

IRPF: SU RELACIÓN CON LAS CIRCUNSTANCIAS PERSONALES Y FAMILIARES Y LA CAPACIDAD ECONÓMICA. ¿IMPUESTO PERSONAL Y SUBJETIVO?

*Nieves del Coso López
Alumna. Facultad de Derecho
Universidad de Alcalá*

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS: CAPACIDAD ECONÓMICA E IGUALDAD. BREVE REFERENCIA. 3. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. 4. IRPF Y LA TRIBUTACIÓN CONFORME A LAS CIRCUNSTANCIAS PERSONALES Y FAMILIARES. 4.1. Ascendientes. 4.2. Discapacidad. 4.3. Descendientes y acogimiento. 4.4. Alimentos a parientes. 5. CONCLUSIÓN. 6. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

El 29 de noviembre de 2006 el Boletín Oficial del Estado publicó la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – en adelante IRPF- sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Nace con vocación de reforma y mejora de la anterior Ley del IRPF. Equidad, capacidad económica, mínimo vital, igualdad y progresividad, son términos que encontramos reflejados en esta Ley como tenidos en cuenta para cumplir los objetivos fundamentales de la reforma que supone la nueva normativa: “*mejorar la equidad, favorecer el crecimiento económico, garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las administraciones públicas, favorecer la tributación homogénea del ahorro y abordar, desde la perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia*”. Para mejorar la equidad “*se disminuye la carga tributaria soportada por las rentas del trabajo (...) se elevan los umbrales de rentas no sometidas a tributación y se recupera la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares*”¹. Sin embargo, esta última afirmación queda en mera declaración de buenos propósitos por cuanto, en el cuerpo legal, se excluyen supuestos para acceder a las exenciones que otros análogos a éstos tienen. Situaciones específicas y gravosas para el sujeto pasivo que no tienen posibilidad de alegarse ante la Administración Tributaria a pesar de ser iguales a las contempladas en la Ley y que minoran del mismo modo la capacidad económica del contribuyente. Esto conlleva, además, que el principio de progresividad no se aplique en relación con la renta total de cada contribuyente porque ésta será superior a la real, por lo tanto, el tributo tendrá la base más alta y en consecuencia, el tipo de gravamen más elevado. Ello es así porque, como ha escrito el profesor

¹ Preámbulo de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre: “Objetivos y aspectos relevantes de la reforma”.

CALVO ORTEGA “*Los impuestos progresivos tienen que gravar una universalidad que permita contemplar la totalidad de la situación económica del sujeto pasivo [y este principio] es una exigencia de la capacidad económica en el IRPF*”².

En esta investigación se pretende hacer una aproximación a dos de los principios tributarios más referidos –capacidad económica e igualdad- de acuerdo con la jurisprudencia que al respecto ha sentado el Tribunal Constitucional, antes de pasar a lo que considero el cuerpo del trabajo, que no es otro que poner de manifiesto las deficiencias que, a mi entender, tiene la Ley del IRPF en relación con las circunstancias personales y familiares y que deberían ser subsanadas para que, en verdad, se tratara del impuesto que se nos dice que es: personal y subjetivo.

Es bien sabido que la sociedad evoluciona y con ella, la relaciones de los individuos que la componen. Tampoco es desconocido que el Derecho, como regulador de esas relaciones, es dinámico y se adecua a las nuevas necesidades que van surgiendo. Se entiende que no pueda hacerlo al mismo ritmo cambiante que esas relaciones sociales y por ello, somos los propios individuos los que marcamos la pauta y, en definitiva, los que tenemos que encargarnos de demandar que el legislador tome conciencia de esos nuevos supuestos que forman parte de la propia evolución.

En base a esa evolución, la unidad familiar no se presta a una concreción de lo que debe ser: puede adoptar múltiples formas según los individuos hayan decidido en virtud de su propia libertad. Múltiples formas, por otra parte, totalmente admitidas socialmente. Un acogimiento, por ejemplo, no tiene por qué estar referido a un menor, ni a un pariente, hay lazos afectivos que no tienen por qué ser necesariamente consanguíneos y pueden motivar, sin embargo, la acogida en el núcleo familiar de una persona necesitada de lo más imprescindible para subsistir. También hay circunstancias extraordinarias sobrevenidas que obligan a la unidad familiar a hacer frente a la necesidad de uno de sus miembros, mayor o menor de edad, y que son tenidas en cuenta en otros ámbitos del Ordenamiento – como el Civil o el Penal- pero son pasadas por alto en el impuesto que ocupa este trabajo, curiosamente el que se describe como personal y subjetivo.

Mi llamada de atención en este trabajo no es nueva. Además de publicaciones doctrinales³, ha habido proposiciones parlamentarias para modificar la Ley del IRPF con el fin de que se amplíen y universalicen algunas de las deducciones que contempla⁴, si bien, desde mi punto de vista, con supuestos

² Vid.; CALVO ORTEGA, R.; *Derecho Tributario, Parte General*, 10ª ed.; Aranzadi; Navarra, 2006; pp., 57 y 58.

³ Entre otros: HERRERA MOLINA, P.M.; *Capacidad económica y sistema fiscal*; Marcial Pons; Madrid, 1998; pág. 238; SOLER ROCH, M.T.; “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares”; *Cívitas, Revista española de Derecho Financiero*, nº 66; abril/junio 1990; pp. 193 y ss. y ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M., MARTÍN DÉGANO, I; *La protección de las Personas con Discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*; Aranzadi; Navarra, 2006; pp. 231 y ss.

⁴ Proposición de *Convergència i Unió* para ampliar y universalizar las deducciones por maternidad y por cuidado de ascendientes y personas discapacitadas. Vid: Boletín Oficial de las Cortes Generales del 4 de junio de 2004.

demasiado tasados. La concreta proposición de Ley a la que me he referido fue rechazada⁵, pero indica que hay conciencia política de que se necesita un cambio, aunque a veces el legislador siga un lento camino para adecuar la normativa legal a las necesidades reales, como lo demuestra el hecho de que se aprobara la Ley 35/2006 con un veto a situaciones en pie de igualdad a las actualmente protegidas por la norma y que son por ello merecedoras del mismo amparo.

2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS: CAPACIDAD ECONÓMICA E IGUALDAD. BREVE REFERENCIA

La Constitución española –en adelante CE- de 1978 establece en su artículo 31.1 que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. La Ley General Tributaria –en adelante LGT-, en su artículo 3.1 determina que *“la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”*.

