia tiene que ser tutelada por el Estado para posibilitar el desarrollo de la personalidad familiar, con lo que el Estado de libertades se diferencia del Estado socialista en que no hace depender a las familias de su ayuda, con estas afirmaciones pretende rebatir a Czub, Hans-Joachim, *Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auflegung steuerlichen Lasten. Die Zweckmäßige Gestaltung der Sozialhilfe, der steuerlichen Grundfreibeträge und des Kinderlastenausgleichs*, Berlín, 1982, pp. 58 y ss., según el cual el Estado sí podría gravar el mínimo existencial si luego le compensase a través de prestaciones sociales (véase Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *op. cit.*, p. 429).

⁶¹ Si bien queda claro que, como sostiene Lang, Joachim, “Verfassungsrechtliche...”, *op. cit.*, p. 238, “el legislador no tiene ninguna disponibilidad en tanto que está obligado a asegurar un resultado: las condiciones de vida mínimas para una vida digna”. Lo cual, en opinión de este mismo autor, como mejor se podría conseguir es a través de un sistema de *splitting* real (*Realsplitting-Lösung*) que incluyera el número de hijos en el coeficiente divisor de la renta (Lang, J., *Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes*, Köln, Otto Schmidt KG, 1985). Adviértase que este axioma también ha sido proclamado por el Tribunal Constitucional español, en la Sentencia 214/1994, del 14 de julio (fundamento jurídico 7), donde ha sostenido que “el legislador goza de libertad para articular las medidas que supongan ayudar a las familias mediante beneficios tributarios, mediante prestaciones sociales o mediante un sistema dual que combine ambas técnicas”.

⁶² Lang, J., “Tributación familiar”, *op. cit.*, p. 409.

⁶³ Recogido en BVerfGE 82, 60, p. 85, aparece con mayor claridad en BVerfGE 82, 198, p. 207, pues fundamenta la inconstitucionalidad del sistema por constatar que la “subvención familiar por hijos” y el “mínimo exento por hijos” alcanzan globalmente una cantidad “manifiestamente insuficiente en la mayor parte de los supuestos para tener en cuenta la minoración de capacidad económica de los sujetos pasivos con niños por valor del mínimo existencial de los hijos”.

Sin embargo, esta última afirmación fue objeto de crítica por buena parte de la doctrina.⁶⁴ En efecto, el argumento principal utilizado para criticar esta tesis es que en el cálculo realizado hay que utilizar tipos impositivos determinados que impiden la generalización de los resultados.⁶⁵ Además, la “cantidad exenta por hijos” no debe ser un beneficio sobre la tarifa ni tampoco otro comparable a la “subvención familiar por hijos”, sino que se trata de una norma de exigencia constitucional para la medición de la capacidad económica que debe tener reflejo en las reglas de configuración de la base imponible normativa;⁶⁶ lo que en su interpretación más extrema lleva a algunos autores a considerar que la única fórmula constitucionalmente correcta consiste en establecer un *splitting* que tomara en consideración el número total de miembros de la familia (*Realsplitting-Lösung*), por ser la fórmula que mejor satisface el principio de gravamen individual y, además, permite concretar mejor el mínimo existencial socio-cultural correspondiente a cada miembro de la familia.⁶⁷

Por nuestra parte, debemos sumarnos a las críticas formuladas al fundamento comentado de la sentencia, pues estamos convencidos —como más adelante expondremos con mayor detalle— de que no es irrelevante la decisión sobre el instrumento jurídico utilizado para compensar los diversos gastos en que incurren los sujetos pasivos del impuesto. Además, en este caso, por tratarse de gastos que necesariamente deben ser considerados por el legislador para atenuar la intensidad con que los sujetos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, creemos que deberían tener su correspondiente reflejo en la base imponible, por ser esta técnica normativa la más neutral a estos efectos, y, además, la más transparente, lo que permitiría contrastar con mayor facilidad la cobertura real que supone en la compensación de los gastos soportados por los sujetos pasivos.

En relación con el alcance subjetivo del mínimo existencial, el Tribunal Constitucional alemán proclama que la porción de renta necesaria para llevar una vida digna, y que por este motivo debe quedar exenta, no debe

⁶⁴ A pesar de ello, el sistema aplicable a partir de 1996 ha establecido un sistema de opción (*Optionsmodell*) que permite a los sujetos pasivos decidir si prefieren una *Kinderfreibetrag* por importe de 6.264 marcos (6.912 marcos a partir de 1997) o una *Kindergeld* (por una cuantía mensual de 200 DM por el primer y segundo hijo, 300 marcos por el tercero, y 350 por el cuarto y siguientes), véase Wosnitza, Michael, “Die Besteuerung von Ehegatten und Familien. Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplitting”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 2, 1996, pp. 134 y ss.

⁶⁵ Pezzer, Heinz-Jürgen, “Familienbesteuerung und Grundgesetz”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 3, 1994, p. 222 y ss., Lang, Joachim, “Verfassungsrechtliche...”, *op. cit.*, p. 340.

⁶⁶ Tipke, Klaus, *Die Steuerrechts....*, *cit.*, p. 687.

⁶⁷ Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *op. cit.*, p. 201.

ser determinada por referencia exclusiva a los gastos necesarios para la manutención del sujeto pasivo, sino que debe también comprender los gastos de todos los miembros de su familia que se encuentran bajo su protección.⁶⁸

Nuevamente, apela a la inexorable conexión entre ingresos y gastos para defender esta idea, pues sostiene que debe preservarse el mínimo existencial para toda la familia incluso en el caso de que sólo ciertos miembros de la familia obtengan rentas y las destinen a la manutención de los otros miembros de la familia, porque también en este supuesto, si el Estado sustrajera del sujeto pasivo los medios para la protección de la familia, debería por sí mismo asumir la protección de los miembros de la familia en la misma medida y a consecuencia de su obligación constitucional derivada del principio de Estado social. Si la Constitución garantiza la protección del ciudadano, “sería inconsecuente que el mismo Estado garante, a través de la imposición, le retirara a éste, total o parcialmente, los recursos necesarios para la subsistencia, pues en tal caso debería él mismo asumir la protección de sus necesidades”.⁶⁹

Y añade otra idea interesante en este punto, al afirmar que también los sujetos pasivos que obtienen rentas por cuantía superior al mínimo existencial tienen, asimismo, derecho a que les sea reconocida como exenta dicha porción de renta,⁷⁰ pues también ellos han destinado esa cantidad a atender las necesidades básicas de la familia y, por tanto, no reconocer ese derecho supondría que “las familias con obligación de mantenimiento de los hijos sufrieran un agravio comparativo frente a otras familias, frente a matrimonios sin hijos, y también frente a solteros sin hijos”.⁷¹ Esto es que la cantidad que integra el mínimo existencial quede exenta para todos los sujetos, incluso para aquellos cuyo nivel elevado de ingresos les sitúa en la parte más alta de la escala de gravamen.⁷²

⁶⁸ Sobre el concepto jurídico-tributario de familia, véase Lingemann, Wolfgang, *Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung*, Berlín, Duncker & Humblot, 1994.

⁶⁹ BVerfG 82, 60, p. 86.

⁷⁰ La idea de que también los ricos tienen derecho a que una parte de sus ingresos quede exenta por estar destinada al mínimo existencial, y no ser por tanto indicativa de capacidad económica era ya defendida por Tipke, Klaus, *Die Steuerrechts...*, cit., p. 684.

⁷¹ BVerfGE 82, 60, p. 86.

