

La desigualdad de trato derivada de la articulación técnica del mínimo exento en el IRPF: a propósito de la STC 19/2012, de 15 de febrero.

BIB 2013\2662

Diego, González Ortiz. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Jaume I. Castellón

Publicación:

Revista Quincena Fiscal num.21/2013
Editorial Aranzadi, S.A.U.

SUMARIO

[1.Introducción](#)

[2.La desigualdad derivada de la articulación del mínimo exento como reducción de la base imponible](#)

[3.La desigualdad derivada de la articulación del mínimo exento como una deducción de la cuota tributaria](#)

[4.Bibliografía](#)

1. Introducción

Toda disposición normativa efectúa una diferenciación de trato entre sujetos que, según en función de qué criterios de comparación los comparemos, podrán ser considerados iguales o diferentes. Cualquier norma jurídica diferencia entre el conjunto de sujetos de los que cabe predicar aquellas circunstancias fácticas que operan como condiciones de aplicación de su consecuencia jurídica, y cualquier otro sujeto del que tales circunstancias no sean predicables. Que la diferenciación normativa sea contraria al principio constitucional de igualdad, en su vertiente de igualdad en la formulación de la ley, dependerá de que las circunstancias o rasgos diferenciales, adoptados como condiciones de aplicación, sean relevantes a efectos de la aplicación de la consecuencia jurídica dispuesta legalmente. Las condiciones de aplicación serán relevantes a efectos de la aplicación de una determinada consecuencia jurídica, si la norma jurídica resultante se encuentra constitucionalmente justificada.

Durante la vigencia de la [Constitución española de 1978](#), la ley siempre ha tomado en consideración las cargas familiares a efectos de la determinación del impuesto sobre la renta a pagar por las personas físicas. La [Ley 44/1978, de 8 de septiembre](#), y las que después le han sucedido, han diferenciado entre los contribuyentes del impuesto, según cuales fueran sus circunstancias personales, minorando el impuesto a pagar por aquellos contribuyentes con cargas familiares respecto al que hubieran pagado de no tener descendientes o ascendientes a su cargo. Tanto la [Ley 44/1978, como después la Ley 18/1991, de 6 de junio](#), establecían deducciones de la cuota íntegra cuya aplicación se condicionaba a la concurrencia de diferentes circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo¹. Sin embargo, la [Ley 40/1998](#) rompió esta tendencia, contemplando la minoración de la renta del período impositivo en el importe del mínimo personal y familiar, a efectos del cálculo de la base imponible.

¹ Aun cuando la [Ley 19/1991](#) establecía un primer tramo de base liquidable al que correspondía una cuota íntegra de 0 ptas., sin embargo, ese mínimo exento era igual para todos los contribuyentes, con independencia de sus circunstancias personales y familiares.

Finalmente, la [Ley 35/2006, de 28 de diciembre](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, volvió a modificar la articulación técnica de la desgravación a aplicar en función de las circunstancias personales y familiares del contribuyente, sustituyendo la reducción de la base imponible en el importe del mínimo personal y familiar por la configuración de un primer tramo de la base liquidable general, equivalente al importe del mínimo personal y familiar del contribuyente, que resulta grabado a tipo cero. De esta forma, el importe del mínimo personal y familiar es nuevamente tenido en cuenta para calcular un importe que es deducido de la cuantía resultante de aplicar una tarifa progresiva sobre la base liquidable general.

Según la Exposición de Motivos de la actual Ley del IRPF, la consecuencia del método de reducción en la base imponible introducido por la Ley 40/1998, cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, es 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. Según los redactores de la Exposición de Motivos, ello implica 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. Así pues, según los redactores de la nueva Ley, al depender el beneficio obtenido del importe de la base imponible, la Ley 40/1998 trataba desigualmente a los contribuyentes del IRPF con iguales circunstancias personales y familiares, a contribuyentes con iguales necesidades.

Esta fue una de las razones que llevó a 89 Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados, antes de la aprobación de la Ley 35/2006, a interponer un recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 40/1998. Denunciaron los Diputados recurrentes la forma en que se habían articulado los conceptos de renta disponible y de mínimo personal y familiar, de los que resultaba que, tal y como después se denunciaría en la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, en

tanto en cuanto el mínimo personal y familiar se aplicaba a reducir la parte general de la base imponible y no de la cuota, a iguales circunstancias personales y familiares, cuanto más elevadas eran las rentas de los sujetos pasivos, más aumentaba la desgravación por dichas circunstancias; fenómeno que, desde el punto de vista de la capacidad económica, a su juicio, constituiría una regresión.

En respuesta al recurso de inconstitucionalidad planteado contra la Ley 40/1998, el Tribunal Constitucional, en la [Sentencia 19/2012, de 15 de febrero](#), reconoció que «la aplicación de las deducciones personales en la base imponible provoca un cierto efecto regresivo», pues, según el Tribunal, «producen un efecto en cuota directamente proporcional al tipo efectivo de gravamen, por lo que a mayor tipo efectivo de gravamen, mayor minoración de la cuota tributaria». Sin embargo, el Tribunal concluyó «que la forma en que se ha articulado la reducción por el mínimo personal no deja de ser una opción legislativa válida que no implica, en los términos en que ha sido configurada, la violación de los principios del art. 31.1 [CE](#) a los que apelan los Diputados recurrentes». En particular, el Tribunal Constitucional rechazó que la Ley 40/1998 otorgara diferente tratamiento normativo a situaciones iguales y, por tanto, que se vulnerara así el principio constitucional de igualdad.