El principio de capacidad económica al que hacen referencia los dos preceptos citados, no tiene una conceptualización uniforme en la doctrina: existen al respecto teorías diferentes⁶ que van desde su consideración como una especificación del principio de igualdad hasta su defensa como un derecho fundamental⁷. De lo que no cabe duda, a tenor de lo que la CE establece, es que la capacidad económica es el criterio que legitima a los tributos⁸ y que éstos deben recaer sobre quienes revelan dicha capacidad y en la medida que la tengan, es decir, deber de contribuir unido al derecho a hacerlo conforme a la capacidad económica. En palabras del profesor CALVO ORTEGA *“siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de una Administración Pública (...) la capacidad económica es una situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas (...) tiene capacidad económica el titular de una situación patrimonial concreta y suficiente frente a la obligación tributaria que se derive de esa misma situación”*⁹. Por su parte, el Tribunal Constitucional ha expresado que *“el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad, en este ámbito, medida de la igualdad (art. 31.1). Sin embargo, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella persigue. Es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que de tal distinción entre los*

⁵ Por 165 votos a favor, 166 en contra y una abstención. Vid. Boletín Oficial de las Cortes Generales del 4 de octubre de 2004 y Diario de Sesiones nº 34 del Congreso de los Diputados.

⁶ Vid al respecto: PALAO TABOADA, c.; “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”; *Revista española de Derecho Financiero* nº 124, 2004: pp. 770-776

⁷ Vid: HERRERA MOLINA, P.M.; op. cit.; pp. 23-25

⁸ Vid: MENÉNDEZ MORENO, A.; *Derecho financiero y tributario*; Lex Nova; Valladolid, 2006; Pág. 151.

⁹ Cfr.: CALVO ORTEGA, R.; op. cit.; Pág. 52.

*supuestos fácticos se hacen derivar sean adecuadas a aquel fin y proporcionadas a las diferencias mismas a las que se viene así a dotar de trascendencia por el Derecho”*¹⁰.

El mandato constitucional de igualdad no es fácil de llevarlo a la práctica en cuanto que dicho principio es indefinido y para su concreción es necesario relacionarlo con aquello que propicia la situación a la que la queremos aplicar, precisar los elementos ante los que queremos poner de manifiesto la igualdad. “*Es preciso responder a dos preguntas iniciales. Igualdad entre quienes e igualdad en qué*”¹¹. En su inconcreción, la igualdad tiene distintas maneras de considerarse. Por ejemplo, mientras que la igualdad formal –como equiparación o como diferenciación– se tiene en cuenta para regular las relaciones jurídicas, la igualdad material se lleva a la vida social y su fin es alcanzar la integración social¹².

El principio de igualdad supone la prohibición de la arbitrariedad y en el ámbito tributario, requiere que todos sean gravados por igual y se exige que exista un motivo razonable para el trato desigual¹³. Aunque en materia tributaria este principio no puede ser equiparado al del artículo 14 de la CE según el Tribunal Constitucional, que ha expresado en varias sentencias que “*la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la CE. Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta*”¹⁴. En relación con este criterio el TC ha expresado en numerosas sentencias que deben rechazarse las demandas en las que “*so pretexto de la invocación formal del artículo 14 de la CE, y sin un enlace subsumible en el marco de este precepto, lo que realmente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, de igualdad tributaria y de progresividad del artículo 31.1 de la CE*”¹⁵. Así pues, el principio de igualdad está íntimamente relacionado con el de capacidad económica, en cuanto que este último será el que se tenga en cuenta para establecer si ha habido desigualdad en el trato tributario¹⁶.

Esta postura del TC ha sido criticada en base a que, si el Alto Tribunal reconduce las reclamaciones del ámbito tributario al artículo 31.1 exclusivamente, sólo lo hace para no tener que admitir todos los recursos de amparo que se habrían generado si se hubiera admitido el artículo 14 en el campo de los impuestos. La doctrina admite que no hay diferencia entre la igualdad propugnada en uno u otro

¹⁰ STC 209/1988 de 10 de noviembre. En el mismo sentido STC 295/2006, de 11 de octubre, entre otras.

¹¹ Vid.: OTERO PARGA, M.; *Valores constitucionales*; Universidad de Santiago de Compostela; Santiago de Compostela, 1999; pág. 101.

¹² Vid.: PECES BARBA, G.; “Legitimidad del Poder y Justicia del Derecho” en *Curso de Teoría del Derecho*; Marcial Pons; 2ª ed.; Madrid, 2000; pág. 338.

¹³ Vid.: HERRERA MOLINA, P.M.; op. cit.; pág. 84.

¹⁴ SSTC 27/1981, de 20 de julio. Y, entre otras, 54/1993, de 15 de febrero y 295/2006, de 11 de octubre.

¹⁵ STC 53/1993, de 15 de febrero.

¹⁶ Vid.: MENÉNDEZ MORENO, A.; op. cit.; pág. 83.

artículo¹⁷. En palabras de HERRERA MOLINA “la desconexión establecida por el Tribunal Constitucional entre la igualdad del artículo 14 CE y el principio de capacidad económica carece de un fundamento sólido y se basa más bien en razones pragmáticas para evitar la interposición de recursos de amparo en materia tributaria”¹⁸.

3. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Al movernos en el ámbito de los derechos fundamentales, hay que determinar qué criterios debe tener en cuenta el intérprete en su tarea. No hay que olvidar que los derechos fundamentales tienen una posición preferente dentro del Ordenamiento, fuerza expansiva y carácter institucional¹⁹; sin embargo no son ilimitados, pues como indica la Declaración Universal de Derechos del Hombre, en su artículo 29.2: “(...) toda persona estará sujeta a limitaciones establecidas por la ley, con el único fin de asegurar el reconocimiento y respeto de los derechos y libertades de los demás (...)”. Cuando entran en conflicto dos de estos derechos, se lleva a cabo una labor de ponderación con el fin de no excluir a ninguno de ellos, sin embargo, a veces la fuerza expansiva de uno es más fuerte y prevalece respecto al que ha entrado en colisión con él²⁰. En materia tributaria se recurre con relativa frecuencia al amparo del TC. Éste ha establecido criterios y doctrina a través de sus sentencias que, con respecto a los principios que interesan para este trabajo, queda reseñada en los extractos que paso a exponer.