⁷² Es importante destacar que el BVerfG declaró que la protección del mínimo existencial sólo es constitucionalmente exigible respecto de aquellos sujetos, cuya renta queda por debajo de ese límite, por entender que la única exigencia constitucional es que los ciudadanos mantengan intacto su mínimo existencial después de haber pagado los impuestos, por lo que la exención del mínimo existencial no permitiría deducir derechos directos para todos los ciudadanos, sino sólo para los que tuvieran una capacidad económica inferior al mínimo existencial. Sin embargo, este pronunciamiento debe considerarse como un jalón excepcio-

Para asegurar el cumplimiento de dichos principios, el Tribunal Constitucional da un paso decisivo en el tratamiento de estas cuestiones y —sobrepasando posiblemente los límites de su función jurisdiccional como legislador negativo—⁷³ establece criterios jurídicos de cuantificación del mínimo existencial que permiten valorar si el legislador ha atendido convenientemente el mandato constitucional que impone preservar de gravamen dicha cantidad.⁷⁴

Así, por una parte y en lo que se refiere a la exención del mínimo existencial del sujeto pasivo, deja claro que su cuantía debe ser igual o mayor que las prestaciones sociales reconocidas por el legislador para quienes carecen de recursos.⁷⁵

Por otra parte, respecto de la cuantía de ese mínimo existencial cuando el sujeto pasivo tiene hijos a su cargo, el Tribunal reconoce que su determinación plantea mayores dificultades que la anterior.⁷⁶

En todo caso, consciente de las ventajas que se derivan del establecimiento de parámetros que permitan su enjuiciamiento y eviten las especulaciones carentes de fundamento objetivo, afirma que para la cuantificación

nal de una línea doctrinal que, iniciada en las sentencias comentadas de 1990, ha sido confirmada en posteriores sentencias, como la del 26 de enero de 1994, la del 22 de junio de 1995 o la del 10 de noviembre de 1998 (con relación en la sentencia del 25 de septiembre de 1992, véase Schemmel, Lothar, “Das Einkommensteuerliche Existenzminimum: Berücksichtigung der Menschenwürde im Steuerrecht oder politisch gestaltbare Steuervergünstigung?”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1993, pp. 70 y ss.

⁷³ Sobre la función del Tribunal Constitucional y el carácter de fuente del derecho de sus declaraciones, véase Rubio Llorente, F., “La jurisdicción constitucional como forma de creación del derecho”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 8, núm. 22, enero-abril de 1988.

⁷⁴ Respecto de esta posibilidad, Moschetti, Francesco, *op. cit.*, p. 270, había afirmado con toda lógica que al juez constitucional “le está vedado, por supuesto, fijar por sí mismo la cuantía que se considera suficiente con carácter general y abstracto, pero no le está impedido apreciar la suficiencia cuando sea evidente para cualquiera”.

⁷⁵ BVerfGE 82, 60, p. 94. Esta solución ya fue propuesta por Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *op. cit.*, p. 434, basándose en las formulaciones realizadas por CZUB, Hans-Joachim, “Verfassungsrechtliche...”, *op. cit.*, pp. 122 y ss.

⁷⁶ Ya en el *Gutachten zur Reform der direkten Steuern in der Bundesrepublik Deutschland vom 11-2-1967*, citado por Vogel, Klaus, “Consideraciones sobre...”, *op. cit.*, se ponía de manifiesto la dificultad que entraña cuantificar las atenciones indisponibles que debe atender la familia, al tiempo que se expresaban unos parámetros indicativos del incremento de gasto que suponía el tamaño del grupo familiar. Así, se ponía de manifiesto que, tomando como valor de referencia el nivel de gasto imprescindible de un soltero, el correspondiente a un matrimonio equivalía a 1'8 veces aquél, y que las necesidades de un niño oscilaban entre el 0'3 y el 0'9, partiendo de esas cifras, y aceptando que el consumo promedio de un niño es de 0'6, se llega a la conclusión de que un matrimonio con dos hijos necesita para sus gastos ineludibles tres veces más dinero que un soltero.

del mínimo existencial de los hijos es posible basarse en valores calculados estadísticamente, o también en la cuantía que las normas establecen para los pagos de atención a sus necesidades.⁷⁷

El Tribunal Constitucional alemán declara inconstitucional la ley enjuiciada y justifica su fallo en la violación del principio de igualdad general (*Allgemeine Gleichsatz*). Entiende que dicho principio es vulnerado cuando el Estado trata de forma diferente a grupos de sujetos, sin que haya diferencias entre ambos de tal naturaleza que pudieran justificar este desigual trato,⁷⁸ de lo que deriva que “la imposición deba estar ajustada a la capacidad económica”.⁷⁹

En su argumentación, el Tribunal utiliza parcialmente los argumentos esgrimidos por Tipke y Lang⁸⁰ en su reivindicación del concepto de “renta disponible” frente al de “renta neta” que utiliza la Ley del Impuesto,⁸¹ constatando en este sentido que los gastos de manutención de los hijos no son de libre disposición y, por tanto, la parte de la renta dedicada a su atención debe quedar excluida del concepto de renta sometida a gravamen, en tanto no es indicativa de capacidad económica.

⁷⁷ BVerfGE 82, 60, p. 94. Se viene así a estimar, con matices, la pretensión de Vogel, Klaus, “Consideraciones sobre...”, *op. cit.*, p. 406, quien después de argumentar la necesidad de considerar los gastos de manutención de los hijos en el Impuesto sobre la Renta, manifestaba que “una normativa que pretenda ignorar los gastos de manutención que superan el subsidio percibido por los hijos, que trata a los padres —casados y solteros— de igual forma que a los que no tienen hijos, una regulación así, en suma, es posible que se mantenga dentro del ámbito de la discrecionalidad del legislador; pero, desde luego, no se corresponde con las exigencias de justicia fiscal... Sería, por todo ello, necesario ir más allá del simple subsidio para los hijos y establecer una exención al nivel, por lo menos, de los gastos medios de manutención”.

⁷⁸ BVerfGE 82, 60, p. 86. Adviértase la similitud entre esta declaración y la contenida en la STC 76/1990, del 26 de abril.

⁷⁹ BVerfGE 82, 60, p. 86. Esta declaración se justifica porque, como decíamos antes, la Constitución alemana no recoge expresamente los principios de justicia tributaria, ni consecuentemente menciona el de capacidad económica.

⁸⁰ Tipke y Lang, *Steuerrecht: Ein systematischer Grundriß*, 12a. ed., Köln, Otto Schmidt KG, 1989, pp. 199 y ss.; Lang, Joachim, *Die einfache und gerechte Einkommensteuer: Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform*, Köln, Otto Schmidt KG, 1987, pp. 38 y ss.; Lang, Joachim, “Verfassungsrechtliche...”, *op. cit.*, especialmente pp. 341 y ss., donde se lleva a cabo un análisis de la importancia del concepto de renta —patrimonial, consumible o disponible— asumido por el legislador.

⁸¹ Este concepto se basa en la capacidad económica objetiva, mientras que la capacidad económica subjetiva toma en cuenta los gastos de mantenimiento necesarios para el contribuyente, para sí y su familia, que hay que cubrir inevitablemente y que no son disponibles para el pago de impuestos (*cf.* Bredt, V., *Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, ein Beitrag zur Systematik und Reform der direkten Steuern in Preussen und im Reiche*, 1912, pp. 91 y ss., citado por Lang, J., *Tributación familiar...*, *op. cit.*, p. 410.

Por ello, señala el Tribunal Constitucional que el Estado no debe colocar a un mismo nivel a los hijos y a la satisfacción de las necesidades privadas; en consecuencia, no debe tratar de igual manera los medios indispensables para la subsistencia de los hijos que los medios necesarios para la satisfacción de cualesquiera necesidades. “El Estado debe ser respetuoso con la decisión de los padres en favor de los hijos, y no puede hacer una comparación en Derecho Tributario entre la «evitabilidad de hijos» de igual manera que se refiere a la evitabilidad de diversos gastos de la vida”.⁸²

Finalmente, el Tribunal Constitucional reitera que un sistema tributario que somete a gravamen la renta destinada a la manutención de los hijos es contrario a dicho principio, pues “en tanto la renta de la familia es necesaria para garantizar las condiciones de vida imprescindibles de una vida digna, no está disponible (con independencia del status de la familia), y no puede ser valorada como índice de capacidad económica”.⁸³

2. *Las sentencias de 10 de noviembre de 1998*⁸⁴

El Tribunal Constitucional alemán dictó el 10 de noviembre de 1998 cuatro nuevas sentencias sobre el mínimo existencial.⁸⁵ Las tres primeras declararon la necesidad de que el mínimo existencial correspondiente a los hijos produzca en todo caso el mismo efecto sobre la determinación de la renta gravada, con independencia del tipo marginal aplicable al contribuyente. La cuarta y última de las sentencias citadas sostuvo que las necesidades de custodia de los hijos deben tenerse en cuenta para el cálculo del mínimo existencial familiar, con independencia de que los padres estén o no casados y de que trabajen o no fuera de casa. Además, el Tribunal Constitucional afirmaba en esta última sentencia que los gastos derivados de la formación de los hijos también deben ser considerados para la cuantificación del míni-

⁸² BVerfGE 82, 60, p. 87.

⁸³ BVerfGE 82, 60, pp. 87 y 88.