El Tribunal Constitucional, pues, rechaza que la aplicación de reducciones en la base den lugar a un diferente tratamiento de supuestos de hecho iguales, porque, a su juicio, es diferente el supuesto en el que se encuentran dos contribuyentes del IRPF con diferentes bases imponibles. Sin embargo, no puede negarse que de dos contribuyentes del IRPF con iguales circunstancias familiares, cuando son comparados en función de tales circunstancias, y no del importe de la renta obtenida por cada uno, también puede decirse que son fácticamente iguales, que se encuentran en la misma situación. Como tampoco puede negarse que, como resultado de la reducción de la base imponible, el importe del ahorro obtenido por dos contribuyentes con iguales circunstancias familiares, respecto al impuesto que hubieran pagado en caso de no resultar aplicable tal reducción, será diferente según la suma de los rendimientos netos obtenido por cada uno. Por eso, aun cuando la conclusión alcanzada por el Tribunal Constitucional nos parezca correcta, resulta necesario un análisis de las razones que permiten alcanzarla.

Así pues, la primera cuestión a la que se pretende responder en este trabajo será, precisamente, si ese diferente tratamiento jurídico de los contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares, resultante de la reducción de la base imponible del IRPF en la cuantía del mínimo personal y familiar, tal y como disponía la Ley 40/1998, es susceptible de ser considerada como una vulneración del principio constitucional de igualdad. La cuestión a tratar no es si se trata desigualmente a dos contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares, pues, ni se puede negar que dos contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares son de facto parcialmente iguales, ni se puede negar que, como denuncian los recurrentes, el efecto desgravatorio que resultaba de la aplicación de la Ley 40/1998 a dos contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares era diferente según el volumen de rendimientos netos. Lo que debemos plantearnos es si esa diferencia de trato puede ser considerada contraria al principio constitucional de igualdad.

En cualquier caso, antes de que el Tribunal Constitucional se pronunciara sobre la constitucionalidad de la Ley 40/1998, la Ley 35/2006 modificó la articulación técnica de la desgravación fiscal por razones personales y familiares en el IRPF. Los redactores del nuevo texto legal, según se expresan en la Exposición de Motivos, con tal de eliminar lo que denominan «discriminaciones no deseadas», y para «recuperar la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares, asegurando una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta», configuraron «un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares», que «técnicamente, se gravan a tipo cero». De esta forma, como se reconoce en la Exposición de Motivos, se pretendió alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota.

Como resultado de la aplicación de la actual Ley del IRPF, efectivamente, a igual mínimo personal

y familiar, se obtiene la misma desgravación fiscal. Sin embargo, no puede ignorarse que de la aplicación del actual método de tratamiento de las circunstancias personales y familiares también resultan diferencias en el tratamiento de contribuyentes del Impuesto que fácticamente pueden ser considerados parcialmente iguales. Y es que, si aceptamos que el mínimo personal y familiar del contribuyente expresa un importe estimado, de forma más o menos realista, de la renta que un contribuyente debe destinar anualmente a la atención de sus propias necesidades existenciales y las de aquellos miembros de su familia que dependen económicamente de él y, por tanto, indisponible para el pago de tributos, habrá de reconocerse que dos contribuyentes con igual renta disponible, como resultado de la aplicación del tipo cero sobre el mínimo personal y familiar, serán tratados desigualmente.

En la [Sentencia 19/2012](#), el Tribunal Constitucional señalaba que la forma de garantizar el mínimo vital no sometido a tributación queda a la libre elección del legislador, tanto en relación con el o los tributos en que se establezca, como en cuanto a la técnica utilizada, ya que puede optar entre operar en la base imponible, en la tarifa, o en todas ellas. Sin embargo, no puede negarse que dos contribuyentes que perciban durante el período impositivo la misma renta disponible, expresando la misma capacidad contributiva, como resultado de la aplicación de una deducción de la cuota calculada en función de sus circunstancias familiares, quedarán obligados a pagar importes distintos en concepto de IRPF. Por tanto, resulta oportuno preguntarse, siendo ésta precisamente la segunda cuestión que será analizada en este trabajo, si de la reducción de la cuota tributaria de un impuesto progresivo sobre la renta, como consecuencia de la aplicación de una deducción fija o variable, calculada en función de las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, resulta un diferente tratamiento jurídico de los contribuyentes con igual renta disponible, carente de fundamento.