Para el Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica cumple tres funciones: fundamento de la imposición y tributación; limita al legislador en cuanto a su poder tributario y sirve a dicho poder de programa y orientación²¹. Sin embargo, el alto Tribunal no mantiene una doctrina uniforme. Por un lado afirma que “el principio de capacidad económica se refiere a la de cada uno y obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentre”²²; en el mismo sentido afirma que “el tributo sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida de la capacidad económica”²³ y por otro lado ha dictado que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo, para que aquel principio constitucional quede a salvo”²⁴. En ésta misma sentencia expresa que “Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo

¹⁷ Entre otros: YEBRA MARTULL-ORTEGA, P.; *Constitución Financiera Española. Veinticinco años*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004; pág. 186.

¹⁸ Cfr.: HERRERA MOLINA, P.M.; op. cit.; pág. 84. En el mismo sentido vid. pp. 175 y 193.

¹⁹ Vid.: PÉREZ TREMP, P.; “La interpretación de los Derechos Fundamentales” en FERRER MAC-GREGOR (Coord.) *Interpretación Constitucional II*; Porrúa; México, 2005; pp. 904 y ss.

²⁰ Vid. PÉREZ TREMP, P.; op. cit.; pág. 913-914.

²¹ STC 211/1992, de 11 de diciembre.

²² STC 27/1981, de 20 de julio.

²³ STC 45/1989, de 20 de febrero.

²⁴ STC 221/1992, de 11 de diciembre. Además, entre otras, STC 295/2006, de 11 de octubre.

hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria"²⁵. El TC no se ha mantenido en la línea de la primera jurisprudencia, relativizando, a veces demasiado, el principio de capacidad económica y dejándolo prácticamente sin efectividad²⁶, aunque cuando es la practicabilidad administrativa la que se cuestiona, tiende a establecer un control de proporcionalidad en relación con la capacidad económica²⁷.

Al respecto, me parece interesante la crítica que HERRERA MOLINA hace sobre una sentencia del TC de 22 de julio de 1996 y en la que considera que el Tribunal ha incurrido en contradicciones al indicar: "*Tal sentencia (...) afirma que la exención de las pensiones por incapacidad permanente absoluta << responden tanto a la lógica como a los contenidos que se derivan del principio de capacidad económica (art.31 CE)>> (FJ 6º, B), añadiendo, sorprendentemente, que el legislador dispone de libertad para << considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición (!), excluirlas del ámbito del hecho imponible del impuesto (...) o, en fin, (...) declararlas exentas>>, aunque << lo que no puede hacer [el legislador] es contravenir los principios establecidos en el art. 14 CE y en el art. 31.1 CE>> (?) (FJ 8º)*". En palabras de HERRERA MOLINA, "el Tribunal admite la supresión generalizada de tales exenciones sin que para ello sea precisa una especial justificación" y se pregunta cómo es posible esta declaración del Alto Tribunal cuando la exención está amparada por el principio de capacidad económica²⁸.

Estoy de acuerdo en que no se puede concretar una postura clara del TC. En relación con los impuestos, él mismo ha precisado el método para determinar la capacidad económica. Lo ha establecido en normas que den a todos los sujetos un trato igual independientemente de su condición personal o de las relaciones que existan entre ellos y otras personas cuando eso no sea determinante para un impuesto cuestionado²⁹, sin embargo, en otros pronunciamientos se muestra demasiado respetuoso con la libertad del legislador y en pocas ocasiones ha declarado la inconstitucionalidad de leyes tributarias³⁰.

Sobre el principio de igualdad, el TC ha elaborado una doctrina en numerosas sentencias. El propio Tribunal ha dicho: "*los rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo*

²⁵ Cfr. las sentencias dictadas en el texto y Vid.: YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; op. cit; pp. 179 y ss.

²⁶ Vid. MENÉNDEZ MORENO, A.; op. cit.; pág. 80.

²⁷ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.; op. cit.; pág. 79 y STC 45/1989 de 20 de febrero o 146/194 de 12 de mayo.

²⁸ Cfr. HERRERA MOLINA, P.M.; op. cit.; pág. 69-70. (vid. pie de página nº 219). La sentencia a que hace referencia este autor es la 134/1996.

²⁹ Vid: SSTC 209/1988 y 45/1989.

³⁰ Vid: PALAO TABOADA, C.; op. cit.; pág. 780. Ejemplo: SSTC 45/1989, de 20 de febrero, 46/2000, de 17 de febrero y 255/2004, de 23 de diciembre.

considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”³¹.

Redundando en lo mismo el TC establece que “la exención o la bonificación - privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.) quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando <<se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31 (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8) (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7)>>”³².

Son muchas las sentencias en las que el Alto Tribunal confirma que el principio de igualdad reconocido en el artículo 14 CE es la base que limita al legislador en cuanto éste tiene el deber de dar el mismo trato a las personas que se encuentren en situaciones jurídicas iguales, quedándole prohibida toda desigualdad que carezca de justificación razonable, objetiva o resulte desproporcionada en base a esa justificación. Sirva de ejemplo la STC 47/2001 de 15 de febrero (FJ 6): “(...) conforme a constante doctrina de este Tribunal, el principio de igualdad en la ley reconocido en el art. 14 CE, <<impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación>> (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 5; en el mismo sentido, entre otras muchas, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 117/1998, de 2 de junio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2)”.

Sin embargo en otros pronunciamientos ha primado la política del legislador, en alguna ocasión dirigida a evitar posibles actuaciones elusivas de los

³¹ STC 76/1990 de 26 de abril. En el mismo sentido y entre otras STC 33/2006, de 13 de febrero; FJ nº 3.

³² STC 33/2006, de 13 de febrero. FJ nº 4

sujetos: “pues la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos”³³

Con respecto a éste último apunte, quiero hacer reseña de una crítica que hace el profesor YEBRA MARTULL-ORTEGA a esa afirmación del TC: “La necesidad de evitar situaciones elusivas supondrá por parte del legislador la de mejorar la técnica tributaria, pero no puede llevar tampoco a un impuesto injusto (...) El constituyente no piensa en negativo y, por lo tanto, objetivos suyos son que los impuestos se establezcan de acuerdo con la capacidad de pago. Así se supone que actúa en la mayoría de los casos. Ahora bien, para una minoría en que se produce fraude, poner este objetivo por encima de un principio establecido en la Constitución, no se sostiene”³⁴.

El artículo 31 de la CE establece el deber de contribuir; el incumplimiento del mismo es el fundamento que hace necesaria la labor del legislador para prevenir el fraude, pero este objetivo no puede –ni debe– estar por encima de otros mandatos de la Constitución que garantizan derechos fundamentales, entre ellos el derecho a la igualdad³⁵.

