

LA LEY 35/2006 DEL IRPF Y LA ERRÁTICA PROTECCIÓN LEGAL DEL MÍNIMO EXISTENCIAL FAMILIAR

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid*

Extracto:

LA Ley 35/2006 del IRPF incrementa sensiblemente las cuantías establecidas para compensar el mínimo personal y familiar, pero establece un método de aplicación distinto del precedente y especialmente falto de transparencia, lo que impide realizar una comparación real del modelo actual y del precedente. Esta circunstancia permite revisar los modelos de compensación del mínimo familiar vigentes en la última década y poner de manifiesto las ventajas e inconvenientes de cada uno de ellos.

Palabras clave: Impuesto sobre la Renta, capacidad económica, mínimo existencial, mínimo personal y familiar, y deducciones.

Sumario

- I. Introducción.
- II. La protección del mínimo existencial en el IRPF: la situación en 1996.
- III. Las Sentencias del Tribunal Constitucional alemán de 10 de noviembre de 1998.
- IV. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- V. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

I. INTRODUCCIÓN

Hace ya diez años de la publicación de *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*¹, trabajo en el que defendíamos la conveniencia de proteger el mínimo existencial del contribuyente y su familia mediante el establecimiento de reducciones en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y no –como sucedía hasta entonces en España– mediante deducciones en la cuota de dicho impuesto.

Desde entonces se han publicado dos nuevas leyes del IRPF y también se han producido nuevos pronunciamientos del Tribunal Constitucional relacionados con la cuestión, lo que justifica realizar una revisión de las teorías defendidas en aquella breve monografía y contrastarlas con la nueva Ley 35/2006, del IRPF. Por ello, el objeto del presente trabajo es contrastar las teorías formuladas en 1996 con la regulación del impuesto que tuvo lugar en 1998 y con la que se acaba de producir en 2006, resaltar de este modo lo mejor y lo peor de los cambios producidos y, sobre todo, cuestionar la validez de unas propuestas sobre el mínimo existencial realizadas hace diez años.

II. LA PROTECCIÓN DEL MÍNIMO EXISTENCIAL EN EL IRPF: LA SITUACIÓN EN 1996

En el año 1996, el modo en que el legislador protegía el mínimo existencial del contribuyente no era objeto de debate en el mundo académico español ni tampoco en el Parlamento. La Ley española del IRPF vigente en ese momento², como todas las precedentes, contenía algunas 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 contribuyente³.

Unos años antes, en 1990, el Tribunal Constitucional alemán había dictado unas sentencias que supusieron una auténtica revolución en los planteamientos tradicionales sobre la protección del

¹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Ed. Colex, Madrid, 1996.

² Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³ 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.

mínimo existencial⁴. En aquellas sentencias se afirmaba la vigencia del principio constitucional que prohíbe gravar la renta necesaria para garantizar la vida digna de los ciudadanos⁵, se precisaba el alcance subjetivo del mínimo existencial⁶ y, lo que es más importante, se establecían criterios válidos para su cuantificación⁷.

En el momento de publicarse dichas sentencias me encontraba realizando una estancia de investigación en la Universidad de Colonia, lo que me permitió conocer de primera mano su contenido y su repercusión en la configuración del Impuesto sobre la Renta⁸. Con ese material, analicé unos años más tarde la situación en el Impuesto sobre la Renta español y puse de manifiesto que la normativa española era claramente deficitaria en el cumplimiento del mandato constitucional de proteger el mínimo existencial. En efecto, la Ley del IRPF de 1991 (en adelante LIRPF/91) no satisfacía las exigencias deducidas del artículo 1 CE que declara el Estado social; ni del artículo 9.2 CE, donde se establece que corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad de los individuos sean reales y efectivas; ni del artículo 31, que exige respetar los principios de igualdad y capacidad económica en la configuración del deber de contribuir; y ni del artículo 39 CE, en donde se establece que «los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia».

Los motivos por los que consideraba incumplido el mandato de proteger el mínimo existencial familiar deducido de los principios citados eran varios⁹, y de todos ellos puede tener interés mencionar en este momento los siguientes:

- a) En primer lugar, porque la compensación de la pérdida de 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 su control judicial¹⁰.

⁴ Sentencias del Tribunal Constitucional alemán de 29 de mayo y 12 de junio de 1990 (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», en *Revistas de Información Fiscal*, núm. 3, 1994, págs. 17-57.

⁵ Este mandato lo deduce el Tribunal Constitucional del derecho fundamental a la dignidad y del principio de Estado social, reconocidos en los artículos 1 y 20.1 de la Constitución Alemana, en la que –como es sabido– no se reconoce expresamente el principio de capacidad económica. Esa argumentación jurídica ya se contenía en las Sentencias de 18 de junio de 1975 y de 21 de junio de 1977, comentadas en LANG, J., «Tributación familiar», en la revista *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pág. 427.

⁶ Que comprende al contribuyente y su familia, con independencia de que tengan unos ingresos altos y no precisen la protección del Estado.

⁷ Concretamente, establecía que el Estado debe reconocer un mínimo exento en el IRPF por importe igual o superior al de las subvenciones reconocidas para quienes carecen de recursos. En la doctrina, esa reivindicación estaba encabezada por el profesor VOGEL, como abiertamente reconoce LANG, J., «Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimum im Steuer –und Kindergeld. Zu dem Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 25.5.1990 und vom 12.6.1990», en *Steuer und Wirtschaft* 4/1990, pág. 332.

⁸ Efectivamente, el director del Institut für Steuerrecht de la Universidad de Colonia era en ese momento el Prof. LANG., a quien agradezco una vez más la generosidad que tuvo al explicarme sus ideas y facilitarme documentación sobre el *Nettoprinzip* y el *Existenzminimum*.

⁹ Vid. ampliamente MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *La protección del mínimo existencial...*; *cit.*

¹⁰ Y, como afirmara RODRÍGUEZ BEREJO, A., «El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», en *Civitas Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, sept./dic.

- 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 ¹¹, 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 nivel de renta ¹².
- 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 ¹³.
- d) En cuarto lugar, porque las reglas de la tributación conjunta permitían a los padres con dos hijos (o más) que tributaban de forma separada obtener un beneficio mayor del que resultaba aplicable a un grupo familiar similar que tributara de forma conjunta ¹⁴.
- 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 ¹⁵.

Y por todo ello proponíamos 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 defen-

1992, pág. 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».

¹¹ 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, de 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».

¹² Se produce, por tanto, 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 –entre otras– en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril.

¹³ Según se desprende de la apreciación directa y de la realización de cálculos con los criterios sentados por el Tribunal Constitucional alemán.

¹⁴ 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. Para ello solo 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 pesetas, 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, de 15 de febrero, en la que sostiene que «la discriminación denunciada solo 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 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 amplio comentario de dicha Sentencia puede verse en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional», en la revista *Derecho Privado y Constitución*, núm. 16, 2002, págs. 65 a 90.

¹⁵ 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 tributaria.

dido por la doctrina española ¹⁶, pero ciertamente original en la forma ¹⁷. 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 un sistema tributario justo y, al mismo tiempo, un inconveniente para el legislador, porque expone claramente la valoración de los gastos de manutención de la familia y, con ello, posibilita un eventual control judicial.