2. La desigualdad derivada de la articulación del mínimo exento como reducción de la base imponible

Al igual que los redactores de la Exposición de Motivos de la [Ley 35/2006](#), un minoritario sector de la doctrina científica considera que la reducción de la base imponible en el importe del mínimo personal y familiar, como consecuencia de la aplicación de una tarifa progresiva, proporciona un beneficio distinto a cada contribuyente, según la mayor o menor cuantía de su base imponible; y que, de esta forma, puesto que la cantidad necesaria para cubrir sus gastos de manutención y los de sus familiares no crece también con la renta, se produce una diferenciación injustificada entre contribuyentes con iguales cargas personales y familiares². En efecto, para este sector de opinión, la reducción de la base imponible en el importe del mínimo personal y familiar produce un efecto regresivo, pues, como resultado de la progresividad de la tarifa, el beneficio fiscal que proporciona la reducción de la base imponible aumentará conforme aumente la base imponible. Por tanto, dos contribuyentes con iguales circunstancias familiares y con diferente nivel de renta, por efecto de la progresividad de la tarifa, conseguirán un ahorro fiscal distinto, siendo mayor en el caso del contribuyente con mayores ingresos y menor en el caso del contribuyente con menos recursos. De esta manera, se produciría una desigualdad en el tratamiento de los contribuyentes, pues, a iguales circunstancias personales y familiares, los contribuyentes obtendrían diferente beneficio fiscal. Esta desigualdad de trato, sin embargo, a su juicio, no se encontraría justificada en el principio de progresividad que, según el art. 31.1 de la [Constitución española](#), debe inspirar el sistema tributario en su conjunto³. Así pues, aunque se reconozca que el Estado no se encuentra constitucionalmente legitimado para exigir al ciudadano que entregue aquella parte de la renta que resulta necesaria para cubrir sus necesidades existenciales mínimas y las de los familiares que se encuentran a su cargo, entienden que la desgravación fiscal debe ser la misma para todos los contribuyentes del impuesto que tengan las mismas circunstancias personales y familiares. Por ello, defienden la aplicación de una deducción de la cuota, que incluso podría ser articulada de la misma manera que la deducción por maternidad, reduciendo la cuota diferencial y transformándose en una subvención directa cuando exceda de dicha cuota, e incluso pudiendo ser abonada de forma anticipada⁴. De esta forma, dos contribuyentes con iguales circunstancias familiares aplicarán sobre la cuota íntegra una deducción del mismo importe, consiguiendo el mismo ahorro fiscal.

2 Esta es la tesis defendida, entre otros, por F. J.ALONSO MADRIGAL(2006: p. 337, 341) o B.VIDAL MARTÍy M.DE MIGUEL MONTERRUBIO(2007: pp. 16 s.), partidarios de articular el mínimo exento de forma que se otorgue la misma ayuda para todos, en términos de cuota del impuesto. La misma tesis, como expone el profesor K.TIPKE(2003: pp. 789 ss.) ha sido defendida en Alemania por autores como D.SCHNEIDERy P.BAREIS.

3 F. J.ALONSO MADRIGAL(2006: p. 346).

4 F. J.ALONSO MADRIGAL(2006: pp. 348 s.).

La [STC 19/2012, de 15 de febrero](#) , reconoce que «la aplicación de las deducciones personales en la base imponible provoca un cierto efecto regresivo, moderando la progresividad de la escala». Admite el Tribunal Constitucional que, «a diferencia de la deducción en cuota que se aplica de forma horizontal y, por tanto, tiene un efecto homogéneo en todos los contribuyentes, al operar de la misma manera con independencia de su base imponible y, por tanto, de su tipo efectivo de gravamen, las reducciones aplicables en la base imponible tienen un efecto en cuota directamente proporcional al tipo efectivo de gravamen, por lo que a mayor tipo efectivo de gravamen, mayor minoración de la cuota tributaria». Sin embargo, para el Tribunal Constitucional, «la forma en que se ha articulado la reducción por el mínimo personal no deja de ser una opción legislativa válida que no implica, en los términos en que ha sido configurada, la violación de los principios del art. 31.1 CE». El razonamiento que conduce al Tribunal Constitucional a esta conclusión parte de la premisa de que «la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del sistema tributario en su conjunto, es decir, se trata de la progresividad global del sistema tributario, pues a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, respecto de cada uno, el principio de progresividad se relaciona con el sistema tributario, al erigirse en un criterio inspirador»⁵. Así pues, el Tribunal entiende que «en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema». A lo anterior, añade que «el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte per se ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor en el conjunto del sistema tributario». Partiendo de estas premisas, y aun reconociendo que las deducciones personales en la base imponible provocan cierto efecto regresivo, el Tribunal ofrece dos argumentos con los que, al parecer, trataría de justificar por qué ese aspecto no convierte al tributo en regresivo, ni tampoco afecta a la progresividad del sistema.

5 El Tribunal reitera que «la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del "sistema tributario" en su conjunto, es decir, se trata de "la progresividad global del sistema tributario" ([STC 27/1981, de 20 de julio](#) , FJ 4), pues a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, respecto "de cada uno" ([SSTC 27/1981, de 20 de julio](#) , FJ 4; y [7/2010, de 27 de abril](#) , FJ 6; con la matización realizada en el [ATC 71/2008, de 26 de febrero](#) , FJ 5), el principio de progresividad se relaciona con el "sistema tributario" ([STC 182/1997, de 28 de octubre](#) , FJ 7), al erigirse en un "criterio inspirador" ([STC 19/1987, de 17 de febrero](#) , FJ 3; y también [SSTC 76/1990, de 26 de abril](#) , FJ 6 B); y [7/2010, de 27 de abril](#) , FJ 6)».