4. IRPF Y LA TRIBUTACIÓN CONFORME A LAS CIRCUNSTANCIAS PERSONALES Y FAMILIARES

Como he apuntado en la introducción, el 29 de noviembre de 2006 se publicó en el BOE nº 285 la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. En su Preámbulo nos dice que el IRPF “es un tributo de importancia fundamental para hacer efectivo el mandato del artículo 31 de la Constitución Española” y que desde que se iniciara el proceso con la Ley 44/1978, ha sufrido modificaciones que supusieron la evolución del impuesto, pasando de ser un impuesto sintético a configurarse con un marcado carácter individual.

Importante, desde el punto de vista que interesa en este trabajo, es la referencia que se hace en el Preámbulo de la Ley al objetivo fundamental que tiene la reforma que es “**mejorar la equidad**³⁶ y favorecer el crecimiento económico, al tiempo que persigue garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las administraciones públicas, favorecer la tributación homogénea del ahorro **y abordar, desde la perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia**”³⁷. Como objeto de atención prioritaria y para mejorar la equidad, “se elevan los umbrales de rentas no sometidas a tributación y **se recupera la igualdad en el tratamiento de las**

³³ Misma sentencia, FJ nº 3 y, además, entre otras, 255/2004, de 23 de diciembre; FJ nº 5, ésta última con diferente resultado.

³⁴ Cfr. YEBRA MARTULL-ORTEGA, P.; op. cit; pp. 184 y ss.

³⁵ Contra el fraude fiscal se aprobó la Ley 36/2006, de 29 de noviembre. Resulta curioso comprobar cómo en su artículo 1.2.3.c) contempla como personas o entidades vinculadas, a “una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores”.

³⁶ Énfasis añadido.

³⁷ Énfasis añadido.

circunstancias personales y familiares³⁸. Basado en las mismas razones de equidad –también de cohesión social- se presta especial atención al problema de la dependencia en España. Si bien el Preámbulo de una Ley no tiene carácter normativo, sí que presenta las razones y objetivos que fundamentan la configuración de las normas que le siguen.

El IRPF es un tributo directo, personal y subjetivo que grava la capacidad económica del contribuyente, atendiendo a sus circunstancias personales y familiares, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad. El Título Preliminar referencia de este modo la naturaleza del impuesto y si bien, al igual que al Preámbulo, le falta el carácter normativo de los Títulos que le siguen, traza las líneas rectoras que han de guiar al legislador en la redacción legal.

En mi opinión, no es lo que sucede en la Ley 35/2006 por cuanto al artículo 1 del Título Preliminar le falta, para que sea adecuado a la Ley que nos presenta, una apostilla y es que, se atiende a las circunstancias personales y familiares sólo en algunos casos. Al faltar ésta, puedo tachar al citado artículo de inexacto e incoherente. Del mismo modo, considero que el Preámbulo hace un planteamiento extensivo del objetivo fundamental de la reforma del IRPF y esto no se adecua con el texto de la Ley a la que precede; ésta se demuestra restrictiva en su desarrollo por cuanto ni se abordan todos los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia, ni se recupera la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares.

La Ley del IRPF, tal y como está aprobada, no es una ley igual para todos -si por igualdad entendemos que se deben gravar igual situaciones iguales, hay desigualdad- Han quedado fuera de ella circunstancias merecedoras de ser tenidas en cuenta para que en verdad éste tributo sea personal y subjetivo y se aplique en base a las circunstancias personales y familiares del contribuyente. En lo que respecta al objeto de este trabajo, mi crítica fundamental a ésta Ley –y por extensión a la anterior- se centra en tres puntos:

1 – Que sólo contemple en supuestos sujetos a exenciones, la circunstancia de la consanguinidad y la edad, dando la espalda a esos cambios sociales propios de la evolución que mencioné en mi introducción y que han dado lugar a unidades familiares de distinta tipología –biparentales, monoparentales, consanguíneas, por afinidad, por solidaridad- pero todas, con las mismas necesidades básicas y el mismo mínimo vital imprescindible para una subsistencia digna.

2 – Que no tenga en cuenta las circunstancias excepcionales sobrevenidas que producen serias minoraciones de la capacidad económica. En este sentido, la Ley que nos ocupa se aparta de la consideración que otros sistemas del Ordenamiento tienen para la excepcionalidad –sirva de ejemplo el Derecho de Obligaciones- y ni siquiera aporta la posibilidad de alegarlas y demostrarlas.

³⁸ Id.

3 – Que el acogimiento familiar esté tasado y cerrado a menores. Acoger es admitir en casa, servir de refugio, proteger, amparar a alguien. Acogido es la persona desvalida a quien se admite y mantiene. Si en el punto anterior, se separa del Derecho Civil, en éste se ciñe a él, lo que confirma la incoherencia que apunté supra.

Una ley tiene vocación de generalidad y debe reflejar reglas generales en su creación. Los ciudadanos, sean iguales o distintos, deben ser tratados de igual manera por la ley. Esa misma ley les debe dar la oportunidad de solicitar, dentro de sus diferencias, el amparo que merecen. *“La ley debe ser igual en su creación y distinta en su aplicación”*³⁹. Eso es equidad. En el caso del IRPF, si dos unidades familiares tienen una misma circunstancia familiar gravosa, ésta debe ser contemplada idénticamente para que se pueda predicar la equidad, sean iguales o distintas el modo de haberse establecido esas familias. El modo no altera la sustancia, sigue siendo una familia. Si por su diferencia son excluidos de ella, no se puede decir que haya equidad en la aplicación de la norma de que se trate, para ello, como mínimo, se debe dejar abierta la posibilidad de poder invocar la protección que puede merecer una situación extraordinaria, porque éstas no están tasadas ni cerradas. Solo así, podría definirse el impuesto que nos ocupa como personal y subjetivo.

El criterio de satisfacción de las necesidades básicas es idóneo para establecer garantías -derechos- para el individuo de un mínimo vital sin que éste tenga que recurrir a *“esfuerzos heroicos para conseguirlos”* –igualdad material desde los derechos-. Del mismo modo es adecuado el criterio de la capacidad para que cada uno participe conforme a la que tiene –igualdad material desde los deberes-⁴⁰

El mínimo personal necesario para atender las necesidades básicas no está sometido a gravamen, la capacidad económica empieza a partir de ese mínimo personal y se refiere sólo a las personas físicas.⁴¹ *“(…) La parte de la renta destinada a la subsistencia del contribuyente y al sostenimiento de las cargas familiares queda exonerada de gravamen”*⁴². La Ley en su Título V, hace referencia a la adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente y detalla, en el artículo 56, qué se entiende por mínimo personal y familiar: *“... constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto (...) El mínimo personal y familiar será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley”*. Pues bien, las “necesidades básicas personales y familiares del contribuyente” no tendrían que estar tasadas por la consanguinidad y la edad, porque dichas necesidades no dejan de ser las mismas sea quien sea la persona que tengamos a nuestro cargo, consanguínea o no, mayor de veinticinco años o

³⁹ Vid. OTERO PARGA, M.; op. cit.; pág. 87.