⁸⁴ Un estudio exhaustivo de esas sentencias, véase Herrera Molina, Pedro Manuel y Marín-Barnuevo Fabo, Diego, “Nuevas perspectivas sobre el mínimo exento familiar en la jurisprudencia constitucional alemana”, *Revista Impuestos*, núm. 20, octubre de 1999, pp. 27 y ss.

⁸⁵ Para simplificar la exposición vamos a prescindir del sistema de citas alemán y, en adelante, llamaremos primera, segunda, tercera y cuarta sentencia del 10 de noviembre de 1998 a las siguientes: primera, procedente del asunto 2 BvL 42/93; segunda, procedente del asunto 2 BvR 1220/93; tercera, procedente de los asuntos acumulados 2 BvR 1852/97 y 2 BvR 1853/97 y cuarta, procedente de los asuntos acumulados 2BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91 y 2 BvR 980/91.

mo existencial. Finalmente, en una declaración atrevida que ha sido objeto de importantes críticas, el Tribunal establecía un régimen jurídico subsidiario aplicable en el caso de que el legislador no hubiera regulado debidamente el mínimo existencial en los plazos marcados en la propia sentencia.

Respecto a la cuantificación del mínimo existencial, el Tribunal reiteró en estas sentencias la misma doctrina contenida en las sentencias de 1990: que el mínimo existencial exento no puede ser inferior a la cuantía que el Estado debe garantizar a una persona necesitada mediante ayudas sociales. Por tanto, el límite inferior del mínimo existencial se concreta en la cuantía de las prestaciones sociales establecidas para garantizar una vida digna en el ámbito del Estado social, pues, como parece lógico, el legislador debe dejar libre de tributación la cantidad que —a través de los recursos públicos— pone a disposición de las personas necesitadas para la satisfacción de sus necesidades existenciales.⁸⁶ Pero en caso de que existan varios hijos, el cálculo de sus necesidades vitales no debe realizarse multiplicando el importe individual de la prestación por el número de hijos, sino atendiendo a las mayores necesidades concretas que origina cada uno de ellos.⁸⁷

Sin embargo, la principal novedad introducida en estas sentencias es que consideran que el mínimo existencial de los hijos debe contemplar algo más que sus necesidades materiales básicas, ya que los sujetos pasivos con hijos tienen menos capacidad económica que los que no tienen hijos, a causa de la pérdida de capacidad de trabajo y/o de pago que ellos les ocasiona.⁸⁸ Por ello, el mínimo existencial debe incluir una compensación por los gastos de custodia (*Betreuungskostenbedarf*) y por los gastos de formación (*Erziehungsbearf*),⁸⁹ entre los que se incluyen los derivados de la participación en la vida cultural, el asociacionismo, las relaciones con otros sujetos, las técnicas modernas de comunicación, los idiomas extranjeros, la cultura, y el aprovechamiento responsable del tiempo libre y de la organización de las vacaciones.⁹⁰

⁸⁶ Primera sentencia del 10 de noviembre de 1998, fundamento C.I.

⁸⁷ Primera sentencia (fundamento C.I.5.a). Conviene señalar que el primer Senado del Tribunal Constitucional alemán había utilizado este mismo fundamento para consentir en una sentencia anterior (BVerfGE 13.12.96, asunto 1 BvR 1474/88) que el mínimo existencial se situara hasta un 15% por debajo de las ayudas sociales. En aquel momento, las ayudas en concepto de vivienda se calculaban multiplicando el importe individual por el número de hijos (método per cápita), y no atendiendo al aumento real de las necesidades, lo que justificaba que el mínimo existencial pudiera quedar por debajo del importe de las prestaciones sociales.

⁸⁸ Cuarta sentencia del 10 de noviembre de 1998, fundamento B.I.3.a).

⁸⁹ *Ibidem*, fundamento C.II.

⁹⁰ *Idem*.

Y dichas afirmaciones no pueden considerarse meramente programáticas, ya que determinaron la declaración de inconstitucionalidad del sistema de protección de la familia vigente en ese momento. Declaración de inconstitucionalidad sin nulidad, como prevé el ordenamiento alemán para los supuestos en que la expulsión del ordenamiento jurídico de la norma contraria a la Constitución pudiera ocasionar un daño mayor que el que se pretende evitar.⁹¹ Pero lo más sorprendente de la declaración de inconstitucionalidad contenida en dichas sentencias fue, sin duda, el carácter imperativo del mandato dirigido al legislador, al que exigía la modificación del mínimo existencial en un plazo máximo de catorce meses y, además, imponía una regulación subsidiaria en caso de que no abordara las reformas exigidas en el plazo previsto.

En efecto, la cuarta sentencia comentada señalaba en su fundamento D.II,

que, en caso de que el legislador no hubiera hecho una nueva regulación sobre los gastos sobre custodia de los hijos antes del 1.1.2000, sería de aplicación a partir de ese momento una deducción sobre la renta gravada, directamente deducida de la Constitución, por importe de 4.000 DM/año, que incrementaría la reducción por hijos en los casos en que el sujeto pasivo tuviera derecho a la subvención o la reducción por hijos (*Kindergeld* o *Kinderfreibetrag*). La cantidad se incrementará en 2.000 DM por cada hijo distinto del primero durante todo el período en que fuera de aplicación de esta medida, en los casos en que el sujeto pasivo tuviera derecho a la subvención o reducción por hijos... En caso de que el legislador no hubiera hecho una nueva regulación sobre los gastos sobre *Erziehungs* de aplicación para el 1.1.2002, entonces, en virtud de la inconstitucionalidad de la norma se aplicaría en concepto de *Haushaltfreibetrag* la cantidad de 5.616 DM.

Como se desprende de lo expuesto, el Tribunal Constitucional se arrogó con esta declaración competencias que no le corresponden y asumía funciones de legislador,⁹² fijando directamente la cantidad exenta en concepto de mínimo existencial (aplicable eso sí, sólo en caso de que el legislador incumpliera el claro mandato contenido en la sentencia).⁹³ Nos encontraríamos

⁹¹ Posibilidad prevista en la Ley del Tribunal Constitucional Federal desde 1970, tras la modificación de los artículos 31.2 y 79.1, operada por la Ley del 21 de diciembre de 1970.

⁹² Ese tipo de decisiones tampoco es totalmente insólito en Alemania, pues ya la Sentencia del Tribunal Constitucional del 5 de marzo de 1991 estableció una especie de *medidas transitorias* para el supuesto incumplimiento del legislador.

⁹³ Lo que no ha sucedido, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta alemana, en su redacción del 19 de octubre de 2002 (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 179), ha establecido los mínimos exentos (*Kinderfreibetrag*) exigidos por dichas sentencias, incluso por las mismas cuan-

una vez más ante el problema denunciado por la doctrina⁹⁴ derivado de los problemas que implica, de una parte, la identificación simplista entre norma legal y enunciado de la ley y, de la otra, la reducción de la sentencia a su fallo, que sitúa al juez ante la incómoda alternativa de mantener la plena validez del enunciado o anularlo en su totalidad, y que ha ocasionado esa singular creación de derecho a través de la jurisdicción constitucional, mediante las llamadas sentencias interpretativas, sentencias de mera inconstitucionalidad y sentencias manipulativas.⁹⁵

IV. LA PROTECCIÓN DE LA FAMILIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

En España, la protección de la familia con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha sido objeto de múltiples modificaciones en los últimos veinte años, en los que han estado vigentes tres leyes distintas del IRPF.

1. *La protección de la familia en la Ley de 1991*

La Ley 18/1991, del 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF/91), como todas las precedentes, contenía medidas que podían considerarse orientadas a proteger el mínimo existencial del contribuyente y sus familiares directos. Dichas medidas consistían en el establecimiento de una escala de tipos de gravamen con cuota cero para el primer tramo de base imponible (los primeros 2.584 euros; o 5.150 euros en caso de tributación conjunta) y en el reconocimiento del derecho a practicar una deducción en la cuota de 150 euros por cada hijo que conviviera con el contribuyente.⁹⁶

En mi opinión, esa regulación era claramente deficitaria en el cumplimiento del mandato constitucional de proteger el mínimo existencial fami-

tías —para 2006— establece su § 32.6 un mínimo exento de 1.824 euros para compensar los gastos del mínimo existencial, y otra cantidad adicional de 1.080 euros para compensar los gastos de cuidado y formación de los niños, además de la subvención por hijos (*Kindergeld*) que asciende a 154 euros mensuales por cada uno de los tres primeros hijos, y 179 euros mensuales por el cuarto hijo y los siguientes, según dispone el § 66 de la misma Ley.