En primer lugar, el Tribunal argumenta que la fórmula de moderación de la progresividad se aplica de forma genérica a todos los contribuyentes del impuesto. Con este primer argumento, lo que parece estar haciendo es rechazar la vulneración del principio de igualdad solamente porque la norma recurrida tiene carácter general, es decir, porque se dispone el mismo trato para cualquier contribuyente en las mismas circunstancias objetivas. Lo que se vendría a decir es que cualquier contribuyente con igual base imponible y con igual mínimo personal y familiar minorarían la carga tributaria en la misma cuantía, y si obtienen distinto ahorro fiscal es porque no son iguales respecto a las circunstancias adoptadas por la ley como determinantes del impuesto a pagar. Ahora bien, este argumento resulta rechazable pues, no es la mayor o menor generalidad de las condiciones determinantes de la aplicación de un determinado tratamiento normativo, sino su relevancia constitucional a efectos de la aplicación de dicho tratamiento, lo que permite excluir la vulneración del principio de igualdad. Se vulnerará el principio de igualdad cuando cualquiera de las circunstancias que operan como condiciones de aplicación de un determinado tratamiento normativo (de un tratamiento normativo diferente al que recibirán aquellos de los que no resulten predicables tales condiciones de aplicación) no sean constitucionalmente relevantes a esos efectos. No se puede decir que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares son tratados igualmente, aunque obtengan un beneficio fiscal distinto como resultado de la aplicación de la misma reducción

de la base imponible, como denuncian los recurrentes, solamente porque si fueran iguales en todas las circunstancias determinantes de la cuantía del beneficio fiscal, la minoración de su carga tributaria también sería igual. Precisamente, lo que discuten los recurrentes es que el importe de la base imponible sobre el que se aplica la reducción, o sea, el nivel de renta del contribuyente, sea una circunstancia relevante a efectos de cuantificar esa minoración de la carga tributaria.

En segundo lugar, el Tribunal Constitucional aduce que la reducción de la base imponible, en términos porcentuales, tiene un efecto más favorable cuanto menor es la base imponible sobre la que se aplica, puesto que de la misma reducción de la base imponible resulta una reducción del tipo medio efectivo de gravamen mayor cuanto menor es la base imponible. Por tanto, según el Tribunal, la fórmula de moderación de la progresividad tiene un efecto mucho más potenciado en las bases menores que en las mayores, por lo que no puede concluirse que sea irrazonable y, por tanto, contraria a los principios constitucionales que necesariamente deben regir la articulación del impuesto. Así pues, el Tribunal reconoce que la minoración de la cuota será mayor cuanto mayor sea la base imponible sobre la que se aplica la reducción del mínimo personal y familiar. Sin embargo, observa que la proporción que representa la cuantía de ese beneficio respecto al importe de la base imponible del contribuyente es superior a medida en que se reduce la base imponible. Es decir, que aunque el contribuyente con menor nivel de renta se ahorra una cuantía menor que el contribuyente con mayor nivel, no obstante, el ahorro que obtiene el primero es, en proporción a su renta, relativamente superior al que obtiene el segundo. El Tribunal, consiguientemente, no niega que la misma reducción de la base imponible proporcione un beneficio diferente en función de cuál sea la base imponible del contribuyente, que es precisamente lo que denuncian los recurrentes; pero argumenta que, puesto que se beneficia más cuanto menor es la base imponible sobre la que se aplica la reducción, a su juicio, no puede concluirse que esa diferenciación sea irrazonable. Sin embargo, el Tribunal no proporciona ninguna razón que permita justificar razonablemente por qué se proporciona un beneficio fiscal distinto (distinto porque se reduce la carga tributaria en distinta cuantía, y distinto porque se reduce en diferente medida el tipo medio al que queda efectivamente gravada la base imponible) en función del valor que adopte la base imponible, aunque sea proporcionalmente más favorable cuanto menor sea dicha base. Es como si, para el Tribunal, la diferenciación fuera razonable solamente porque beneficia a los contribuyentes con menor nivel de renta.

Así pues, el Tribunal no niega que la reducción de la base imponible produzca cierto efecto regresivo, al proporcionar al contribuyente un beneficio directamente proporcional a la cuantía de la base imponible objeto de reducción, y por ello incurre en el mismo error en el que incurren también los recurrentes. El error consiste en tomar la minoración de la cuota tributaria que resulta de la reducción de la base imponible en el importe del mínimo exento como una prestación pública, como una renuncia del Estado a una parte de su recaudación para proporcionar un beneficio fiscal al contribuyente⁶. El ahorro fiscal que resulta de la aplicación de la reducción de la base imponible es tenido por una prestación económica que el Estado proporciona al contribuyente, a quien, en lugar de transferirle directamente una suma de dinero, se le permite reducir el importe que podría haber sido obligado a pagar en concepto de IRPF. Sólo así tiene sentido comparar el ahorro que obtienen dos contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares, respecto a la cuota que hubieran debido pagar si no estuviera contemplada dicha reducción. Y sólo así tiene sentido considerar aceptable la aplicación del beneficio a partir de cierto nivel de renta⁷. Sin embargo, la reducción de la base imponible en el importe del mínimo personal y familiar no es una prestación pública articulada en forma de beneficio fiscal⁸. La reducción de la base imponible no es un medio para ayudar al contribuyente a afrontar los gastos que impone la cobertura de sus necesidades existenciales y las de su familia, sino una medida que evita privarle fiscalmente de unos recursos que el Estado no está legitimado para obligar a entregar para pagar tributos. Cuantificando la base liquidable en función del importe de la renta disponible del contribuyente, reduciendo la base imponible en el importe de aquella parte de la renta de la que el contribuyente no puede disponer discrecionalmente, no se están transfiriendo recursos públicos al sujeto pasivo, sino cuantificando la base liquidable del impuesto en función de la capacidad económica del contribuyente⁹. Es más, ni la reducción del mínimo personal y familiar es una prestación social, ni tampoco las prestaciones

sociales constituyen una alternativa a la exención del mínimo personal y familiar, por lo que el Estado no podría optar por privar fiscalmente al ciudadano de su mínimo vital de subsistencia, asistiéndole después mediante prestaciones sociales¹⁰.