Además, la compensación de los gastos familiares mediante reducción de la base imponible encajaría perfectamente en las categorías dogmáticas tributarias, en tanto la base imponible sirve –precisamente– para medir la capacidad económica del contribuyente ¹⁸. Porque 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 ¹⁹. Y es que, en nuestra opinión, negar ese derecho a los contribuyentes de mayor capacidad económica supondría una clara vulneración de los principios de capacidad económica e igualdad ²⁰. Porque 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 elementos de cuantificación de la obligación tributaria que desempeñan una

¹⁶ La existencia de ese derecho había sido objeto de múltiples estudios por la doctrina, entre los que pueden destacarse los trabajos de PALAO TABOADA, C., «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en la obra colectiva *Estudios homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Ed. Tecnos, Madrid, 1976, pág. 442 y ss.; MARTÍN DELGADO, J.M., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978», en la revista *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, págs. 93 y ss.; CASADO OLLERO, G., «El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», en revista *Civitas*, núm. 34, abril/junio 1982, págs. 198 y ss.

¹⁷ 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, E., «La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: familia y cargas familiares», en la obra colectiva dirigida por ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y CAYÓN GALIARDO, A., *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Ed. AEAF-Lex Nova, Valladolid, 1997.

¹⁸ En relación con el significado y alcance de la base imponible puede verse el conocido trabajo de RAMALLO MASSANET, J., «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, oct./dic. 1978, págs. 617 y ss.

¹⁹ 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, K., *Steuerrecht*, Ed. Otto Schmidt KG, 8.ª ed., Köln 1981, pág. 273, y reiterada en TIPKE K., *Die Steuerrechtsordnung*, Ed. Otto Schmidt, Köln 1993, pág. 683. En Brasil, TORRES, Ricardo Lobo, «Tratado de Direito Constitucional...», cit., pág. 188, defiende también esa misma teoría.

²⁰ 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 (en este mismo sentido, LANG, J., «Verfassungsrechtliche...» cit., pág. 341 y TIPKE, K., «Steuerlegislative unter Verfassungsdruck», en la revista *Steuer und Wirtschaft* núm. 1/1993, pág. 19.

función distinta, porque ello tiene un indeseable efecto acumulativo y, por tanto, genera desigualdades y falta de transparencia difícilmente compatibles con la idea de impuesto justo ²¹.

Y como el fundamento de la no tributación del mínimo existencial familiar es la indisponibilidad de la renta destinada a la atención de los gastos de manutención de la familia, defendíamos un modelo que permitiera al contribuyente la compensación de los gastos soportados por todos los familiares respecto de los que tuviera obligación de alimentos, sin restricciones basadas en la edad o en la proximidad de parentesco ²².

III. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ALEMÁN DE 10 DE NOVIEMBRE DE 1998

Después del revuelo ocasionado por las Sentencias del Tribunal Constitucional alemán de 29 de mayo y 12 de junio de 1990, se divulgó la Sentencia de 25 de septiembre de 1992 ²³, en la que parecía producirse un distanciamiento de la doctrina anterior al afirmarse que no es necesario garantizar un mínimo exento a todos los contribuyentes ²⁴, y unos años después se hicieron públicas cuatro Sentencias de 10 de noviembre de 1998 ²⁵, en las que se abordaban nuevas cuestiones relacionadas con el mínimo existencial y la protección de la familia en el ámbito del Impuesto sobre la Renta ²⁶.

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 inde-

²¹ Esta consideración no parece fácil de aceptar en Brasil, o al menos esa es la impresión que se desprende de las palabras de BALEIRO, Aliomar, *Direito Tributario Brasileiro*, 11.ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1999, pág. 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».

²² En este punto, el concepto jurídico de familia entendemos que debe identificarse con el establecido en el Código Civil para la fijación del deber de prestar alimentos, porque el fundamento de esta teoría es la indisponibilidad de la renta destinada imperativamente a la manutención de los familiares más próximos, que pueden o no coincidir con la unidad familiar de padres e hijos.

²³ BverfGE 87, 152.

²⁴ *Vid.*, ampliamente, HERRERA MOLINA, P., «El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el Derecho español», en la revista *Noticias de la Unión Europea*, núm. 150/1997, págs. 39 y ss., y HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal (Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán)*, Ed. Marcial Pons-Fundación Oriol Urquijo, Madrid 1998, pág.65.

²⁵ Para simplificar la exposición vamos a prescindir del sistema de citas alemán y, en adelante, llamaremos primera, segunda, tercera y cuarta Sentencia de 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.
- Cuarta: procedente de los asuntos acumulados 2BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91 y 2 BvR 980/91.

²⁶ Un estudio detenido de dichas sentencias puede verse en HERRERA MOLINA/MARÍN-BARNUEVO FABO, «Nuevas perspectivas sobre el mínimo exento familiar en la jurisprudencia constitucional alemana», en la revista *Impuestos*, núm. 20, octubre 1999, págs. 27 y ss.

pendencia del tipo marginal aplicable al contribuyente. La cuarta y última de las Sentencias de 10 de noviembre de 1998 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 del hecho de que trabajen o no fuera del hogar. Además, el Tribunal Constitucional afirmaba en esta sentencia que los gastos derivados de la formación de los hijos también deben ser considerados para la cuantificación del mínimo 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 reitera 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»²⁷. 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 ellos²⁸.

Pero 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»²⁹. Por ello, el mínimo existencial debe incluir una compensación por los gastos de custodia (*Betreuungskostenbedarf*) y otra por los gastos de formación (*Erziehungsbedarf*)³⁰, 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 vacaciones³¹.

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

²⁷ Primera sentencia de 10 de noviembre de 1998, fundamento C.I.

²⁸ 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 100 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.

²⁹ Cfr. Cuarta sentencia de 10. de noviembre de 1998, fundamento B.I.3.a).

³⁰ Cfr. Cuarta sentencia de 10 de noviembre de 1998, fundamento C.II.

³¹ *Vid.* Cuarta sentencia de 10 de noviembre de 1998, fundamento C.II.

supuestos en que la expulsión del ordenamiento jurídica de la norma contraria a la Constitución pudiera ocasionar un daño mayor que el que se pretende evitar³². 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 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 arrogaba con esta declaración unas competencias que no le corresponden y asumía funciones de legislador³³, fijando directamente la cantidad exenta en concepto de mínimo existencial (aplicable, eso sí, solo en caso de que el legislador incumpliera el claro mandato contenido en la sentencia³⁴). Nos encontraríamos una vez más ante el problema denunciado por la doctrina³⁵ derivado de la «insuficiencia del esquema teórico del que se arrancaba y ha puesto de manifiesto los muchos 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 constitu-

³² 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 de 21 de diciembre de 1970.

³³ Ese tipo de decisiones tampoco es totalmente insólito en Alemania, pues ya la Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de marzo de 1991 estableció una especie de *medidas transitorias* para el supuesto incumplimiento del legislador. En efecto, dicha sentencia declaró la inconstitucionalidad del § 1355.2.2 del Código Civil (BGB), según el cual la mujer debía adoptar el apellido del marido como consecuencia del matrimonio, siempre que no existiera acuerdo de ambos en adoptar como apellido familiar el de la mujer. El Tribunal consideró la inconstitucionalidad sin nulidad de la norma, pero ante la conveniencia de solucionar la situación de los matrimonios celebrados antes del cambio legislativo dispuso que, hasta la aprobación de la nueva ley, ambos cónyuges conservarían provisionalmente sus apellidos originales y los hijos nacidos en el matrimonio utilizarían ambos apellidos en el orden resultante de un sorteo.