⁴⁰ Vid. PECES-BARBA, G.; op. cit.; pp. 339 y ss.

⁴¹ Vid. CALVO ORTEGA, R.; op. cit.; pág. 53.

⁴² Cfr. ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M., MARTÍN DÉGANO, I; op. cit.; pág. 231.

menor. Y ya que lo están, se debería dejar abierta la posibilidad de poder alegarlas y demostrarlas porque son susceptibles de amparo normativo.

En los objetivos y aspectos relevantes de la reforma que nos expone la Ley en su Preámbulo se nos dice que: “**Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar**⁴³ (...) se configura un extenso y flexible primer tramo, en el que **se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares**⁴⁴ (...) los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que **contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro**⁴⁵, con lo que se mejora la progresividad del impuesto”.

Si establecemos unos supuestos de hecho contemplados en la ley y los comparamos con otros que quedan fuera de ella, podremos comprobar que esa consideración de igualdad para todos los contribuyentes con idénticas circunstancias personales y familiares no se lleva a cabo.

4.1. Ascendientes

El artículo 59 de la Ley, establece la cuantía del mínimo por cada uno de los ascendientes mayores de 65 años que convivan con el contribuyente: “... será de 900 euros anuales para cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros (...) cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo (...) se aumentará en 1.100 euros anuales”.

Así, un contribuyente que tenga a su cargo a su cónyuge, a uno de sus progenitores y a otro de los progenitores de su cónyuge, ambos mayores de 75 años y con rentas inferiores a 8.000 euros, podrá tener a todos en cuenta para la valoración del mínimo personal y familiar destinado a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares y que no están sometidas a tributación.

Se sumará el mínimo correspondiente al contribuyente y los mínimos del cónyuge y de ambos progenitores. El resultado sería:

**Mínimo personal y familiar: 5.050 + 3.400 (art. 84 LIRPF) + 1.100 + 1.100
(art. 59 LIRPF) = 10.650 euros.**

Si ese mismo contribuyente enviuda, aún cuando siga teniendo a su cargo a ambos progenitores –su ascendiente y el ascendiente de su cónyuge fallecido- sólo podrá sumar a su mínimo correspondiente, el mínimo de su ascendiente consanguíneo. Las necesidades básicas de la segunda persona mayor de 75 años

⁴³ Énfasis añadido.

⁴⁴ Id.

⁴⁵ Id.

que sigue teniendo a su cargo no pueden ser tenidas en cuenta para la reducción en la cuantificación del impuesto. Así, el contribuyente de este supuesto de hecho ve reducida su capacidad económica, en cuanto no puede deducir de la base el mínimo de su ascendiente por afinidad y, además, verá aumentada su tributación por cuanto sus deducciones son menores. El resultado sería:

Mínimo personal y familiar: 5.050 + 1.100 = 6.150 euros
--

Hay otros supuestos en los que los ascendientes no conviven todo el ejercicio con el mismo descendiente. Así, por ejemplo, un matrimonio mayor de 65 años que haya tenido cuatro hijos puede alternar el tiempo de convivencia entre todos ellos. Eso conlleva que cada uno de esos hijos será el que, durante tres meses, tendrá a su cargo las necesidades básicas de sus progenitores; por lo tanto, deberían prorratearse las cantidades determinadas en la Ley para adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

En otros casos, es posible que la vivienda de los descendientes no reúna las condiciones necesarias para albergar a los ascendientes y que, para el cuidado de éstos, los hijos decidan trasladarse alternativamente a la vivienda paterna o contratar a una persona especializada para el cuidado de los padres. Las necesidades básicas de los progenitores son cubiertas por todos los hijos, pero las circunstancias obligan a que no sea en la casa de cada uno de ellos, razón por la que no se pueden contemplar dichas necesidades en el mínimo exento.

El no poder alegarse esas situaciones extraordinarias hace que la tributación sea más gravosa para estos sujetos pasivos que no ven reflejada en el impuesto la minoración de su capacidad económica.

4.2. Discapacidad⁴⁶

Una persona discapacitada es aquella que tiene impedida o entorpecida alguna de las actividades cotidianas consideradas normales, por alteración de sus funciones intelectuales o físicas⁴⁷. Las personas con discapacidad necesitan apoyos que les posibiliten el ejercicio de todos sus derechos como ciudadanos. Para atender las necesidades de los discapacitados y promover su autonomía personal, se aprobó la Ley 39/2006, de 14 de diciembre de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia. Esta Ley viene a cumplir el mandato constitucional expresado en los artículos 49, 50 y 149.1 de la CE. Se establece un sistema de colaboración, tanto por parte del entorno familiar del discapacitado, de organizaciones de carácter privado que responden a criterios de solidaridad, como de las Administraciones Públicas.

⁴⁶ En relación con este apartado, véase la obra citada *La protección de las Personas con Discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*.

⁴⁷ Según definición del Diccionario de la Real Academia Española.

El artículo 60 del IRPF dispone que el mínimo por discapacidad sea la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes. Se pone veto, igual que en el resto de los supuestos, a relaciones familiares no consanguíneas.

Así, un contribuyente que tenga a su cargo a su cónyuge y a un descendiente con una discapacidad del 65 por 100, podrá deducir el mínimo contemplado en la ley por cuanto cumple con los requisitos exigidos. El resultado sería:

Mínimo personal y familiar: 5.050 + 3.400 + 1.800 (arts. 57 y 58 LIRPF) + 6.900
(art. 60 LIRPF) = 17.150 euros

Si el descendiente es consanguíneo sólo del cónyuge y éste fallece, ese contribuyente no podrá deducirse por él aún cuando siga estando a su cargo, por cuanto que la afinidad no entra en el supuesto legal. Lo mismo sucedería si se tratara del ascendiente del supuesto anterior. Siguen siendo integrantes de la unidad familiar, siguen necesitando un mínimo vital, hay una situación susceptible de protección pero no puede invocarse porque no hay consanguinidad.