6 Entienden B.VIDAL MARTÍ, M.DE MIGUEL MONTERRUBIO(2007: p. 16), que la reducción de la carga tributaria en función de la cuantía del mínimo personal y familiar reúne las características de un beneficio fiscal, pues se trata de dispensar un tratamiento preferencial a un supuesto concreto de aplicación de renta. Por su parte, para F. J.ALONSO MADRIGAL(2006: p. 345 s.), esa minoración en la carga tributaria que resulta de la aplicación del mínimo exento es una cantidad que el Estado está dispuesto a dejar de recaudar.

7 Según la [STC 19/2012](#), podría ser válida la opción de condicionar la aplicación de la exención del mínimo vital hasta un determinado umbral de renta. Esta conclusión sólo puede alcanzarse si se parte de la premisa de que el mínimo exento es una prestación social, pues sólo entonces se podría concluir que a partir de cierto umbral de renta el contribuyente no necesita de la exención del mínimo vital para garantizar la realización de sus fines personales y la protección de la familia. Por el contrario, la conclusión deja de tener sentido si partimos de que reduciendo la base imponible en el importe del mínimo exento no se está dando nada al contribuyente, sino dejando de privarle de lo que el Estado no está legitimado para obligarle a entregar. Ciertamente, como reconoce K.TIPKE(2003: p. 799), la subsistencia de los más ricos no se vería afectada de no aplicar la reducción de la base imponible en el mínimo exento, pero, como añade el autor alemán, incluso el millonario necesita gastar una parte de su renta para garantizar su existencia, la cual no es disponible para pagar tributos; y si esa renta no se reduce de su base imponible, se estará gravando su renta indisponible. En definitiva, si la exención del mínimo personal y familiar no es una prestación social para atender situaciones de necesidad, sino un componente negativo para la medición de la capacidad contributiva expresada por la cuantía de la renta disponible, cabe concluir también que el millonario debe ser obligado a contribuir según la medida de su capacidad contributiva, siendo sobre esa medida sobre la que deberá operar la progresividad como instrumento redistributivo de la renta.

8 K.TIPKE(2003: p. 792).

9 Que la capacidad económica expresada por el perceptor de renta viene determinada por la cuantía de la renta disponible, fue algo que defendió tempranamente el profesor F.SAINZ DE BUJANDA(1963: p. 206), al señalar que los gastos vitales mínimos han de ser deducidos de la renta neta efectivamente percibida por el contribuyente, pues solamente la diferencia puede considerarse disponible para el pago del tributo y sólo ella confiere capacidad económica. Así lo defiende en la actualidad un amplio sector de la doctrina española, formado, entre otros, por D.MARÍN-BARNUEVO FABO(1996: pp. 24 s.); E.SIMÓN ACOSTA(1997: pp. 118 ss.); P. M.HERRERA MOLINA(1998: p. 121); V. M.SÁNCHEZ BLÁZQUEZ(2009: p. 25); o Y.MARTÍNEZ MUÑOZ(2012: p. 42). En el mismo sentido viene insistiendo desde 1973 el profesor K.TIPKE(2003: pp. 785 ss.). Precisamente, la resolución de la sección tributaria del 57 Congreso de Juristas Alemanes concluía que el Impuesto sobre la Renta debe gravar exclusivamente la parte de la renta que se encuentra disponible para el contribuyente, por lo que los gastos inevitables para la propia existencia y para el mantenimiento de los miembros de la familia no deben formar parte de la base imponible.

10 Una interpretación conjunta del artículo 35.1 y 39.3 de la [Constitución](#) permite llegar a la conclusión de que los poderes públicos no deben privar a un ciudadano de aquellos recursos económicos necesarios para satisfacer sus necesidades y las de su familia, ni siquiera en el caso de que tales necesidades resulten atendidas a través de prestaciones públicas. Si bien el artículo 41 de la Constitución obliga a los poderes públicos a garantizar la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, resulta razonable entender que el Estado no está autorizado para situar a un ciudadano en una situación de necesidad, asistiéndole después mediante prestaciones sociales. Nuestra Constitución, pues, habría formulado implícitamente el denominado por el profesor J.LANG(1985: p. 427) como «principio de autonomía financiera de la familia». Y es que, según J.LANG(1990: p. 333), un Estado que garantiza la libertad, a diferencia de un Estado socialista, no hace depender a la familia de su ayuda, sino que protege a la familia mientras garantiza su libertad. En el mismo sentido, según D.BIRK(2001: p. 345), el Estado vulneraría el contenido de la protección constitucional de la dignidad humana si se privara al ciudadano de lo necesario para su existencia, haciéndole depender de prestaciones públicas.