³⁴ Lo que no ha sucedido, pues la Ley del Impuesto sobre la Renta alemana, en su redacción de 19 de octubre de 2002 (BGBl. IS. 4210; 2003 I S. 179), ha establecido los mínimos exentos (*Kinderfreibetrag*) exigidos por dichas sentencias, incluso por las mismas cuantías, pues –para 2006– establece su § 32.6 un mínimo exento de 1.824 € para compensar los gastos del mínimo existencial, y otra cantidad adicional de 1.080 € para compensar los gastos de cuidado y formación de los niños; además de la subvención por hijos (*Kindergeld*) que asciende a 154 € mensuales por cada uno de los tres primeros hijos, y 179 € mensuales por el cuarto hijo y los siguientes, según dispone el § 66 de la misma ley.

³⁵ RUBIO LLORENTE, F. «La jurisdicción constitucional como forma de creación de Derecho», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 22, enero/abril 1988, pág. 30.

cional mediante las llamadas «sentencias interpretativas, sentencias de mera inconstitucionalidad y sentencias manipulativas»³⁶.

IV. LA LEY 40/1998, DE 9 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El 10 de diciembre de 1998 se publicó la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, de 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*³⁷ y la compensación de los gastos del mínimo existencial mediante reducciones en la base imponible. Las propuestas de cambio legislativo contenidas en nuestro trabajo de 1996 veían por tanto la luz en la LIRPF/98, aunque sería de todo punto pretencioso e infundado considerar que dicho cambio estuvo motivado por un modesto trabajo de investigación dirigido esencialmente al mundo académico³⁸.

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, como manifestamos en su momento³⁹, nos pareció plausible, si bien el contenido concreto de esa regulación fue objeto de crítica por diversos motivos que exponemos a continuación.

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 discapacidad⁴⁰, lo que significaba reconocer, también en España, un mínimo exento aplicable a todos los contribuyentes, con independencia de la cuantía de su renta⁴¹. Pero lo más

³⁶ Cfr. RUBIO LLORENTE, F. «La jurisdicción constitucional...», cit., págs. 30 y ss.

³⁷ El concepto de renta disponible es utilizado por la doctrina alemana y por las Sentencias de 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 en MARÍN-BARNUEVO FABO, D., 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)*, Ed. McGraw & Hill, Madrid 1999, pág. 124.

³⁸ Sobre la contingencia de los trabajos académicos, vid. J.H. VON KIRCHMANN, conferencia pronunciada en 1848 en la Sociedad Jurídica de Berlín titulada *Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft*.

³⁹ En MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Los nuevos Impuestos sobre la Renta...*, cit., págs. 307 y ss.

⁴⁰ 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; y de 6.900 euros para contribuyente con discapacidad acreditada de grado igual o superior al 65 por 100.

⁴¹ Precisamente, las enmiendas núm. 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. La doctrina, sin embargo, se manifestó mayoritariamente a favor de esta generalización del mínimo existencial, con pronunciamientos a favor por parte de SIMÓN ACOSTA, E., «La reforma del Impuesto...», cit., pág. 127; CAÑAL, F., *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Instituto de Ciencias para la Familia-Rialp, Madrid, 1997, pág. 243; FALCÓN Y TELLA, R., «El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas», en la revista *QF*, núm 1/1999, pág. 7; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Los nuevos Impuestos sobre la Renta...*, cit., pág. 304; CORDÓN EZQUERRO, T. y otros, *Impues-*

criticable era, en nuestra opinión, 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 es la cantidad necesaria para asegurar las condiciones de vida digna de la persona garantizadas en el artículo 10 CE ⁴².

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. Porque en la configuración del mínimo familiar, la ley establecía tres supuestos distintos con requisitos específicos cada uno de ellos: ascendientes ⁴³, descendientes ⁴⁴, y discapacidad de ascendientes o descendientes ⁴⁵. La cuantía establecida por mínimo familiar era distinta en cada uno de los supuestos mencionados: por ascendiente: 600 euros; por descendiente: 1.200 ó 1.800 euros ⁴⁶; y por discapacidad: 1.800 ó 3.600 euros ⁴⁷.

to sobre la Renta 1999, cit., pág. 670; CORREAS GONZÁLEZ, L.M. y otros, *Guía de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, CISS, Valencia, 1999, pág. 371; GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., «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 la pág. 164; HERRERA MOLINA, P.M., «Mínimo existencial», en la obra colectiva coordinada por FERNÁNDEZ HERRERO, E. – GOROSPE OVIEDO, J.I., *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999. En contra de la integración del mínimo existencial en la base imponible se manifestaron MARTÍN DELGADO, J.M. «Razones y sinrazones de la reforma del IRPF», en la REDF, núm. 100, págs. 652 y ss.; CARBAJO VASCO, D. y DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R., *Todo sobre el nuevo IRPF*, Ed. Praxis, Barcelona, 1998, pág. 192.

⁴² Vid. SSTC 113/1989, de 22 de junio, y 158/1993, de 6 de mayo. Esta idea había sido apuntada ya en Italia por MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, Ed. IEF, Madrid, 1980, págs. 268-269 y, en nuestro país, por RAMALLO MASSANET, J. («La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento tributario español», en la REDF, núm. 29, 1981, pág. 48) y MARTÍNEZ LAGO, M.A. («Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero», en la REDF, núm. 55, 1987, pág. 427).

⁴³ Para que proceda la aplicación de este mínimo familiar es necesario que el ascendiente:

- Tenga una edad superior a 65 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 LIRPF.

⁴⁴ 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 presentar declaración por el IRPF ni tampoco la comunicación prevista en el artículo 81 LIRPF.

⁴⁵ 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 LIRPF.

⁴⁶ 1.200 euros para el primer y segundo descendiente, y 1.800 euros para el tercero y siguientes. Esas cuantías se incrementan en 300 euros en caso de que el descendiente tuviera menos de 3 años.

⁴⁷ La mayor cuantía para los ascendientes o descendientes con discapacidad superior al 65 por 100 la menor para los que tienen una capacidad entre el 33 por 100 y el 65 por 100. Estas cuantías, además, se acumulan a las que pudieran proceder por otros conceptos de mínimo familiar.

Los principales reproches que cabía realizar a esa regulación son los siguientes ⁴⁸:

- a) La cuantía establecida como mínimo familiar era manifiestamente insuficiente para cubrir las necesidades derivadas de los gastos de atención a los ascendientes y descendientes y había sido calculada conforme a unos parámetros que nunca se hicieron públicos ⁴⁹.
- b) Carece de fundamento constitucional la exclusión del mínimo por descendientes a los hijos casados y a los mayores de 25 años, como si dichas circunstancias subjetivas tuvieran relación directa con el deber de manutención que tienen sus ascendientes y con la pérdida de capacidad económica que ello conlleva ⁵⁰.
- 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. De un lado porque excluye del derecho a contribuyentes que soportaran los gastos de manutención de un familiar sin convivir con él ⁵¹. Y, de 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 ⁵². 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 ⁵³.