En el mismo caso se estaría si en esa unidad familiar se integra una persona discapacitada, a la que se acoge por lazos afectivos –sirva de ejemplo el acogimiento de una persona que ayudó a nuestro crecimiento y con la que se ha seguido manteniendo un estrecho contacto-. Así, se obtendría como resultado:

Mínimo personal y familiar: 5.050 euros

En este apartado debe hacerse una referencia a los gastos deducibles en relación con parientes por afinidad en el artículo 68.4.d): “*darán derecho a deducción las obras e instalaciones de adecuación que deban efectuarse en la vivienda habitual del contribuyente, por razón de la discapacidad del propio contribuyente o de su cónyuge o de un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que conviva con él*”. Me hago varias preguntas respecto a esto: ¿Por qué en este caso sí se contempla la afinidad y en el resto de supuestos se pasa por alto? ¿Qué motivos pueden haber llevado al legislador a hacer la distinción? ¿Habrá una justificación razonable según el punto de vista del TC?

Si se cumplen los requisitos que se exigen en la ley 39/2006, son exigibles los derechos que ella propugna. En los casos planteados como ejemplo sobre unidades familiares creadas por afinidad o lazos afectivos, está claro que el contribuyente a cuyo cargo está la persona dependiente no consanguínea –en igual medida que el contribuyente consanguíneo de la persona discapacitada-, no sólo

ejerce una labor destacada para la consecución de los fines que persigue la citada ley, sino que ahorra importantes gastos a la Administración colaborando indirectamente en la consecución de una suficiencia financiera general de las administraciones públicas. Porque ¿qué tendría que hacer la Administración si no contara con la ayuda de estas familias no consanguíneas? ¿estarían mejor atendidos los discapacitados en todas sus necesidades? ¿redundería en un mayor ahorro de los gastos generales? No hace falta hacer cuentas, la respuesta es no.

4.3. Descendientes y acogimiento

El artículo 58.1 de la nueva Ley del IRPF recoge que *“se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable”*. Desde mi punto de vista sobra del precepto la limitación establecida con la remisión a *“la legislación civil aplicable”*, porque ni siempre es menor la persona que hay que acoger o tutelar, ni siempre se acoge a personas consanguíneas, ni siempre se hace con alguien ajeno a la familia. A veces hay necesidad del acogimiento de hijos mayores de 25 años, que vivían de forma independiente pero que, por circunstancias extraordinarias han tenido que regresar al ámbito familiar con un grado de dependencia económica absoluta. Como ejemplo, sirva el siguiente supuesto de hecho, que si bien no es habitual, no por ello deja de ser merecedor de atención y protección por parte del legislador:

Mujer⁴⁸, cabeza de familia, que convive con un hijo de 22 años. Su hija, de 26, lleva independizada unos años, vive en pareja y tiene un hijo de un año. Habita en un piso de alquiler, en una ciudad diferente a la de su progenitora y trabaja en el sector servicios en el que gana lo suficiente para vivir al día. A primeros de mayo, tras un episodio de maltrato doméstico, esta mujer tuvo que acoger a su hija –y a su nieto de un año- que se vio obligada a dejar su casa y su trabajo, sin previo aviso por la urgencia de la situación –con las consecuencias que ello conlleva- y con las pertenencias imprescindibles de ella y de su hijo que tuvo tiempo a coger mientras era escoltada por la policía.

La progenitora hizo frente a las necesidades más básicas de su hija y de su nieto durante diez meses -de mayo de un año a marzo del año siguiente- Si acoger es proteger, amparar a alguien, no hay duda de que estamos ante un acogimiento. Tampoco cabe duda de que la capacidad económica de la mujer se viera seriamente minorada por cuanto, a las necesidades básicas que tenía antes, había que sumar la de dos personas más. Sin embargo, cuando la mujer del supuesto tuvo que hacer su autoliquidación del IRPF, ni pudo hacer ninguna deducción por la hija que acogió -curiosamente, sí habría podido hacerlo si se hubiera tratado de una adopción- ni tuvo posibilidad de alegar la situación ante la Administración para su posible toma en consideración.

⁴⁸ Es un supuesto de hecho real, de ahí mi referencia a que sea una mujer. Evidentemente, el sexo no importa, podría ser un hombre y el final sería idéntico.

Qué duda cabe que la progenitora, como tal, tiene la obligación de amparar a su hija, eso nadie lo discute⁴⁹, pero ciñéndonos a los hechos objetivos y en relación con el IRPF, se extrae la conclusión de que algo no cuadra en la Ley de este impuesto, porque si dentro de sus objetivos para la reforma, están –entre otras cosas- la equidad y recuperar la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares, queda patente que hay situaciones que se escapan a estos objetivos. Si *"la exención o la bonificación (...) como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (...) sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.) quedando, en caso contrario, proscrita(...)"*⁵⁰, está claro que en el supuesto que nos ocupa hay dos de las apreciaciones del TC: motivos de política social y atender un mínimo de subsistencia. En cuanto a política económica, entiendo que todo está relacionado, tanto el proyecto que ha dado lugar al programa –suficiencia financiera para el conjunto de las Administraciones Públicas, entre otros- que se expone en los motivos de la Ley, como los presupuestos estatales elaborados y para los que hay que contar con los ingresos necesarios para hacer frente a los gastos sociales, algunos de ellos ineludibles por cuanto están amparados por otras leyes. Por ejemplo, la Ley 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género, garantiza en su artículo 2, apartado e) *"derechos económicos para las mujeres víctimas de violencia de género, con el fin de facilitar su integración social"*. La mujer del supuesto de hecho planteado ha evitado importantes gastos a la Administración Pública, ella ha ejercido de "instrumento eficaz" para la consecución de los fines que la referida Ley tiene por objeto. La toma en consideración de sus circunstancias personales y familiares para la deducción en el IRPF del mínimo vital de su hija, siempre arrojará un saldo positivo a favor de la Administración.

4.4. Alimentos a los parientes

El Código Civil, en su Título V, regula la materia sobre alimentos entre parientes, entendiendo por alimentos, todo lo indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica. Están obligados a darse alimentos los cónyuges, los ascendientes, los descendientes y los hermanos. En su artículo 148 dice que la obligación de dar alimentos será exigible desde que los necesitare, para subsistir, la persona que tenga derecho a percibirlos, pero no se abonarán sino desde la fecha en que se interponga la demanda.