⁹⁴ Rubio Llorente, Francisco, *op. cit.*, p. 30.

⁹⁵ *Idem*.

⁹⁶ La regla era un poco más compleja, pues permitía deducir de la cuota 130 euros por cada uno de los dos primeros hijos, 156 euros por el tercero, y 186 euros por el cuarto y sucesivos, siempre que no fueran mayores de treinta años y no obtuvieran rendimientos por cuantía superior al salario mínimo interprofesional

liar.⁹⁷ Los motivos por los que consideraba incumplido el mandato de proteger el mínimo existencial familiar eran varios, y pueden resumirse:

- a) En primer lugar, porque la compensación de la pérdida de la capacidad económica derivada de la atención de los gastos inevitables de manutención de la familia tenía lugar de forma dispersa y no sistemática, lo que dificulta notablemente su conocimiento y control judicial.⁹⁸
- b) En segundo lugar, porque la compensación de gastos familiares a través de deducciones en la cuota es contraria al principio de igualdad, ya que disminuye sus efectos a medida que aumenta la renta del contribuyente y ello, además de suponer en sí mismo una desigualdad injustificable,⁹⁹ conlleva que los contribuyentes con rentas altas apenas sean compensados por los gastos de manutención de familiares y, por tanto, soporten una tributación prácticamente igual a la que corresponde a otros contribuyentes sin cargas familiares y parecido al nivel de renta.¹⁰⁰
- c) En tercer lugar, porque las deducciones en la cuota reconocidas para quienes tienen hijos a su cargo eran manifiestamente insuficientes para compensar la pérdida de capacidad económica derivada de la prestación de alimentos a los hijos.¹⁰¹
- d) En cuarto lugar porque las reglas de la tributación permitían que los padres divorciados aplicaran una compensación que duplicaba la prevista para los demás casos.¹⁰²

⁹⁷ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *La protección del...*, cit.

⁹⁸ Y como afirmara Rodríguez Bereijo, Álvaro, “El sistema...”, *op. cit.*, p. 37, “una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza del ciudadano en el mismo, puede terminar por empañar el valor justicia”.

⁹⁹ En efecto, no puede justificarse esa desigualdad con base en el principio de progresividad porque la operatividad de dicho principio debe vincularse exclusivamente a la configuración de los tipos de gravamen, y en ningún caso al número de miembros de la unidad familiar; porque, tal y como afirmó el Tribunal Constitucional Español en su Sentencia 45/1989, del 20 de febrero, “que la progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto pasivo es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria”.

¹⁰⁰ Por tanto, se produce un tratamiento igual para dos supuestos de hecho claramente diferenciados que jurídicamente merecen un tratamiento desigual, según la doctrina del Tribunal Constitucional español sobre el significado y alcance del principio de igualdad, contenida en la Sentencia 76/1990, del 26 de abril.

¹⁰¹ Según se desprende de la apreciación directa y de la realización de cálculos con los criterios sentados por el Tribunal Constitucional alemán.

¹⁰² En efecto, un matrimonio con dos o más hijos menores podría multiplicar por dos el beneficio fiscal derivado del establecimiento de un tramo de base liquidable con cuota cero.

- e) Y en quinto lugar, porque la deducción prevista para hijos no resulta aplicable en otros supuestos equiparables en los que el contribuyente está obligado a prestar alimentos a un tercero.¹⁰³

Por todo ello, propusimos un sistema alternativo de compensación de los gastos derivados de la atención de las necesidades básicas del contribuyente y su familia, similar en el fondo al defendido por la doctrina española,¹⁰⁴ pero ciertamente original en la forma.¹⁰⁵ Dicha propuesta consistía en el establecimiento de una reducción de la base imponible de cuantía suficiente para compensar la pérdida de capacidad económica derivada de esos gastos (tal y como exigía el Tribunal Constitucional alemán). Aunque advertíamos que la principal característica de este método es su transparencia, que constituye un valor para cualquier jurista interesado en la consecución de

Para ello, sólo debería separarse legalmente y declarar que cada uno de los hijos vive con cada uno de los progenitores, lo que determinaría la existencia de dos unidades familiares diferenciadas a las que legalmente les correspondería aplicar un mínimo exento de 857.000 pts., por lo que el beneficio fiscal resultante de la escala de tipos de gravamen se habría multiplicado por dos. En todo caso, resulta oportuno subrayar que el Tribunal Constitucional ha rechazado que dicha regulación resultara contraria al principio de igualdad tributaria, en la Sentencia 47/2001, del 15 de febrero, en la que sostiene que “la discriminación denunciada sólo podría apreciarse si un análisis de la regulación del IRPF llevara a la conclusión de que la Ley establece un régimen tributario más gravoso en su conjunto para los sujetos pasivos casados que para quienes no lo están, en atención, precisamente, a su vínculo matrimonial. Pero nada de esto puede deducirse ni del artículo 87 de la LIRPF, que como hemos señalado establece expresamente la posibilidad de que los cónyuges no separados legalmente opten por el régimen de tributación conjunta cuando lo estimen conveniente, ni del resto de los preceptos de la Ley 18/1991, que regulan los elementos que inciden en la cuantificación del IRPF sin atender en absoluto al estado civil de los sujetos pasivos”. Un comentario amplio de dicha Sentencia, véase Arrieta Martínez de Pisón, Juan, “La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional”, *Revista Derecho Privado y Constitución*, núm. 16, 2002, pp. 65-90.

¹⁰³ Por ejemplo, en caso de otros familiares respecto de los que existe obligación de prestar alimentos según el Código Civil, sin que esa eventual pérdida de capacidad económica tenga reconocimiento en la obligación tributario. En todo caso, debemos señalar que el Tribunal Constitucional rechazó que ese deber sea equiparable al de alimentos en la Sentencia 57/2005, del 14 de marzo de 2005, al considerar de diferente naturaleza las pensiones de alimentos a los hijos respecto de las pensiones compensatorias y de alimentos a parientes.

¹⁰⁴ La existencia de ese derecho había sido objeto de múltiples estudios por la doctrina, entre los que pueden destacarse los trabajos de Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 442 y ss.; Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, pp. 93 y ss.; Casado Ollero, Gabriel, *op. cit.*, pp. 198 y ss.

¹⁰⁵ El primer estudio conocido en donde se aboga por la compensación de gastos familiares en la base imponible es posterior al nuestro, y se trata del de Simón Acosta, Eugenio, “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: familia y cargas familiares”, en Arrieta Martínez de Pisón, Juan y Cayón Galiardo, Antonio (coords.), *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Valladolid, AEAF Lex Nova, 1997.

un sistema tributario justo y, al mismo tiempo, un inconveniente para el legislador, porque facilitaba el conocimiento de la compensación realmente establecida y, con ello, el control judicial de su suficiencia.

Además, la compensación de los gastos familiares mediante la reducción de la base imponible encaja perfectamente en las categorías dogmáticas tributarias; así, la base imponible sirve —precisamente— para medir la capacidad económica del contribuyente.¹⁰⁶ Lo desafortunado desde el punto de vista dogmático es, en nuestra opinión, que la consideración tributaria de los gastos familiares inexorablemente soportados por el contribuyente tuviera la configuración de una deducción en la cuota, como si de un beneficio fiscal se tratara.

Precisamente por ello, porque los gastos de manutención de la familia disminuyen la capacidad económica de todos los contribuyentes con dicha obligación, resulta lógico y necesario que este mecanismo de compensación implique el derecho de todos —también de los contribuyentes con rentas más elevadas— a no tributar por esa porción de renta indisponible por estar destinada a la atención de los gastos familiares.¹⁰⁷ Y es que negar ese derecho a los contribuyentes de mayor capacidad económica supondría una clara vulneración de los principios de capacidad económica e igualdad.¹⁰⁸ Si se quiere incrementar la presión fiscal de los titulares de rentas más elevadas, la solución técnicamente correcta consiste en aumentar los tipos de gravamen aplicables, pero no la utilización de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria que desempeñan una función distinta. Si se acepta que los titulares de mayor capacidad económica no deben descontar los gastos realmente soportados en la atención de las necesidades básicas de sus familiares, el resultado alcanzado es una falta de compensación de esos gastos y una igualación injustificada en la tributación soportada por familias económicamente ricas con hijos o sin ellos, lo que constituye una clara

¹⁰⁶ En relación con el significado y alcance de la base imponible, véase Ramallo Massanet, Juan, “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, octubre-diciembre de 1978, pp. 617 y ss.