⁴⁸ Desde la perspectiva española cabría hacer más reproches, que fueron oportunamente realizados en MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Los nuevos Impuestos sobre la Renta...*, cit., págs. 314 y ss.

⁴⁹ De los muchos criterios conocidos para realizar el cálculo, uno de los más aceptados es la llamada «Escala de Oxford», que cuantifica el consumo de un descendiente en el 50 por 100 del previsto para su progenitor.

⁵⁰ 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 30 años.

⁵¹ 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, etc. Las críticas doctrinales por este motivo han sido numerosas, y entre ellas cabe destacar: ORÓN MORATAL, G., «La deducción por hijos en el IRPF en caso de separación y divorcio», en *Tribuna Fiscal* núm 90, abril 1998, pág. 72 y ss.; MARTÍNEZ GÁLVEZ, J.P., «El mínimo exento en la nueva regulación del IRPF», en revista *Impuestos*, núm. 7, abril 1999, págs. 13 y ss.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «Los nuevos Impuestos sobre la Renta...», cit., págs. 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 solo 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 solo esté en período de vacaciones» (CORDÓN EZQUERRO, T. y otros, *Impuesto sobre la Renta*, cit., pág. 677).

⁵² Como afirmara TORRES, Ricardo Lobo, «Tratado de Direito Constitucional...», cit., pág. 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».

⁵³ 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 ellos, como si los dos padres trabajan fuera de casa y por ello están obligados a contratar una tercera persona».

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 generasen ese derecho presentaran declaración por el IRPF o la comunicación prevista en el artículo 81 LIRPF. Porque la obligación de declarar no se establece solo por la cuantía de la renta obtenida, sino también por su naturaleza, lo que podría determinar que algunos sujetos con una renta muy baja se vieran obligados a declarar y, con ello, quedara privado el contribuyente que atienda sus gastos del derecho a aplicar el mínimo familiar. De forma similar y dado que el deber de soportar las retenciones no es solo 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 ⁵⁴.

V. LA LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La reciente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, ha introducido diversos cambios en la configuración del impuesto orientados, esencialmente, a conferir 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 el mínimo existencial se integre primero en la base de cálculo de la cuota y luego se excluya de tributación.

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

Con este sistema, según afirma el propio legislador, se alcanza «el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota» ⁵⁵, lo que es verdad, pero manifiestamente desafortunado y criticable porque significa que la compensación de gastos familiares vuelve a tener la consideración de 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. Porque el fundamento de eximir de tributación ese mínimo existencial es que dicha porción de renta está

⁵⁴ 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 (*vid.*, desarrollando estos argumentos, MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Los nuevos Impuestos sobre la Renta...*, cit., págs. 324 y ss.).

⁵⁵ Como reconoce el preámbulo de la ley.

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, 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 el 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 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 porque 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:

- 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.
- 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, de 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 ⁵⁶.
 - 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 llevaría al absurdo de que también los gastos deducibles –seguridad social y gastos de

⁵⁶ Literalmente dijo, en su Fundamento Jurídico 4.º, 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».

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 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 subjetiva⁵⁷.

- 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.
- 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 reflejarse obligatoriamente en 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 discrecionalmente⁵⁸.
- Otra prueba de que el argumento del legislador carece de fundamento se desprende de la regulación del mínimo personal en los supuestos de tributación conjunta, en donde las cantidades legalmente reconocidas para esa finalidad sí minoran la base imponible antes de aplicar los tipos de gravamen, lo que denota una manifiesta contradicción y falta de sistemática del legislador difícilmente justificable, pues si verdaderamente considera injusto ese modo de compensación de gastos familiares debería haberlo erradicado completamente de la ley.
- También es falsa la afirmación final del preámbulo en la que se dice: «Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero». Y es falsa porque en los supuestos en que el tipo de gravamen aplicable es superior al 24 por 100 (esto es, pasado el primer tramo de 17.360 €), el mínimo personal y familiar aumenta la cuota tributaria en cuantía superior a la deducción que permite aplicar.

⁵⁷ 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.

⁵⁸ 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.

- 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 a igualdad de capacidad económica un contribuyente con cargas familiares soporta un tipo de gravamen mayor que otro contribuyente sin dichas cargas. 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 una situación de partida manifiestamente distinta⁵⁹, lo que también resulta manifiestamente contrario al artículo 39 de la Constitución, que exige a los poderes públicos la protección social, jurídica y económica de la familia.

Una vez expuesta nuestra crítica al nuevo modelo de compensación de gastos familiares introducido por la LIRPF/06, desde el punto de vista jurídico-constitucional, podemos analizar su contenido y efectos. Así, en primer lugar, debemos destacar que la reducción aplicable para compensar los gastos existenciales del propio contribuyente (el llamado mínimo personal) aumenta considerablemente, pues a partir de ahora será de 5.050 euros anuales, incrementados a 5.950 euros en caso de que el contribuyente tuviera más de 65 años y a 7.050 euros en caso de que tuviera más de 75 años⁶⁰. Ahora bien, como tuvimos ocasión de señalar, el efecto que produce esa reducción es inferior al que producía en la LIRPF/98, porque ahora el contribuyente debe computar esa cantidad para determinar la cuota y, después, a la cantidad resultante deberá restarle el resultado de aplicar la escala de tipos de gravamen al mínimo personal. Eso significa que el mínimo personal, pese a regularse como una reducción en la base, constituye una deducción en la cuota cuya cuantía es el 24 por 100 del mínimo personal, lo que arroja el siguiente resultado:

Mínimo personal en base	Deducción en la cuota equivalente
5.050	1.212
5.950	1.428
7.050	1.692

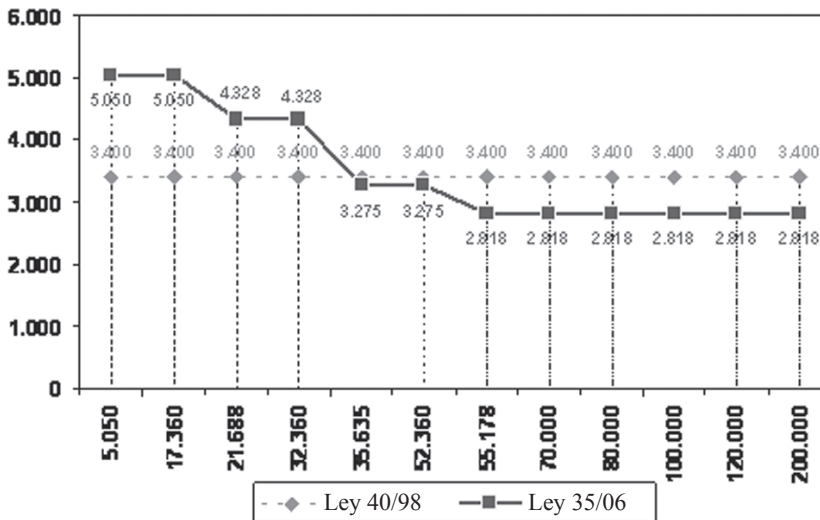
Pero para identificar el efecto económico que produce esa nueva regulación no basta con valorar la deducción en cuota equivalente, sino que también exige valorar el efecto que produce la inclusión en la base liquidable de la cantidad reconocida como mínimo personal y familiar. Porque la doble utilización del mínimo personal y familiar implica, además del derecho de deducción expuesto, un incremento de cuota que será mayor en los contribuyentes sometidos a mayores tipos de gravamen. Y como la deducción en cuota es proporcional (solo aumentaría cuando su cuantía fuera superior a 17.360 euros, que constituye un supuesto claramente excepcional) y el gravamen del mínimo personal y familiar progresivo, la compensación por mínimo existencial se reducirá a medida que aumenta la capacidad económica del contribuyente. De este modo, un contribuyente con bases liquidables superiores a 60.000 euros, por ejemplo, aunque pudiera practicarse una deducción en cuota equivalente a 1.212 euros en concepto de mínimo personal, previamente habrá incluido en su base liquidable la porción de renta destinada a satisfacer el mínimo personal (5.050 €) que queda gravada al 43 por 100 por lo que la deducción en cuota aplicada equivale a una reducción en base por importe de

⁵⁹ La igualdad vertical aparece así vulnerada porque la compensación establecida para un contribuyente con cargas familiares y elevados ingresos es tan baja que determina una escasa diferencia de tributación con otro contribuyente sin cargas familiares y similares ingresos.