En base a esto, el TC se ha pronunciado diciendo que *"(...) no es irrazonable sostener (...) que el legislador haya considerado que, mientras que los alimentos a los parientes, en tanto que sólo se satisfacen como consecuencia de una demanda presentada por éstos y tras la correspondiente resolución judicial, constituyen un gasto de carácter extraordinario cuya deducción resulta procedente, los alimentos a los hijos suponen un*

⁴⁹ Al respecto STC 33/2006 de 13 de febrero, que habría que matizar en algunas de sus apreciaciones.

⁵⁰ La misma sentencia, FJ nº 4.

gasto corriente o mero consumo de renta que, como ocurre con las restantes aplicaciones de renta, no tienen por qué generar un derecho a su reducción de la base imponible del impuesto. Tampoco coincide la finalidad en una y otra pensión: si en la de alimentos a los parientes ha de facilitarse el sustento básico para salvaguardar la vida del alimentista, esto es, <<todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica>> (art. 142 CC), ya hemos dicho que la de alimentos a los hijos no se reduce a la mera subsistencia, al consistir en un deber de contenido más amplio, que se extiende a todo lo necesario para su mantenimiento, estén o no en situación de necesidad”⁵¹.

No estoy de acuerdo con este pronunciamiento -en el que se abren como vías de discusión los alimentos a parientes y alimentos a los hijos- por varias razones que paso a exponer:

En relación con los alimentos a parientes:

- Si bien el TC hace referencia al art. 142 CC, parece obviar que este artículo incluye también, dentro de los alimentos, la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor de edad.

- Si los ascendientes están obligados a dar alimentos -incluidos en el punto 2º del art. 143 CC-, quiere decirse que uno de los alimentistas puede ser un hijo por cuanto el CC no los excluye como posibles necesitados de esta percepción de alimentos. Sirva de ejemplo el supuesto planteado en el punto 4.3 de éste trabajo.

- Mi tercer punto de discrepancia tiene como línea de partida el carácter impositivo que el CC da a la necesidad de que tenga que interponerse una demanda para poder percibir los alimentos, en la que se basa el TC para considerar razonable la postura del legislador para contemplar el carácter extraordinario de estos gastos que hacen procedente su deducción. Eso quiere decir que ninguna persona está dispuesta a auxiliar a un pariente a no ser que antes sea denunciada y, en consecuencia, condenada por resolución judicial a prestar dicha ayuda. Es más, aunque las hubiera, es mucho mejor que acudan a la vía judicial por cuanto sólo entonces su gasto será considerado de carácter extraordinario y podrán deducirlo del impuesto. ¿Por qué ha de obligarse a pasar por el juzgado a personas que no lo necesitan? ¿Cuál es el motivo razonable visto por el legislador y que apoya el TC?

Entiendo que la imperatividad -corroborada por el TC en cuanto no se opone a ella- del CC no hace sino alentar a personas que no tienen que dirimir ninguna controversia, a acudir a los juzgados en busca de una sentencia que les posibilite una deducción fiscal. El que las deducciones sólo sean operativas cuando están establecidas por mandato judicial “*resulta contrario al derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica y con el principio de protección a la familia*”⁵². Evidentemente, una sentencia judicial constituye una prueba irrefutable

⁵¹ Id., FJ nº 5

⁵² Vid.: HERRERA MOLINA, P.M.; op. cit.; pág. 324.

del derecho a la deducción que un contribuyente en este supuesto realiza, pero entiendo que no hay ninguna razón para limitar la libertad de prueba.

Si tomamos como ejemplo el supuesto de un hermano que ha de prestar alimentos a otro para que pueda subsistir y establecemos la comparación entre dos situaciones iguales con la única diferencia de la falta de sentencia judicial, veremos cómo se “castiga”, en el plano tributario -con la anuencia del TC-, el no necesitar que un hermano nos denuncie para auxiliarse si lo necesita.

Así, un contribuyente que tiene a su cargo la alimentación de su hermano impuesta por resolución judicial y estableciendo el supuesto de la cuantía de la misma en 600 euros mensuales, tendría una deducción de:

600 x 12 = 7.200 euros de reducción de la base imponible (art. 55 LIRPF)

Ese mismo contribuyente que tiene a su cargo la alimentación de su hermano sin tener una resolución judicial que la imponga:

No tiene derecho a deducción alguna en la base imponible (art. 55 LIRPF)

Ambos ven reducida su capacidad económica pero sólo uno de ellos podrá adecuar su verdadera situación personal y familiar a la tributación del impuesto. Si el supuesto de hecho que da lugar al derecho a la deducción se puede probar – también de forma inequívoca- por otros medios que no sean la sentencia judicial ¿Qué razón existe para la limitación?

En relación con los alimentos a los hijos:

Dice el Alto Tribunal que “los alimentos a los hijos suponen un gasto corriente o mero consumo de renta que, como ocurre con las restantes aplicaciones de renta, no tienen por qué generar un derecho a su reducción de la base imponible del impuesto (...) la [finalidad] de alimentos a los hijos no se reduce a la mera subsistencia, al consistir en un deber de contenido más amplio, que se extiende a todo lo necesario para su mantenimiento, estén o no en situación de necesidad”

Los progenitores están obligados constitucionalmente al mantenimiento de sus hijos, si bien, cuando los hijos sólo conviven con uno de sus progenitores, sólo a éste le está permitido sumar el mínimo personal y familiar de su descendiente. La contribución del otro progenitor, *al suponer un gasto corriente o mero consumo de renta*, ni puede ser tenida en cuenta para la exención por mínimo vital, ni para la deducción por alimentos a parientes –de los que el CC no excluye a los hijos-

consignados judicialmente. Sin embargo, su capacidad económica no es la misma que si no tuviera que aportar la cantidad que le corresponde y que, en teoría, es la mitad de lo que se considera necesario para el mantenimiento de sus hijos, por cuanto el otro progenitor también tiene que contribuir al mantenimiento de ese hijo común por obligación constitucional. Desde mi punto de vista –y de acuerdo con algunos autores- se conculca el principio de capacidad económica⁵³, no olvidemos que la CE establece un genérico deber de contribuir, sí, pero de acuerdo con la capacidad económica de cada uno, cosa que a veces parece obviar el TC al “no reflexionar sobre el aspecto subjetivo de la capacidad contributiva, medido en términos de aptitud para contribuir en función de las circunstancias personales y familiares”⁵⁴.