Precisamente, el propio Tribunal Constitucional, en la [Sentencia 19/2012](#), parece diferenciar entre prestaciones públicas y exención del mínimo vital de subsistencia. En este sentido, el Tribunal recuerda que, según afirmaba la [STC 113/1989, de 22 de junio](#), los valores consagrados en los arts. 39, 41, 43 y 47 de la [Constitución](#), «obligan a los poderes públicos, no sólo al despliegue de la correspondiente acción administrativa prestacional, sino además a desarrollar la acción normativa que resulte necesaria para asegurar el cumplimiento de esos mandatos constitucionales, a cuyo fin resulta razonable y congruente crear una esfera patrimonial intangible a la acción ejecutiva de los acreedores que coadyuve a que el deudor pueda mantener la posibilidad de una existencia digna». Así pues, el Tribunal contrapone claramente la acción administrativa prestacional del Estado y la acción normativa dirigida a crear una esfera patrimonial inmune a la acción ejecutiva a los acreedores. Es decir, el Tribunal entiende que el Estado no sólo debe garantizar el mínimo vital de subsistencia mediante prestaciones públicas a quienes se encuentran en situaciones de necesidad, sino que también se debe garantizar normativamente que el ciudadano no resulte compelido a

entregar su renta vital de subsistencia en cumplimiento de sus obligaciones jurídicas. A continuación, el Tribunal insiste en que «la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no legitima a los poderes públicos, garantes de la dignidad de la persona y de la protección de la familia, a someter a tributación la renta de las personas desde su primera unidad económica, sino sólo a partir de un mínimo vital de subsistencia, inmune a su acción, que les permita satisfacer sus necesidades más básicas en garantía de una existencia digna»¹¹. De esta manera, lo que el Tribunal parece querer decir es que, mediante la exención del mínimo vital no se trata de dar al ciudadano lo que necesita para llevar una vida digna, sino, como previamente había afirmado, de no privar a los ciudadanos de la renta mínima de supervivencia a través del sistema tributario, so pretexto del deber de contribuir a los gastos generales.

¹¹ A la misma conclusión llegó el Tribunal Constitucional alemán en la Sentencia de 25 de Mayo de 1990 (BVerfG 82, 60), al declarar que el Estado debe eximir de gravamen la renta del obligado tributario en la medida en que resulta necesaria para alcanzar las condiciones mínimas para una existencia digna, y que, así como el Estado está obligado a garantizar esas condiciones mínimas a los ciudadanos sin recursos, está autorizado a no someter a gravamen hasta esa cuantía a aquellos otros que obtienen rentas.

Sin embargo, después el Tribunal Constitucional no es consecuente con la diferenciación entre acción administrativa prestacional y contribución según la medida de la capacidad contributiva, y sigue incurriendo en el error de considerar el mínimo exento como una ayuda pública, como un gasto público, en forma de beneficio fiscal. El Tribunal no sólo califica la reducción del mínimo vital de la base imponible como un beneficio fiscal que produce cierto efecto regresivo, sino que posteriormente afirma, reiterando la misma doctrina mantenida en pronunciamientos anteriores, que desde un punto de vista constitucional, tan válida es la opción legislativa de asegurar la protección de la familia mediante la deducción del coste de mantenimiento de los hijos, como la de no permitir dicha deducción¹². No se entiende muy bien cómo es posible que ambas opciones legislativas sean igual de válidas, siendo que «la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no legitima a los poderes públicos, garantes de la dignidad de la persona y de la protección de la familia, a someter a tributación la renta de las personas desde su primera unidad económica, sino sólo a partir de un mínimo vital de subsistencia, inmune a su acción, que les permita satisfacer sus necesidades más básicas en garantía de una existencia digna». Sólo puede entenderse que ambas opciones sean válidas considerando la exención en el IRPF del mínimo vital de subsistencia como una ayuda a las familias, como hacía la [STC 214/1994, de 14 de julio](#). En aquel pronunciamiento, el Tribunal concluyó que «el legislador goza de libertad para articular las medidas que supongan ayudas a las familias mediante beneficios tributarios, mediante prestaciones sociales o mediante un sistema dual que combine ambas técnicas»; y que «puede sostenerse, como opción de política legislativa, que la reducción de la carga tributaria a satisfacer por el sujeto pasivo en función de su menor capacidad económica goza de preferencia frente al otorgamiento de prestaciones sociales; pero desde un enfoque constitucional debe reconocerse al legislador la libertad de utilizar los medios que crea más adecuados en función de las circunstancias de cada caso»¹³.

¹² [SsTC 1/2001, de 15 de enero](#), FJ. 3; y [57/2005, de 14 de marzo](#), FJ 4.

¹³ El mismo criterio es mantenido por el Tribunal Constitucional alemán en su Sentencia de 29 de Mayo de 1990 (BVerfG 82, 60), de forma coherente con el criterio mantenido en la Sentencia de 23 de Noviembre de 1976 (BVerfG 43, 108), en la que afirmó que el legislador es libre de atender la minoración de la capacidad económica por manutención de los hijos, bien a través del Derecho tributario o bien a través del Derecho social.

Así pues, el Tribunal Constitucional, al igual que los recurrentes y un sector de la doctrina, consideran la reducción de la base imponible en el importe del mínimo exento como un beneficio fiscal, lo que solamente tiene sentido aceptando que la capacidad contributiva del sujeto pasivo del IRPF viene determinada por la suma de los rendimientos netos obtenidos¹⁴. En efecto, la reducción de la base imponible sólo se puede considerar un beneficio fiscal si se parte de la premisa de considerar cualquier minoración de la carga tributaria que resultaría de la aplicación de la tarifa progresiva sobre la suma de los rendimientos íntegros como un beneficio fiscal, como una subvención fiscal, que si bien puede estar justificada por razones extrafiscales, su aplicación no