¹⁰⁷ La idea de que también los ricos tienen derecho a que una parte de sus ingresos quede exenta por estar destinada al mínimo existencial y no ser por tanto indicativa de capacidad económica era ya defendida por Tipke, Klaus, *Die Steuerrechts...*, cit., p. 683. En Brasil, Lobo Torres, Ricardo, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributario*, 3a. ed., Río de Janeiro, Renovar, 2005, vol. III, p. 188, defiende también esa misma teoría.

¹⁰⁸ Porque les obligaría a tributar por una renta superior a la disponible y ello, a su vez, implicaría que los ricos con hijos soportaran la misma tributación que los ricos sin hijos, lo que constituye una vulneración del principio de igualdad. Lang, Joachim, “Verfassungsrechtliche...”, op. cit., p. 341, y Tipke, K., “Steuerlegislative unter Verfassungsdruck”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1993, p. 19.

vulneración del principio de igualdad, difícilmente compatible con la idea de impuesto justo.¹⁰⁹

2. *La protección de la familia en la Ley de 1998*

El 10 de diciembre de 1998 se publicó la Ley 40/1998, del 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF/98), que introducía como principales novedades la identificación de la renta gravada con la *renta disponible*¹¹⁰ y la compensación de los gastos del mínimo existencial mediante reducciones en la base imponible. La decisión del legislador de establecer un mínimo personal y familiar que disminuya la renta del contribuyente en la fase de determinación de su base imponible, en los términos que habíamos defendido, nos pareció plausible si bien el contenido concreto de esa regulación fue criticado por diversos motivos que exponemos a continuación.¹¹¹

El artículo 40.2 de la LIRPF/98 reconocía un mínimo exento para el contribuyente por importe de 3.300 euros —que ascendía a 6.600 en caso de tributación conjunta— y que se incrementaba sensiblemente en supuestos de discapacidad,¹¹² lo que significaba reconocer, también en España, un mínimo exento aplicable a todos los contribuyentes, con independencia de

¹⁰⁹ Esta consideración no parece fácil de aceptar en Brasil, o al menos esa es la impresión que se desprende de las palabras de Baleeiro, Aliomar, *Direito Tributario Brasileiro*, 11a. ed., Río de Janeiro, Forense, 1999, p. 300, cuando afirma que “o sistema brasileiro continua muito objetivo e pouco progressivo, sem grandes alterações, mesmo após a Constituição de 1988. A propaganda dos mais ricos tem difundido a idéia de que alíquotas mais elevadas são danosas e excessivas, quando elas somente existem para possibilitar que os economicamente menos favorecidos tenham sua situação juridicamente contemplada”.

¹¹⁰ El concepto de *renta disponible* es utilizado por la doctrina alemana y por las sentencias del 29 de mayo y 12 de junio de 1990, y se identifica con aquella sobre la que se tiene poder de disposición, lo que, referido al ámbito tributario, puede identificarse con la cantidad resultante de descontar a los ingresos anuales el importe de los gastos jurídicamente ineludibles, que son los que se destinan a cubrir las necesidades vitales del individuo y su grupo familiar. Así, el artículo 2.2 de esta Ley determinaba que “el impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar”. La utilización por parte del legislador de este concepto fue objeto de crítica por nuestra parte con Marín-Barnuevo Fabo, Diego, en Orón Moratal (coord.) *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de los no residentes (comentarios a las leyes 40/1998 y 41/1998)*, Madrid, McGraw & Hill, 1999, p. 124.

¹¹¹ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *Los nuevos impuestos...*, cit.

¹¹² La cantidad ascendía a 3.900 euros para contribuyentes de más de 65 años, a 5.100 euros para contribuyentes con discapacidad acreditada de grado igual o superior al 33 por 100,

la cuantía de su renta.¹¹³ Sin embargo, lo más criticable era que la cuantía establecida con carácter general como mínimo personal general fuera inferior al salario mínimo interprofesional vigente ese mismo año, sobre todo a la vista de la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con las declaraciones legales de inembargabilidad, en la que se afirmaba que el salario mínimo interprofesional era la cantidad necesaria para asegurar las condiciones de vida digna de la persona garantizadas en el artículo 10 de la CE.¹¹⁴

Por su parte, el artículo 40.3 establecía la cuantía que debe computarse en concepto de mínimo familiar, y lo primero que llamaba la atención era la pretenciosa y equívoca denominación utilizada por el legislador, ya que los únicos familiares que generaban directamente este derecho de reducción eran los ascendientes y descendientes que cumplían una serie de requisitos fijados en la Ley y en el Reglamento. En la configuración del mínimo familiar, la Ley establecía tres supuestos distintos con requisitos específicos como

y de 6.900 euros para contribuyente con discapacidad acreditada de grado igual o superior al 65 por 100.

¹¹³ Precisamente, las enmiendas 14, 46, 102, 115, 163, y 209 presentadas en el Senado al Proyecto de Ley estaban motivadas por la aplicación de reducción a todos los contribuyentes. Sin embargo, la doctrina se manifestó mayoritariamente a favor de esta generalización del mínimo existencial, con pronunciamientos a favor por parte de Simón Acosta, Eugenio, *op. cit.*, p. 127; Cañal García, Francisco José, *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Madrid, Instituto de Ciencias para la Familia-Rialp, 1997, p. 243; Falcón y Tella, Ramón, “El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 1999, p. 7; Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *Los nuevos impuestos...*, *cit.*, p. 304; García Ovies Sarandeses, Isabel, “Determinación de la base imponible y liquidable. Integración y compensación de rentas. Mínimo personal y familiar. Reglas especiales de valoración. Regímenes de determinación de la base imponible”, en Muñoz del Castillo (coord.), *El nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Valladolid, Lex Nova, 1999, p. 164; Herrera Molina, Pedro Manuel, “Mínimo existencial”, en Fernández Herrero y Gorospe Oviedo (coords.), *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Madrid, Civitas, 1999. En contra de la integración del mínimo existencial en la base imponible se manifestaron Martín Delgado, José María, “Razones y sinrazones de la reforma del IRPF”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, pp. 652 y ss; Carbajo Vasco, Domingo y Domínguez Rodicio, José Ramón, *Todo sobre el nuevo IRPF*, Barcelona, Praxis, 1998, p. 192.

¹¹⁴ SSTC 113/1989, del 22 de junio y 158/1993, del 6 de mayo. Esta idea había sido apuntada ya en Italia por Moschetti, Francesco, *op. cit.*, pp. 268 y 269 y, en nuestro país, por Ramallo Massanet, Juan, “La unidad familiar como sujeto en el ordenamiento tributario español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 29, 1981, p. 48, y Martínez Lago, Miguel Ángel, *op. cit.*, p. 427.

ascendientes,¹¹⁵ descendientes¹¹⁶ y discapacidad de ascendientes o descendientes.¹¹⁷ La cuantía establecida por un mínimo familiar era distinta en cada uno de los supuestos mencionados: por ascendiente 600 euros; por descendiente 1.200 o 1.800 euros¹¹⁸ y por discapacidad 1.800 o 3.600 euros.¹¹⁹

Los reproches principales que cabían realizar a esa regulación son los siguientes:¹²⁰

- a) La cuantía establecida como mínimo familiar era manifiestamente insuficiente para cubrir las necesidades derivadas de los gastos de atención de los ascendientes y descendientes y había sido calculada conforme a parámetros que nunca se hicieron públicos.¹²¹
- b) Carece de fundamento constitucional la exclusión del mínimo por descendientes a los hijos casados y a los mayores de veinticinco años, como si dichas circunstancias subjetivas tuvieran relación directa con

¹¹⁵ Para que proceda la aplicación de este mínimo familiar es necesario que el ascendiente: tenga una edad superior a sesenta y cinco años en la fecha del devengo del impuesto, dependa y conviva con el contribuyente al menos la mitad del período impositivo, no haya obtenido en el período impositivo una renta anual superior al salario mínimo interprofesional, no presente declaración por el IRPF ni tampoco la comunicación prevista en el artículo 81 de la LIRPF.

¹¹⁶ Para que proceda la aplicación de este mínimo familiar es necesario que los descendientes o asimilados cumplan los siguientes requisitos: estar soltero en la fecha del devengo, tener una edad inferior a veinticinco años en la fecha del devengo, convivir con el contribuyente, no haber obtenido en el período impositivo una renta anual superior a seis mil euros, no presente declaración por el IRPF ni tampoco la comunicación prevista en el artículo 81 de la LIRPF.