⁶⁰ Esas cuantías aumentan en caso de tributación conjunta, pues pasan a ser de 8.450 euros en caso de unidades familiares biparentales, o de 7.200 euros en las unidades familiares monoparentales.

solo 2.819 euros. Por ello, si tomamos en consideración el doble efecto que produce el mínimo personal en la LIRPF/06 descubrimos que su efecto compensatorio es muy inferior al aparente, y descubrimos también que para contribuyentes con bases liquidables superiores a 35.635 euros el nuevo mínimo personal tiene un efecto compensatorio sensiblemente inferior al previsto en la LIRPF/98:

CUADRO 1. Renta exenta en concepto de mínimo personal (tributación individual).



Para la compensación de las cargas familiares, la LIRPF/06 establece una reducción en la base imponible por descendientes de 1.800 euros por el primer hijo, 2.000 euros por el segundo, 3.600 euros por el tercero, y 4.100 euros por el cuarto hijo y siguientes, que se incrementan en 2.200 euros adicionales por cada uno de los hijos que en el momento del devengo tuviera menos de 3 años ⁶¹. Para la compensación de las cargas familiares por ascendientes mayores se establece una reducción de 900 euros para los que tienen más de 65 años, y de 2.000 euros para los que tienen más de 75 años. La comparación directa de esas magnitudes con las contenidas en la LIRPF/98 permite apreciar un notable incremento de las cuantías reconocidas en concepto de mínimo familiar por descendientes y un mínimo incremento para ascendientes, tal y como se aprecia en el siguiente cuadro:

Persona dependiente	Regulación ⁶²	edad (E), expresada en años			
		0 < E < 3	3 ≤ E < 25	65 ≤ E ≤ 75	75 < E
Ascendiente	LIRPF/98	–	–	800	1.800
	LIRPF/06	–	–	900	2.000
Primer hijo	LIRPF/98	2.600	1.400	–	–
	LIRPF/06	4.000	1.800	–	–
.../...					

⁶¹ Todas esas cuantías, además, se incrementan notablemente en caso de que alguno de los descendientes tuviera discapacidad.

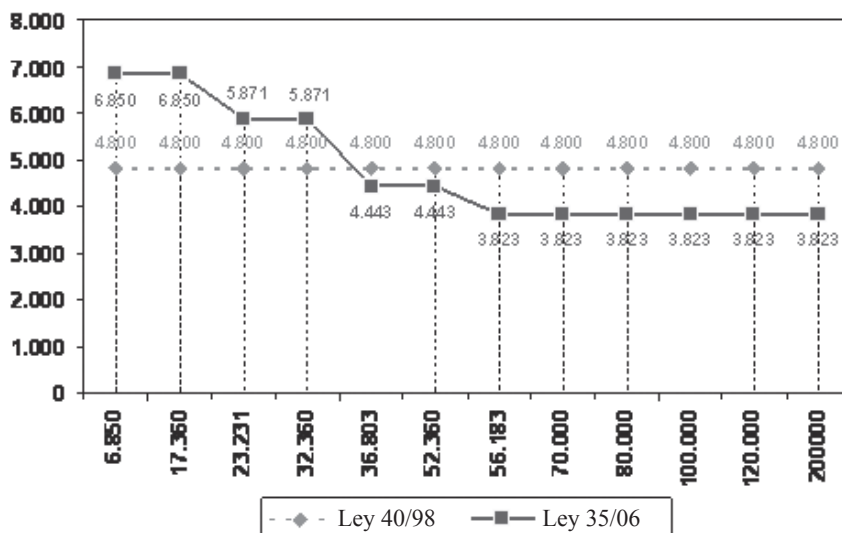
⁶² Las cuantías consideradas de la LIRPF/98 en este cuadro y en los siguientes son las vigentes en el período impositivo de 2006.

.../...					
Segundo hijo	LIRPF/98	2.700	1.500	—	—
	LIRPF/06	4.200	2.000	—	—
Tercer hijo	LIRPF/98	3.400	2.200	—	—
	LIRPF/06	5.800	3.600	—	—
Cuarto hijo y siguientes	LIRPF/98	3.500	2.300	—	—
	LIRPF/06	6.300	4.100	—	—

Además, todas las cantidades establecidas como mínimo personal y familiar se pueden incrementar en caso de que el contribuyente o sus ascendientes o descendientes tuvieran discapacidad. En concreto, los incrementos que correspondería aplicar a la cantidad anteriormente expuesta serían de 2.270 euros en caso de discapacidad superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100; de 6.900 euros en caso de discapacidad superior al 65 por 100; y otra cantidad adicional de 2.270 euros para los supuestos en que la discapacidad determinara la necesidad de recibir ayuda de terceras personas ⁶³.

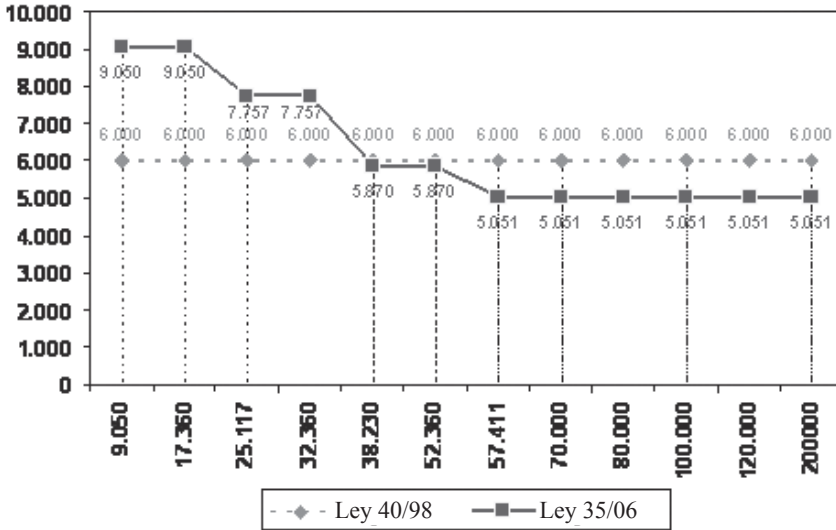
Pero, como explicábamos antes, el sistema de compensación de gastos familiares contenido en la LIRPF/06 determina el derecho de practicar una deducción en la cuota (proporcional) y el deber de computar en la base liquidable la porción de renta destinada a satisfacer las necesidades vitales del contribuyente y su familia (de efecto progresivo), por lo que la comparación del efecto compensatorio de ambas leyes debe hacerse tomando en consideración la renta anual obtenida por el contribuyente, lo que permite apreciar que los contribuyentes con bases imponibles superiores a los 40.000 euros (el límite exacto dependerá del número de hijos del contribuyente) tienen reconocida en la nueva ley una cantidad exenta por compensación de los gastos derivados de la atención de los hijos menor que la prevista en la ley precedente:

CUADRO 2. Renta exenta en concepto de mínimo personal y familiar para un contribuyente con un hijo (tributación individual).