viene impuesta como una exigencia del principio de capacidad económica. Quienes consideran que la reducción de la base imponible en el importe del mínimo personal y familiar es un beneficio fiscal con efectos regresivos, no rechazan que la base imponible del IRPF deba expresar la capacidad económica del contribuyente, ni tampoco consideran injustificadas las diferenciaciones normativas resultantes de aplicar la tarifa progresiva sobre la medida la capacidad económica expresada por el sujeto pasivo. Ni siquiera se oponen a tomar en consideración la renta vital de subsistencia a efectos de cuantificar el impuesto a pagar. Sin embargo, al considerar la exención del mínimo personal y familiar como un beneficio fiscal, lo que están rechazando, al menos implícitamente, es que la medida de la capacidad económica del sujeto pasivo del IRPF venga expresada por importe de la renta disponible, y por tanto, que la razón para reducir la carga tributaria sea precisamente la minoración de la capacidad económica que producen los gastos destinados a atender las necesidades existenciales propias y de los familiares a cargo. La reducción de la base imponible en el mínimo personal y familiar es considerada como un beneficio fiscal porque la renta, en cuanto índice de capacidad económica, vendría a su juicio únicamente determinada por el importe de los ingresos y de los gastos necesarios para obtener tales ingresos¹⁵. Por eso mismo, se defiende que los gastos privados no tienen la misma naturaleza que los gastos necesarios para obtener los ingresos, ya que estos no se deducen por razones sociales, y que su deducción de la base imponible no produce efectos regresivos¹⁶.

¹⁴ El profesor K.TIPKE(2003: p. 790 s.) es muy crítico con la tesis defendida por D.Schneider, para quien la desgravación fiscal por gastos por hijos es una subvención social, que no viene exigida por el principio de capacidad económica, ni por la dignidad humana (precisamente, para Schneider, la dignidad humana obligaría a tributar según la renta de mercado (*Markteinkommen*), y no según la renta disponible, porque la crianza de los hijos no es un hecho económico comparable al de alimentar a los jóvenes corderos para la conservación del rebaño), sino por razones redistributivas, por lo que no deben reducir la base (justicia horizontal), sino la cuota (justicia vertical), impidiendo que la ventaja fiscal se incremente con el incremento de la renta. Parecidos argumentos utiliza, según Tipke, el profesor P.Bareis, para quien los juristas confunden la cuantificación de la capacidad económica y la redistribución, pues el mínimo existencial y la manutención de los hijos no guardan relación con la base imponible ya que son transferencias, subvenciones o ayudas sociales. En general, este sector doctrinal, como ha puesto de relieve Tipke, parten de una distinción entre hechos con relevancia económica y hechos con relevancia social, cuando lo correcto sería diferenciar entre hechos fiscalmente relevantes y hechos socialmente relevantes. Es decir, lo correcto sería diferenciar entre hechos relevantes a efectos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por ser indicativos de un incremento o reducción de la capacidad económica, y hechos relevantes a efectos de recibir prestaciones sociales, por ser indicativos de mayores o menores necesidades.

¹⁵ Así lo defienden expresamente B.VIDAL MARTÍ y M.DE MIGUEL MONTERUBIO(2007: p. 16), al decir que, «siendo el hecho imponible del impuesto la renta obtenida, no cabe que en la medición o valoración del mismo (la base imponible) se tomen en consideración magnitudes diferentes a las incluidas en su definición, como ocurre cuando se deduce la cuantía de los mismos para determinar la base».

¹⁶ B.VIDAL MARTÍ y M.DE MIGUEL MONTERUBIO(2007: p. 16).

Sin embargo, si aceptamos que el contribuyente no debe ser obligado a disponer de su renta vital de subsistencia para pagar tributos, ni siquiera bajo el pretexto de la existencia de ayudas sociales para situaciones de necesidad, entonces estaremos aceptando que la capacidad contributiva viene determinada por la cuantía de su renta disponible y, consiguientemente, que la reducción de la base imponible no constituye una ayuda social a las familias articulada mediante un beneficio fiscal. A quien tributa en función de su capacidad económica no se le proporciona ningún beneficio, ni el Estado renuncia a parte de la recaudación del impuesto, a no ser que se considere que el beneficio consiste en no obligar a pagar lo que estaría injustificado exigir. Lo que algunos autores consideran un beneficio fiscal no es más que la cuantía que el contribuyente se ahorra con respecto a la que debería pagar si el Estado sometiera a tributación la renta de las personas desde su primera unidad económica. Pero, si aceptamos que la base imponible se reduce en el mínimo exento porque así se evita que se obligue al contribuyente a entregar una parte de la renta que el Estado no está legitimado para exigir en aplicación del principio constitucional de contribución según la capacidad económica, que se reduce porque la renta vital de subsistencia no expresa capacidad contributiva, entonces, no se puede decir que la reducción de la base imponible sea un beneficio fiscal, ni que el Estado esté renunciando a parte de la recaudación¹⁷. No se podrá decir entonces, como ha dicho algún autor, que obligando a pagar menos a un contribuyente con cargas familiares que a otro contribuyente que ha obtenido iguales rendimientos netos, pero sin hijos a su cargo, se está

beneficiando al primero¹⁸. Tampoco se podrá decir, como también en alguna ocasión se ha dicho, que mediante la deducción en la base imponible solamente se beneficia a aquellos contribuyentes cuya base imponible tiene entidad suficiente para soportar la reducción¹⁹. No se podrá decir, ni siquiera, que son distintas las razones para deducir el mínimo exento o los gastos necesarios para obtener los rendimientos íntegros²⁰. Y, sobre todo, tampoco resultará correcto afirmar que, como resultado de la aplicación de la tarifa progresiva sobre el importe de la renta disponible, se recibe un beneficio mayor cuanto mayor es el nivel de ingresos, como si la renta que los contribuyentes deben destinar a la cobertura de sus necesidades fuera mayor en el caso de contribuyentes con rentas altas²¹. Si aceptamos que la renta vital de subsistencia no expresa capacidad económica, y que progresividad debe venir determinada por la medida de la renta disponible, ni siquiera será correcto decir que la reducción de la base imponible produce un cierto efecto regresivo, cuya incidencia en el conjunto del sistema tributario sea necesario ponderar.