¹¹⁷ Los requisitos establecidos en el discapacitado para que proceda la aplicación de este mínimo familiar son los siguientes: debe ser ascendiente o descendiente del contribuyente, la edad es irrelevante, no deben haber obtenido en el período impositivo una renta anual superior a seis mil euros, deben tener una discapacidad acreditada de grado igual o superior al 33 por 100, no presente declaración por el IRPF ni tampoco la comunicación prevista en el artículo 81 de la LIRPF.

¹¹⁸ 1.200 euros para el primer y segundo descendiente y 1.800 euros para el tercero y siguientes. Esas cuantías se incrementan en trescientos euros en caso de que el descendiente tuviera menos de tres años.

¹¹⁹ La cuantía mayor para los ascendientes o descendientes con discapacidad superior al 65%, la menor para los que tienen una capacidad entre el 33% y el 65%. Estas cuantías, además, se acumulan a las que pudieran proceder por otros conceptos de mínimo familiar.

¹²⁰ Desde la perspectiva española cabría hacer más reproches, que fueron oportunamente realizados en Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *Los nuevos impuestos...*, cit., pp. 314 y ss.

¹²¹ De los muchos criterios conocidos para realizar ese cálculo, uno de los más aceptados es la llamada “Escala de Oxford”, que cuantifica el consumo de un descendiente en el 50% del previsto para su progenitor.

el deber de manutención que tienen sus ascendientes y a la pérdida de capacidad económica que ello conlleva.¹²²

- c) Carece de fundamento —y resulta manifiestamente injusta— la exigencia de que ascendientes o descendientes convivieran con el contribuyente para que procediera la aplicación del mínimo familiar. Por un lado, porque excluye del derecho a contribuyentes que soportaran los gastos de manutención de un familiar sin convivir con él.¹²³ Y por otro, porque constituye un límite desproporcionado a la libertad de los ciudadanos sobre el modo de ordenar su relación familiar, pues no existen motivos lógicos para vincular el derecho a la compensación de gastos a la convivencia con el generador de dichos gastos.¹²⁴ Además, tal y como afirmara el Tribunal Constitucional alemán en sus sentencias de 10 de noviembre de 1998, creemos que resulta ilegítimo e inconstitucional el establecimiento de condiciones que incidan sobre el modo en que es atendido el deber de alimentos que puedan limitar el derecho de los contribuyentes a no tributar por el mínimo existencial.¹²⁵

¹²² Además, resulta sorprendente que esos criterios fueran más restrictivos que los vigentes en la anterior Ley 18/1991, que permitía la deducción por hijos hasta la edad de treinta años.

¹²³ Por ejemplo, porque es descendiente y estudia en el extranjero, es ascendiente y está en una residencia de tercera edad, es ascendiente y convive con otro familiar que tiene más disponibilidad, pero menos recursos económicos, etcétera. Las críticas doctrinales por este motivo han sido numerosas, y entre ellas cabe destacar: Oron Moratal, Germán., “La deducción por hijos en el IRPF en caso de separación y divorcio”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 90, abril de 1998, pp. 72 y ss; Martínez Gálvez, José Pablo, “El mínimo exento en la nueva regulación del IRPF”, *Revista Impuestos*, núm. 7, abril de 1999, pp. 13 y ss; Marín-Barnuevo Fabo, D., *Los nuevos impuestos...*, *cit.*, pp. 312 y ss. No obstante, hay que señalar que, a juicio de algunos autores, “la convivencia como requisito para la deducción debe entenderse en un sentido amplio, no sólo referida al aspecto físico o de vivienda, sino también al aspecto económico-alimentario. Así, un descendiente menor de 25 años, que por razones de estudios se desplaza desde el domicilio donde viven sus padres, da derecho a deducción aunque en casa de sus padres sólo esté en período de vacaciones” (Cordón Ezquerro, Teodoro *et al.*, *Impuesto sobre la Renta 1999*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1999, p. 677).

¹²⁴ Como afirmara Lobo Torres, Ricardo, *op. cit.*, p. 188. “Os direitos da liberdade exibem o status negativus, que significa o poder de autodeterminação do indivíduo, a liberdade de ação ou omissão sem qualquer constrangimento por parte do Estado”.

¹²⁵ Sostiene el Tribunal Constitucional alemán en la cuarta sentencia citada, que las necesidades por custodia de los hijos integran el mínimo existencial familiar y, por tanto, deben quedar exentas de gravamen en todo caso “sin que a tal efecto deba tener relevancia el modo en que son atendidas esas necesidades. La Ley del impuesto sobre la renta tiene que preservar las cantidades destinadas a la custodia de los hijos, tanto si los padres cuidan directamente de los hijos, como si contratan una persona para que se ocupe de los hijos, como, por ejemplo en la guardería, a través de una persona que desarrolla tareas pedagógicas con

Esta crítica formó parte del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra dicha Ley y que dio lugar a la Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, del 15 de febrero. En esta sentencia, el Tribunal Constitucional español declaró inconstitucional dicha exigencia, porque impide aplicar el mínimo existencial familiar a un grupo significativo de contribuyentes que realmente prestan asistencia económica a sus descendientes.

- d) Carece de fundamento y resulta contrario a los principios de igualdad y capacidad económica la pérdida del derecho a computar el mínimo familiar en los supuestos en que los familiares que generaran ese derecho presentaran declaración por el IRPF o la comunicación prevista en el artículo 81 de la LIRPF. La obligación de declarar no se establece sólo por la cuantía de la renta obtenida, sino también por su naturaleza, lo que podría determinar que algunos sujetos con una renta muy baja fueran obligados a declarar y, con ello, quedara privado el contribuyente que atiende sus gastos del derecho a aplicar el mínimo familiar. De forma similar y dado que el deber de soportar las retenciones no es sólo consecuencia de la renta obtenida, sino también de su naturaleza, la aplicación de esta exclusión puede provocar un tratamiento desigual carente de justificación en múltiples supuestos.¹²⁶

3. *La protección de la familia en la Ley de 2006*

La Ley 35/2006, del 28 de noviembre (en adelante LIRPF/06), introdujo diversos cambios en la configuración del Impuesto orientados, esencialmente, al conferir una estructura dual a la base imponible. En relación con el mínimo existencial, la LIRPF/06 parece reproducir el sistema de compensación de gastos familiares en la base liquidable al regularse como reducciones de la base imponible, aunque lo cierto es que modifica sustancialmente su aplicación al establecer que su cuantía no minorará de manera directa la base imponible.

En efecto, el artículo 63 de la LIRPF/06 dispone que sobre la base liquidable se aplicarán los tipos de gravamen previstos en la escala, y que “la

ellos, como si los dos padres trabajan fuera de casa y por ello están obligados a contratar una tercera persona.”

¹²⁶ Por ejemplo, en caso de dos sujetos con igualdad de rentas y con un inmueble arrendado: el que hubiera arrendado el inmueble como vivienda no soportaría retenciones y el que lo hubiera arrendado como local de negocio sí (Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *Los nuevos impuestos...*, cit., pp. 324 y ss.).

cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala anterior”. Esa confusa disposición significa, en la práctica, que el mínimo personal y familiar forman parte de la base sobre la que se aplican los tipos de gravamen, si bien luego la cuota resultante se minorará en el resultado de aplicar la escala de gravamen al mínimo personal y familiar, lo que implica que la parte de renta destinada inexorablemente a la protección del mínimo existencial aumente el tipo de gravamen al que quedan sometidas las demás rentas del contribuyente se trata, por tanto, de un supuesto de “exención con progresividad”.

Según el legislador, este sistema alcanza el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota,¹²⁷ y es verdad, pero manifiestamente desafortunado y criticable, porque significa que la compensación de gastos familiares vuelve a tener la consideración de un beneficio fiscal, como en la LIRPF/91, y no, como correspondería, de un supuesto de inexistencia de capacidad económica que debe quedar extramuros del impuesto. Debido al fundamento de eximir de tributación ese mínimo existencial es que dicha porción de renta está inexorablemente destinada a la atención de las necesidades vitales del contribuyente y su familia, y, por tanto, no es indicativa de capacidad económica, lo que debe determinar su exclusión total de la base de tributación por exigencia directa de los principios constitucionales de justicia tributaria.