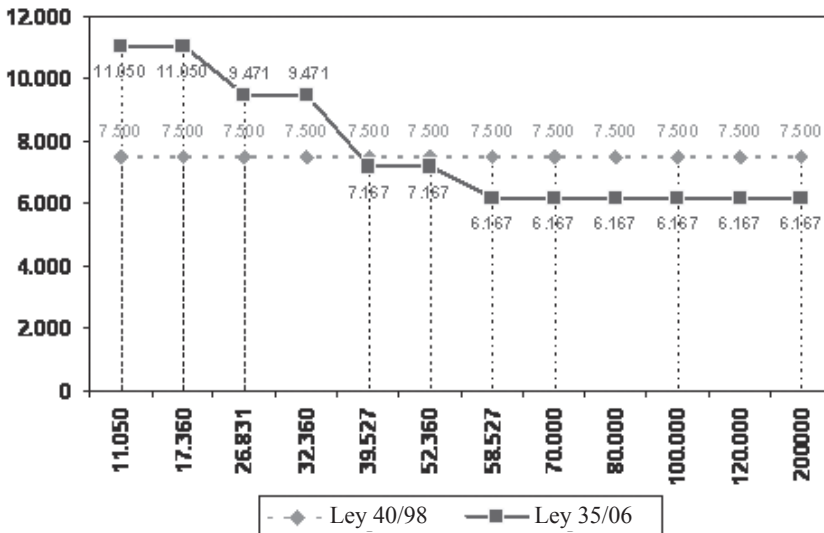


⁶³ Esta cantidad adicional es de aplicación cuando quede acreditado que el discapacitado «necesita ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100».

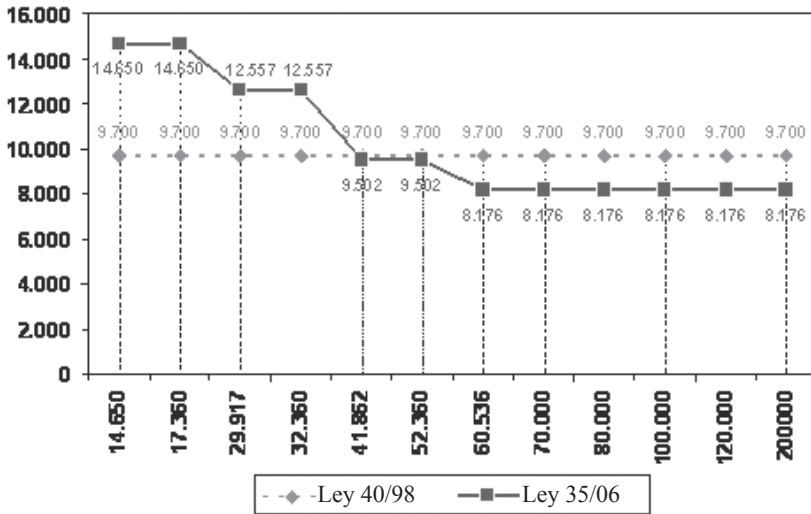
CUADRO 3. Renta exenta en concepto de mínimo personal y familiar para un contribuyente con un hijo menor de 3 años (tributación individual).



CUADRO 4. Renta exenta en concepto de mínimo personal y familiar para un contribuyente con un hijo mayor y otro menor de 3 años (tributación individual).

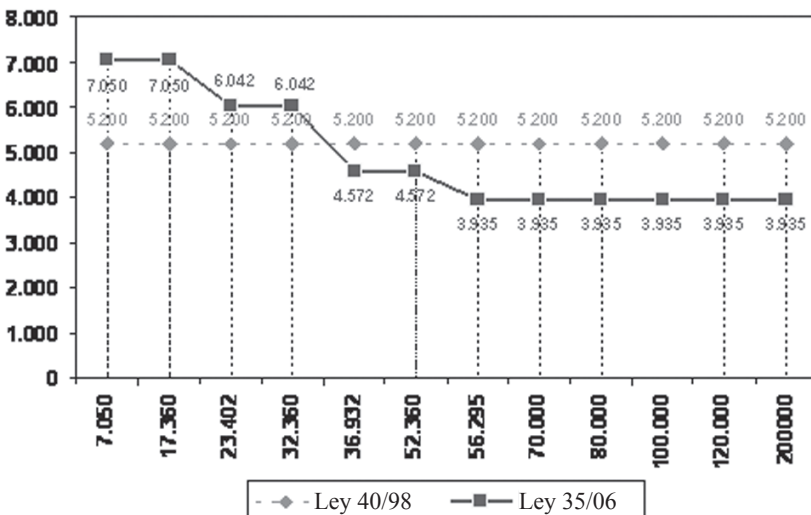


CUADRO 5. Renta exenta en concepto de mínimo personal y familiar para un contribuyente con dos hijos mayores de 3 años y otro menor (tributación individual).

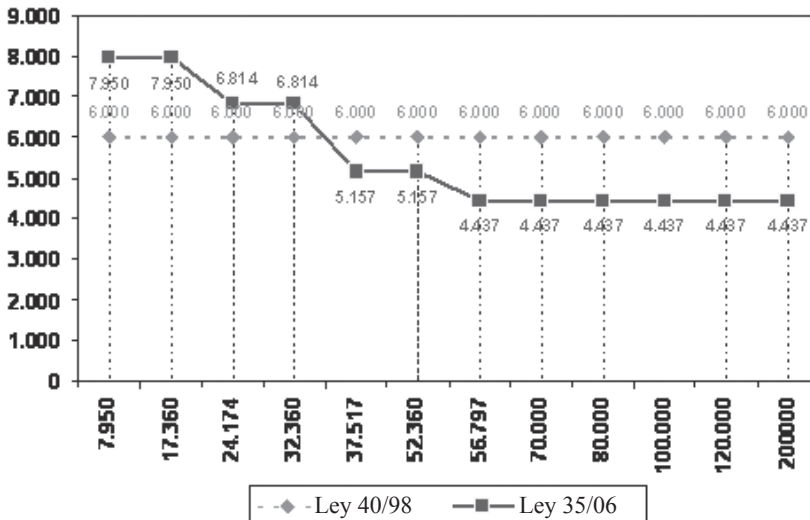


La comparación de las cantidades exentas para ascendientes presenta un trazado similar a las anteriores:

CUADRO 6. Renta exenta en concepto de mínimo personal y familiar para un contribuyente con un ascendiente mayor de 75 años (tributación individual).



CUADRO 7. Renta exenta en concepto de mínimo personal y familiar para un contribuyente con un ascendiente mayor y otro menor de 75 años (tributación individual).