En base a esto y ciñéndonos a la naturaleza del IRPF –impuesto de carácter personal por cuanto “son las personas físicas el elemento subjetivo de aplicación del tributo”⁵⁵ y directo en tanto “recae sobre una manifestación permanente de la capacidad de pago”⁵⁶ que grava la renta de las personas físicas, de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares-, la cantidad establecida por este impuesto para el mínimo personal y familiar por descendientes se debería prorratear entre los obligados que realmente soportan el gasto y, por ende, una disminución de capacidad económica. No se puede considerar que los alimentos a los hijos sean un gasto corriente o mero consumo de renta para uno de los progenitores y que para el otro sean un mínimo personal y familiar exento de tributación.

5. CONCLUSIÓN

Si la vocación del impuesto del IRPF es la de ser un tributo personal y subjetivo, gravar la capacidad económica del contribuyente y recuperar la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares de éste, debería haber empezado por hacer dos cosas: la primera, obviar la consanguinidad y la edad en relación con las reducciones de la base imponible que pretenden tener en cuenta la merma en la capacidad económica que supone tener a una persona a cargo del contribuyente; la segunda, incluir en su cuerpo legal la posibilidad de alegar esas circunstancias extraordinarias, sobrevenidas e impredecibles que afectan seriamente la capacidad económica de quien las sufre. En definitiva, que sea lo que dice ser.

Mientras eso no suceda, mi conclusión es que se trata de un impuesto cuya reforma no ha conseguido lo que se proponía. Será un impuesto personal, pero ni es totalmente subjetivo –no se adecua a las circunstancias personales y familiares de todos los contribuyentes-; ni totalmente igualitario –deja fuera muchos

⁵³ Vid.; ALONSO-OLEA GARCÍA, LUCAS DURÁN, M., MARTÍN DÉGANO, I.; op. cit.; pág. 235.

⁵⁴ Cfr.: SOLER ROCH, M.T.; op. cit.; pág. 205.

⁵⁵ Cfr.: PÉREZ CRISTÓBAL, J.; QUINTAS BERMÚDEZ, J.; SÁNCHEZ REVENGA, J.; *Introducción al Sistema Tributario Español*; 4ª ed.; Centro de Estudios Financieros; Madrid, 2003/04; pág. 35.

⁵⁶ Id.

supuestos merecedores de su amparo-; ni totalmente equitativo –ser igual en su creación y desigual en su aplicación-

La Ley del IRPF debe revisarse y modificarse para poder subsanar las deficiencias apuntadas por cuanto:

a) Es un hecho que hay grupos familiares que no se basan en la consanguinidad.

b) A veces la dependencia de los familiares no se subsana desde la convivencia.

c) La edad no es siempre indicativa de autosuficiencia.

d) Hay circunstancias excepcionales sobrevenidas que minoran la capacidad económica de quien las sufre.

e) La aplicación del principio de progresividad es deficiente en todas aquellas situaciones no contempladas en la Ley.

f) Los contribuyentes son en algunos supuestos –discapacidad, violencia de género, por ejemplo- eficaces colaboradores de la Administración por los gastos que le evita, ayudando así, indirectamente, a conseguir suficiencia financiera para el conjunto de las administraciones públicas. Además de eso, tienen que tributar en base a una capacidad económica que no es real.

g) Debe contemplarse la libertad de prueba. La obligación de obtener una sentencia judicial como único medio probatorio posible, es excesivamente restrictivo y oneroso para los contribuyentes que han de defender un derecho de deducción en el impuesto.

El legislador debe ser consciente de la necesidad de apreciar todos los supuestos dignos de amparo, en el sentido expresado anteriormente, que han quedado fuera del cuerpo legal. Su trabajo no es fácil, pero parte de su responsabilidad –entre otras cosas- es corregir y evitar aquello que puede dar lugar a la desigualdad y al desamparo que se genera por una ley que él mismo ha creado. Para ello, creo acertadas las alternativas que apunta SOLER ROCH: “*diseño de nuevos grupos; tributación individual adecuada a las circunstancias personales y familiares de cada persona física*⁵⁷” y, además, la toma en consideración de las circunstancias extraordinarias habilitando la posibilidad de alegarlas y demostrarlas.

En cuanto a la jurisprudencia del TC, vistas las variaciones que ha sufrido en algunos de sus pronunciamientos y consideradas las críticas doctrinales de que ha sido objeto, no puedo por menos que llegar a la conclusión de que el intérprete constitucional no ha conseguido establecer unas pautas claras, unos límites precisos que nos permitan concretar los principios insustituibles con que han de contar las leyes tributarias. La libertad con que cuenta el legislador y la anuencia

⁵⁷ Cfr.: SOLER ROCH, M.T.; op. cit.; pág. 206.

de que goza por parte del Alto Tribunal en algunas ocasiones, ofrece una salida amplia para que aquel pueda establecer objetivos meramente recaudatorios por encima de principios establecidos en la Constitución.

6. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO-OLEGA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M., MARTÍN DÉGANO, I.; *La protección de las Personas con Discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*; Ed. Aranzadi; Cizur Menor (Navarra), 2006.

- CALVO ORTEGA, R.; *Derecho Tributario. Parte General*; Ed. Aranzadi; Cizur Menor (Navarra); 2006.

- HERRERA MOLINA, P.M.; *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*; Ed. Marcial Pons; Madrid, 1998.

- MENÉNDEZ MORENO, A.; *Derecho Financiero y Tributario*; Ed. Lex Nova; Valladolid, 2006.

- OTERO PARGA, M.; *Valores Constitucionales*; Universidad de Santiago de Compostela, 1999.

- PALAO TABOADA, C.; "Nueva visita al principio de capacidad contributiva"; *Revista española de Derecho Financiero*, nº 124; Cívitas, 2004.

- PECES-BARBA, G., FERNÁNDEZ, E. y DE ASÍS, R.; *Curso de Teoría del Derecho*; 2ª ed.; Ed. Marcial Pons; Madrid, 2000.

- PÉREZ CRISTOBAL, J.; QUINTAS BERMUDEZ, J.; SÁNCHEZ REVENGA, J.; *Introducción al Sistema Tributario Español*; 4ª ed.; Centro de Estudios Financieros; Madrid, 2003/04.

- PÉREZ TREMPES, P. en FERRER MAC-GREGOR, E. (Coord.); *Interpretación Constitucional*; Ed. Porrúa; México, 2005.

- SOLER ROCH, M.T.; "Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares"; *Cívitas, revista española de Derecho Financiero*, nº 66; abril/junio 1990.

- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; *Constitución Financiera Española. Veinticinco años*; Ed. Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 2004.