Por ello, consideramos que el tratamiento del mínimo personal y familiar como un beneficio fiscal es un lamentable error del legislador que carece del mínimo fundamento jurídico.¹²⁸ Sin que a tal efecto nos parezca suficiente la justificación al cambio de sistema de compensación de gastos familiares contenida en el preámbulo de la Ley en la que se afirma que el sistema de la LIRPF/98, al aplicarse un impuesto de tarifa progresiva, determina que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio), ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente. Implica, por tanto, aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia. Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y

¹²⁷ Como reconoce el preámbulo de la Ley.

¹²⁸ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, “La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar”, *Revista CEF Contabilidad y Tributación*, número 291, junio de 2007, pp. 3-38.

flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero.

Como decíamos, la explicación que sustenta el cambio introducido por el legislador nos parece insatisfactoria, ya que creemos que se construye sobre una premisa falsa, porque afirmar que el sistema anterior entrañaba un beneficio directamente proporcional al nivel de renta del contribuyente denota un error esencial de base, consistente en atribuir al gasto existencial la misma naturaleza que tienen otros gastos de libre disposición del contribuyente. Por tanto, los argumentos que cabe utilizar para rechazar el argumento utilizado por el legislador son los siguientes:¹²⁹

- a) La compensación de gastos familiares es un deber del legislador deducido directamente del principio de capacidad económica, y su tratamiento debe tener lugar en el elemento del tributo que mide la capacidad económica (en la base imponible), porque la renta destinada inexorablemente a cubrir las necesidades básicas del contribuyente y su familia no es indicativa de capacidad económica.
- b) El hecho de que la compensación del mínimo existencial en la base imponible produzca un efecto más ventajoso en los contribuyentes con niveles más elevados de renta no justifica la aplicación de un tratamiento distinto, porque
 - Ello es consecuencia de que la progresividad se proyecta sobre la capacidad económica subjetiva y no sobre un parámetro distinto, ya que como declaró el Tribunal Constitucional en la Sentencia 45/1989, del 20 de febrero, la progresividad debe determinarse en función de la base imponible y no en razón del sujeto, por lo que debe reflejarse en los tipos de gravamen y no en cada uno de los elementos de cuantificación del tributo.¹³⁰
 - Aceptar lo contrario implicaría que todos los conceptos que minoran la base imponible deberían reflejar la progresividad del impuesto, lo que nos parece inadmisibles, porque sería absurdo que también los gastos deducibles de seguridad social y los gastos de colegiación en rendimientos del trabajo, por ejemplo, deberían graduarse para asegurar, en palabras del legislador, una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes

¹²⁹ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, “La Ley 35/2006...”, *op. cit.*

¹³⁰ Literalmente dijo, en su fundamento jurídico 4, que el hecho de “que la progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria”.

con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta. Si se actuara de este modo, como es obvio, la progresividad se proyectaría en distintos elementos de cuantificación del impuesto, por lo que tendría un efecto desigual en distintos contribuyentes por motivos ajenos a la capacidad económica subjetiva.¹³¹

- c) La consideración del mínimo personal y familiar como un beneficio fiscal es un error grave de concepto, porque supone considerar que el legislador tiene libertad de configuración sobre un elemento del tributo que por mandato constitucional debe quedar libre de tributación.
- d) La iniquidad de la solución adoptada se advierte con mayor nitidez al constatar que los planes de pensiones, que no constituyen un gasto necesario del contribuyente y que conllevan un beneficio fiscal derivado de esa libertad de configuración del legislador, sí reducen la base imponible antes de aplicar los tipos de gravamen, esto es, reducen la base de tributación sin graduación alguna que asegure, parafraseando al legislador, una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta. Y ciertamente, resulta inadmisibles que el gasto *voluntario* (como es la aportación a un plan de pensiones) reciba un tratamiento fiscal más ventajoso que el gasto *necesario* derivado de la atención de los gastos familiares. Pues si bien es cierto que en ambos supuestos se reduce la *renta disponible* del contribuyente, también lo es que los gastos familiares son indisponibles por parte del contribuyente y por ello, deben minorar la base imponible, mientras que las aportaciones a planes de pensiones son de libre disposición del contribuyente, y su tratamiento fiscal sí constituye una medida de fomento que el legislador puede graduar discrecionalmente.¹³²
- e) Y, además de todo lo anterior, conviene resaltar que la solución encontrada para corregir un problema inexistente provoca una desigualdad mayor y carente de toda justificación, en tanto no com-

¹³¹ Lo cual, al tratarse del mínimo existencial, determinaría que la progresividad incidiera con más intensidad en los contribuyentes con cargas familiares que en aquellos que no tienen dichas cargas.

¹³² Y puede considerarse significativo que el preámbulo de la Ley no explique los motivos por los que una medida de fomento de naturaleza extra-fiscal, que sí debería regularse de modo que favoreciera más a los que tienen menor capacidad económica, reduzca la base imponible y beneficie más a los contribuyentes con mayores ingresos, mientras que la protección del mínimo existencial es regulada de manera gradual y no exime de gravamen la renta destinada a esa finalidad por cualquier tipo de contribuyente.

pensa suficientemente los gastos de manutención de la familia a los contribuyentes con mayor capacidad económica, lo que determina que soporten una tributación similar a la de otros contribuyentes sin cargas familiares y con igual nivel de renta, lo que constituye una vulneración al principio de igualdad. O, expresado en otros términos, el sistema introducido en la LIRPF/06 es contrario al principio de igualdad, porque no establece un tratamiento suficientemente diferenciado entre dos contribuyentes con muchos ingresos y diferentes obligaciones familiares, pese a que la renta disponible de uno y otro es sensiblemente distinta.

Todo ello revela que la protección del mínimo existencial en las distintas leyes del IRPF parece inspirada en motivos políticos y coyunturales, sin que prevalezca el fundamento lógico y jurídico de preservar de gravamen la porción de renta destinada inexorablemente a cubrir los gastos necesarios para asegurar la vida digna del contribuyente y su familia, que por ser indisponibles no revelan capacidad económica alguna en el contribuyente.

V. CONCLUSIONES

De lo expuesto en las páginas anteriores cabe extraer algunas conclusiones relevantes para la configuración de un sistema tributario justo. En primer lugar, la necesidad de dejar libre de gravamen la renta destinada a la cobertura de las necesidades vitales del individuo y su familia constituye un principio de justicia tributaria universalmente aceptado, sin ambages. Dicho principio se deduce del principio de igualdad y de capacidad económica, y no necesita por tanto, que la Constitución imponga al legislador el deber de protección de la familia.

El principal problema apreciado en el reconocimiento de este principio es la dificultad para hacer efectivo su cumplimiento. Dificultad que se deriva, fundamentalmente, de la inexistencia de un criterio unánimemente admitido para cuantificar el importe del mínimo existencial que debe quedar preservado de gravamen. Pero la dificultad para identificar el criterio perfecto de cuantificación del mínimo existencial no puede justificar la inexistencia de controles sobre el cumplimiento de ese mandato constitucional, por lo que es necesario utilizar criterios razonables para llevar a cabo esa cuantificación. Entre los criterios razonables válidos para realizar ese control es posible utilizar los datos estadísticos, las cantidades reconocidas por el legislador como inembargables por considerarse imprescindibles para ga-

rantizar la vida digna del ciudadano, o la cuantía reconocida en concepto de prestaciones sociales para los ciudadanos sin recursos.

Todos estos parámetros —aunque puedan resultar criticables— ofrecen una solución válida para controlar el cumplimiento del deber de preservar de gravamen la cantidad inexorablemente destinada a la manutención del contribuyente y su grupo familiar.

Con relación en el alcance que debe darse al mínimo existencial, consideramos que sólo cubre los gastos necesarios para llevar una vida digna, mas no otros gastos de naturaleza socio-cultural que el Tribunal Constitucional alemán incluyó en esa categoría en la sentencia del 10 de noviembre de 1998. Rechazamos esa interpretación porque nos parece incuestionable que la prestación de alimentos, vivienda y educación es esencial e imprescindible, y no puede posponerse al pago de impuestos; sin embargo, no creemos lo mismo con base en otros gastos como los relacionados con las técnicas modernas de comunicación, los idiomas extranjeros, la cultura, y el aprovechamiento responsable del tiempo libre y de la organización de las vacaciones. Estos últimos gastos, aunque son convenientes para la formación del individuo y su familia, atienden finalidades que no merecen la misma protección jurídica que los anteriores y, por tanto, no deben estar necesariamente exentos en el Impuesto sobre la Renta.