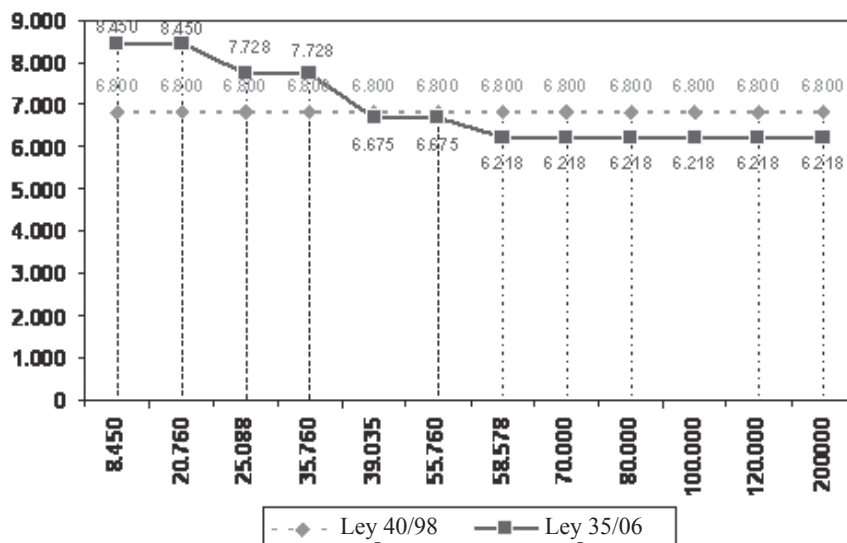


En relación con la compensación del mínimo existencial para los contribuyentes que optan por tributación conjunta, la regulación seguida en la LIRPF/06 causa verdadera perplejidad, porque después de la descalificación contenida en el preámbulo para el sistema de compensación contenido en la LIRPF/98, el legislador recurre a dicho sistema para regular el mínimo existencial en los supuestos de tributación conjunta. En efecto, el artículo 84.2 LIRPF/06 establece en su párrafo 3.º que en la primera de las modalidades de tributación conjunta (cónyuges no separados e hijos si los hubiera), «la base imponible, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta ley, se reducirá en 3.400 euros anuales». Y para la segunda modalidad de unidad familiar el apartado 4.º del mismo precepto dispone que la base imponible, antes de las demás reducciones aplicables, «se reducirá en 2.150 euros anuales». Y, después de practicar las reducciones citadas, se aplicará la compensación del mínimo personal y familiar de acuerdo con las normas expuestas anteriormente.

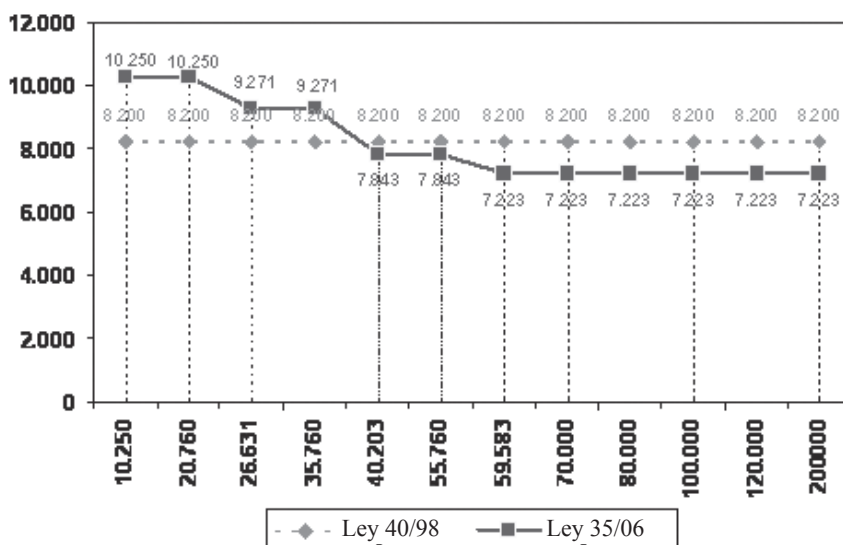
Ciertamente, si el legislador quería añadir confusión y oscuridad a una regulación que hasta ese momento era clara y precisa, lo ha conseguido, porque a partir de ahora será difícil valorar el mínimo existencial protegido de tributación en la LIRPF y su suficiencia en términos de constitucionalidad, ya que deberá calcularse de forma individualizada para cada situación comparada. Además, la pretendida finalidad perseguida por el legislador al adoptar el nuevo sistema de exención con progresividad ha perdido toda credibilidad. De un lado, porque han quedado constatadas las desigualdades que produce su aplicación y, de otro, porque la compensación de gastos en la tributación conjunta se realiza de acuerdo con el sistema de exención pura desdeñado en la exposición de motivos de la ley.

El resultado de esa decisión se puede ver en el siguiente cuadro, en el que comparamos el efecto compensatorio producido por la LIRPF/06 y el producido por la LIRPF/98:

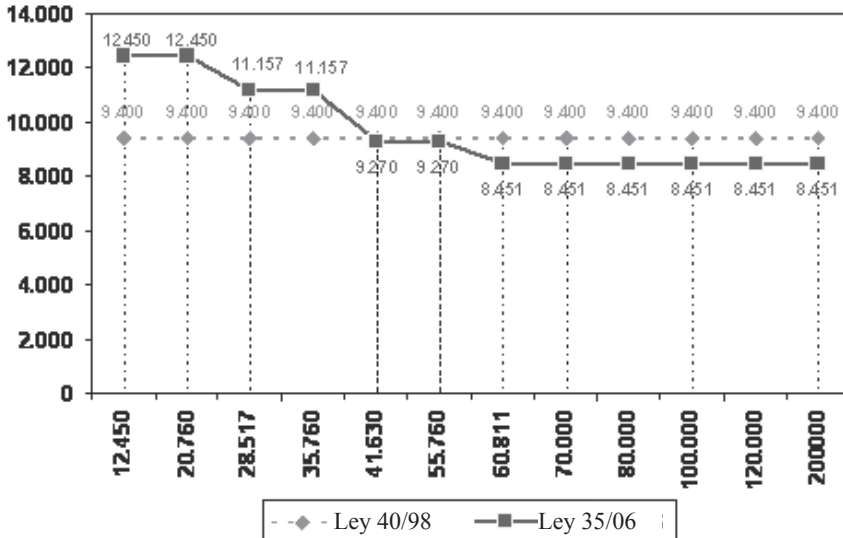
CUADRO 8. Renta exenta en concepto de mínimo personal para contribuyente y cónyuge (tributación conjunta).



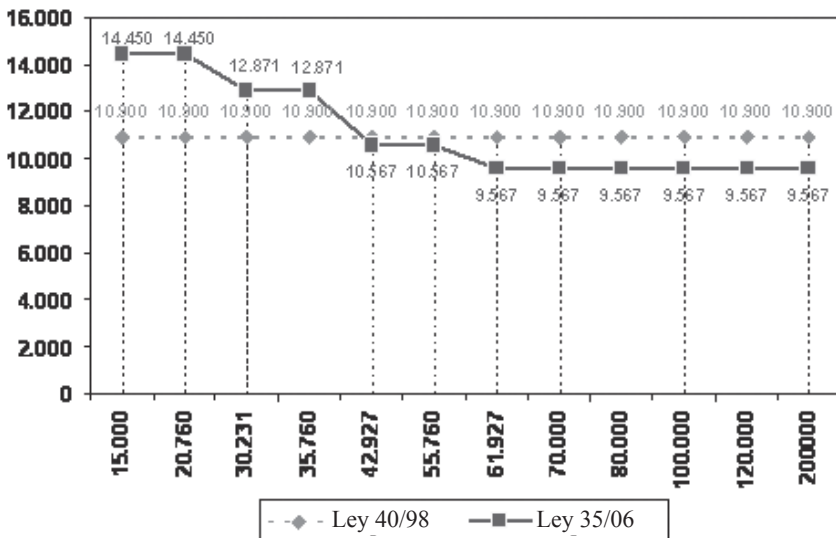
CUADRO 9. Renta exenta en concepto de mínimo personal para contribuyente y cónyuge con un hijo menor (tributación conjunta).



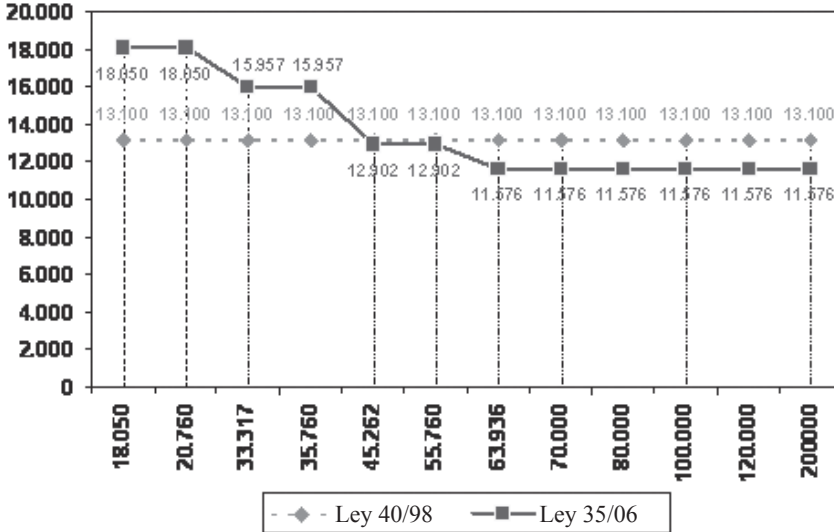
CUADRO 10. Renta exenta en concepto de mínimo personal para contribuyente y cónyuge con un hijo menor de 3 años (tributación conjunta).



CUADRO 11. Renta exenta en concepto de mínimo personal para contribuyente y cónyuge con un hijo menor y otro mayor de 3 años (tributación conjunta).



CUADRO 12. Renta exenta en concepto de mínimo personal y familiar para un contribuyente y su cónyuge con dos hijos mayores de 3 años y otro menor (tributación conjunta).



Como se aprecia en todos los cuadros anteriores, el nuevo modelo de compensación de gastos familiares no establece una tributación cero para la cantidad reconocida como mínimo personal y familiar como sostiene el legislador (salvo para contribuyentes sometidos a un tipo medio de gravamen del 24%), y tiene un efecto compensatorio sensiblemente inferior al derivado de la LIRPF/98 para aquellos contribuyentes cuya renta anual supera los 45.000 euros (el punto de inflexión exacto depende de la cuantía del mínimo familiar considerado).

Una vez expuesta la crítica al modelo de compensación de cargas familiares elegido por el legislador, debemos destacar y valorar de manera positiva el incremento de las cuantías establecidas en concepto de mínimo existencial, personal y familiar para las rentas más bajas, así como la valoración que se hace de las situaciones de discapacidad⁶⁴. En efecto, aunque el incremento de cuantías tiene un efecto ponderado en función del nivel de renta del contribuyente, lo cierto es que los cuadros anteriores han puesto de manifiesto que la exención por mínimo existencial personal y familiar para los contribuyentes con niveles de renta más bajos en la LIRPF/06 es sensiblemente superior a la contenida en las leyes precedentes. Y junto a la dimensión puramente cuantitativa, es oportuno destacar y criticar otros aspectos concretos de esa regulación para apreciar mejor la regulación actual del mínimo familiar:

⁶⁴ Que ya tuvimos ocasión de analizar en GONZÁLEZ-CUÉLLAR/MARÍN-BARNUEVO/ZORNOZA, *Las situaciones de discapacidad en el sistema tributario*, publicado por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Colección Estudios e Informes, Madrid, 2002.

- a) Quedan excluidos del mínimo por descendientes los hijos mayores de 25 años, cuando lo más lógico hubiera sido vincular el mínimo familiar a las situaciones de dependencia económica, sin referencia alguna a la edad ⁶⁵.
- b) Se ha suprimido cualquier referencia al estado civil de los descendientes, lo que consideramos una mejora en comparación con lo dispuesto en la LIRPF/98.
- c) Se mantiene la exigencia de que los ascendientes o descendientes no tengan rentas propias superiores a 8.000 euros, lo que parece justificado porque en esos casos parece innecesaria su manutención por parte del contribuyente.
- d) Se mantiene el requisito de la convivencia para que proceda el mínimo familiar, lo que ya fue objeto de crítica al comentar la LIRPF/98, si bien se matiza este requisito al disponerse que «entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados», lo que permite la aplicación del mínimo familiar en algunos supuestos injustificadamente excluidos en la LIRPF/98.
- e) Se mantiene la obligación de que los ascendientes convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo para generar el mínimo familiar, lo que impide –innecesariamente– la aplicación prorrateada del mínimo familiar en los casos de convivencia sucesiva ⁶⁶.
- f) Se mantiene, incomprensiblemente, la exclusión del mínimo familiar en los casos en que los ascendientes o descendientes «presenten declaración por este impuesto con rentas superiores a 1.800 euros». Como ya tuvimos ocasión de exponer, esta limitación carece de todo fundamento jurídico y genera desigualdades carentes de justificación.

Como se desprende de lo expuesto, la LIRPF/06 modifica sustancialmente la regulación del mínimo familiar y rompe con un modelo de compensación de gastos familiares cuya principal cualidad era la transparencia. Esta característica esencial en la configuración del mínimo existencial, y el hecho de que la nueva regulación tampoco haya corregido los elementos de la regulación de la LIRPF/98 más injustos y criticados por la doctrina ⁶⁷, determinan que la nueva regulación solo pueda merecer una valoración negativa.

⁶⁵ Piénsese que, en España, es frecuente que los descendientes con estudios universitarios se integren al mercado laboral con una edad superior a los 25 años (sobre todo los estudiantes de medicina o los que realizan oposiciones al cuerpo de funcionarios del Estado). Este mismo argumento utilizaba la enmienda 43 presentada al Proyecto de Ley por el Grupo Mixto en su tramitación en el Senado para defender la ampliación del límite de edad a los 30 años.

⁶⁶ Nos referimos al supuesto en que los ascendientes conviven diversos períodos del año con sus distintos hijos, sin llegar a permanecer más de seis meses con ninguno de ellos.

⁶⁷ Nos referimos, en concreto, a la exigencia de convivencia para que proceda la aplicación del mínimo familiar, o a la exclusión del derecho en los supuestos en que el familiar que generó ese derecho presentó la declaración o comunicación correspondiente a su IRPF.

Y 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.