Por otro lado, también resulta cuestionable si el legislador tiene libertad para elegir el modo de compensar el gasto destinado a la atención de las necesidades vitales del individuo y su familia. El Tribunal Constitucional español, en la Sentencia 19/2012, del 15 de febrero, defendió la constitucionalidad del sistema de compensación de gastos familiares mediante reducciones en la base imponible, pero en su argumentación afirmó que ese modelo tenía “un cierto efecto regresivo”. La causa de esa regresividad es que la compensación mediante deducciones en la cuota “se aplica de forma horizontal y, por tanto, tiene un efecto homogéneo en todos los contribuyentes, al operar de la misma manera con independencia de su base imponible y, por tanto, de su tipo efectivo de gravamen, las reducciones aplicables en la base imponible tienen un efecto en cuota directamente proporcional al tipo efectivo de gravamen, por lo que a mayor tipo efectivo de gravamen, mayor minoración de la cuota tributaria”.

En nuestra opinión, aunque el razonamiento del Tribunal Constitucional español es el correcto, creemos que es incompleto. Por un lado, porque acepta sin crítica que todos los parámetros de cuantificación del impuesto tengan que ser progresivos, lo cual rechazamos, y por otro lado, porque sólo compara el efecto del mecanismo de compensación entre contribuyentes de

distinta renta, sin valorar la necesidad de compensar de modo efectivo a los que tienen más renta. El método técnicamente correcto de compensar la inexistencia de capacidad económica derivada de la atención de los gastos familiares es mediante reducción en la base imponible, cuya finalidad es medir la capacidad económica de los contribuyentes. Y si bien es cierto que la reducción de impuestos es mayor en los sujetos sometidos a tipos de gravamen más altos, también lo es que ello es consecuencia de la preservación de un gravamen de las rentas que no es indicativo de capacidad económica, lo que justifica esa diferenciación.

Además, el establecimiento de un sistema de compensación de gastos mediante deducciones en la cuota produce una pérdida de efectividad de la compensación que, a la postre, priva de compensación efectiva a los contribuyentes de rentas más altas. Y esa falta de compensación puede determinar que los contribuyentes con rentas altas y familiares a su cargo soporten una tributación similar a otros contribuyentes con similares ingresos y sin familiares a su cargo, lo que resultaría contrario al principio de igualdad tributaria.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- AGULLÓ AGÜERO, Antonia, “Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, enero-marzo de 1983.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, “La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional”, *Revista Derecho Privado y Constitución*, núm. 16, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributario Brasileiro*, 11a. ed., Río de Janeiro, Forense, 1999.
- BIRK, Dieter, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln, Peter Deubner, 1983.
- BREDT, V., *Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, ein Beitrag zur Systematik und Reform der direkten Steuern in Preussen und im Reiche*, 1912.
- CALERO GALLEGOS y NAVAS VÁZQUEZ, estudio preliminar contenido en la traducción del libro de MOSCHETTI, Francisco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- CAÑAL GARCÍA, Francisco José, *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Madrid, Instituto de Ciencias para la Familia-Rialp, 1997.

- CARBAJO VASCO, Domingo y DOMÍNGUEZ RODICIO, José Ramón, *Todo sobre el nuevo IRPF*, Barcelona, Praxis, 1998.
- CASADO OLLERO, Gabriel, “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, abril-junio de 1982.
- CORDÓN EZQUERRO, Teodoro *et al.*, *Impuesto sobre la Renta 1999*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1999.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento tributario español*, 4a. ed., Madrid, Civitas, 1985.
- CZUB, Hans-Joachim, *Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlichen Lasten. Die Zweckmäßige Gestaltung der Sozialhilfe, der steuerlichen Grundfreibeträge und des Kinderlastenausgleichs*, Berlín, 1982.
- ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Madrid, Civitas, 1988.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, “El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 1999.
- GARCÍA AÑOVEROS, Jaime, en VARIOS AUTORES, *Manual del sistema tributario español*, 2a. ed., Madrid, Civitas, 1994.
- GARCÍA FRÍAS, A., “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 3, 1994.
- GARCÍA OVIES SARANDESES, Isabel, “Determinación de la base imponible y liquidable. Integración y compensación de rentas. Mínimo personal y familiar. Reglas especiales de valoración. Regímenes de determinación de la base imponible”, en MUÑOZ DEL CASTILLO (coord.), *El nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Valladolid, Lex Nova, 1999.
- GIARDINA, Emilio, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milán, Giuffrè, 1961.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, “Nuevas perspectivas sobre el mínimo exento familiar en la jurisprudencia constitucional alemana”, *Revista Impuestos*, núm. 20, octubre de 1999.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, “Mínimo existencial”, en FERNÁNDEZ HERRERO y GOROSPE OVIEDO (coords.), *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Madrid, Civitas, 1999.
- LANG, J., *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht)*, Köln, Otto Schmidt KG, 1988.

- , *Die einfache und gerechte Einkommensteuer: Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform*, Köln, Otto Schmidt KG, 1987.
- , *Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes*, Köln, Otto Schmidt KG, 1985.
- , “Tributación familiar”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985.
- , “Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimum im Steuer -und Kindergeld. Zu den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 25.5.1990 und vom 12.6.1990”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, 1990.
- LEHNER, Moris, *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht*, Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1993.
- LINGEMANN, Wolfgang, *Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung*, Berlin, Duncker & Humblot, 1994.
- LOBO TORRES, Ricardo, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributario*, 3a. ed., Río de Janeiro, Renovar, vol. III, 2005.
- LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Tecnos, 1988.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996.
- , “La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar”, *Revista CEF Contabilidad y Tributación*, número 291, junio de 2007.
- , en ORÓN MORATAL (coord.) *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de los no residentes (comentarios a las leyes 40/1998 y 41/1998)*, Madrid, McGraw & Hill, 1999.
- MARTÍN DELGADO, José María, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979.
- , “Razones y sinrazones de la reforma del IRPF”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100.
- MARTINEZ GÁLVEZ, José Pablo, “El mínimo exento en la nueva regulación del IRPF”, *Revista Impuestos*, núm. 7, abril de 1999.
- MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987.

- MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, trad. de J. Calero y R. Navas, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- ORON MORATAL, Germán, “La deducción por hijos en el IRPF en caso de separación y divorcio”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 90, abril de 1998.
- PALAO TABOADA, Carlos, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en *Estudios homenaje al profesor Federico de Castro*, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Tecnos, vol. II, 1976.
- , “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, octubre-diciembre de 1995.
- PEZZER, Heinz-Jürgen, “Familienbesteuerung und Grundgesetz”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 3, 1994.
- RAMALLO MASSANET, Juan, “Derecho fiscal frente a derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de la Universidad de Madrid*, Madrid, núm. 46, 1973.
- , “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, octubre-diciembre de 1978.
- , “La unidad familiar como sujeto en el ordenamiento tributario español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 29, 1981.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, *Introducción al estudio del derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976.
- , “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”, *Revista Sistema*, núm. 53, 1983.
- , “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, septiembre-diciembre de 1992.
- RUBIO LLORENTE, F., “La jurisdicción constitucional como forma de creación del derecho”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 8, núm. 22, enero-abril de 1988.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., Fernando, “Principios y métodos de elaboración de la legislación en España”, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, vol. II, 1962.
- , “Reflexiones sobre un sistema tributario español”, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, vol. III, 1963.
- SCHEMMELE, Lothar, “Das Einkommensteuerliche Existenzminimum: Berücksichtigung der Menschenwürde im Steuerrecht oder politisch gestaltbare Steuervergünstigung?”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1993.

- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: familia y cargas familiares”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y CAYÓN GALIARDO, Antonio (coords.), *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Valladolid, AEAF Lex Nova, 1997.
- TIPKE, Klaus, “Steuerlegislative unter Verfassungsdruck”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1993.
- , *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, Otto Schmidt, vol. II, 1993.
- TIPKE y LANG, *Steuerrecht: Ein systematischer Grundriß*, 12a. ed., Köln, Otto Schmidt KG, 1989.
- VOGEL, Klaus, “Consideraciones sobre la obligación de manutención en el impuesto sobre la renta”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985.
- , “Los gastos ineludibles en la tributación de la unidad familiar”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 99, 1986.
- WOSNITZA, Michael, “Die Besteuerung von Ehegatten und Familien. Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplitting”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 2, 1996.
- ZORNOZA PÉREZ, J., “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 113, 1988.