¹⁷ Defender que las cargas familiares reducen la capacidad económica, al mismo tiempo que se sostiene que la minoración de la carga tributaria en aplicación del mínimo personal y familiar es un beneficio fiscal, como hacen B.VIDAL MARTÍY M.DE MIGUEL MONTERUBIO(2007: pp. 12 ss.), es una contradicción, aunque los autores expresamente lo nieguen cuando señalan que «decir que el mínimo no debe tributar porque contempla circunstancias que reducen la capacidad económica del contribuyente, puede ser de general aceptación, pero no es consecuencia necesaria de ello que deba instrumentarse como reducción en base».

¹⁸ F. J.ALONSO MADRIGAL(2006: p. 345 s.)

¹⁹ F. J.ALONSO MADRIGAL(2006: p. 337).

²⁰ Tesis sostenida, como ya se ha indicado, por B.VIDAL MARTÍY M.DE MIGUEL MONTERUBIO(2007: p. 16).

²¹ En este sentido, F. J.ALONSO MADRIGAL(2006: p. 341), partiendo de que el ahorro que resulta de la aplicación del mínimo personal y familiar constituye un beneficio fiscal, llega a la conclusión de que «afirmar que la utilización de una reducción en la base tiene exclusivamente la finalidad de proteger el mínimo vital a exonerar de gravamen, de calcular la "renta discrecional" que el sujeto dedica inexcusablemente a la cobertura de las necesidades básicas en condiciones razonables del sujeto y de su familia, es tanto como afirmar que las cantidades que inexcusablemente debe emplear el sujeto para dicha cobertura son mayores cuanto mayor es su renta y, por ello, debe disfrutar de reducciones en su cuota en correlación con la misma». Para el autor, «constituiría algo muy próximo al sarcasmo afirmar que los perceptores de rentas más altas no pueden dejar de dedicar a la cobertura de dichas necesidades la cantidad que la reducción en la base les causa en su cuota por encima de la que causa en los perceptores de rentas más bajas, a los que sí debería bastar para tal cobertura la menor reducción que la Ley provee a los mismos».

Sólo así tendrá sentido la conclusión a la que llega finalmente el Tribunal Constitucional, negando que la aplicación de una misma deducción sobre bases imponibles diferentes suponga un trato desigual de situaciones iguales. En efecto, según el Tribunal, lo que cuestionan los recurrentes es que la aplicación de una misma reducción sobre bases diferentes supongan una deducción efectiva distinta sobre la cuota del tributo, pretendiendo que se traten igual todas las situaciones, aun reconociendo que esas situaciones son diferentes. Por tanto, según el Tribunal Constitucional, los contribuyentes con diferente base imponible se encuentran en situaciones diferentes, aun cuando tengan derecho a aplicar la misma reducción de la base imponible; o lo que es lo mismo, aun cuando sean iguales respecto a sus circunstancias personales y familiares. Y se encuentran en situaciones diferentes, parece entender el Tribunal, porque su base imponible es distinta, siendo esa diferente base imponible lo que determina también que la deducción efectiva sea distinta. Ahora bien, esa conclusión solamente tiene sentido en la medida en que consideremos que las circunstancias personales y familiares son relevantes a efectos de cuantificar la capacidad contributiva, y que, por tanto, dos contribuyentes con igual base liquidable, con independencia de cuales sean sus circunstancias personales y familiares, son relevantemente iguales y deben ser obligados a contribuir en la misma cuantía. En cambio, si se tratara de cuantificar un beneficio fiscal, no se comprendería por qué deberíamos considerar diferentes a contribuyentes que fueran iguales con respecto a las circunstancias que justifican la obtención de una prestación pública en forma de beneficio fiscal. Y es que, ¿por qué habríamos de considerar diferentes, por ejemplo, a dos empresarios con diferentes bases imponibles, a efectos de obtener un beneficio por realizar una determinada clase de inversión? En definitiva, si se considera justificado el diferente tratamiento normativo que reciben dos contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares, es porque se considera justificado

obligar a contribuir en función de la medida de la capacidad contributiva, y porque, como ha reconocido el Tribunal Constitucional, «la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto»²².

²² STC 45/1989, de 20 de febrero, F.J. 4.

3. La desigualdad derivada de la articulación del mínimo exento como una deducción de la cuota tributaria

En la actualidad, el art. 56.2 de la [Ley 35/2006](#) establece que, cuando la base liquidable general sea superior al importe del mínimo personal y familiar, éste formará parte de la base liquidable general. Cuando la base liquidable general sea inferior al importe del mínimo personal y familiar, según este mismo precepto, formará parte de la base liquidable general por el importe de esta última y de la base liquidable del ahorro por el resto. Cuando no exista base liquidable general, lógicamente, el mínimo personal y familiar formará parte de la base liquidable del ahorro. Es decir, que la renta que debe destinarse a satisfacer las necesidades familiares básicas del contribuyente formará parte de la base liquidable general y, residualmente, de la base liquidable del ahorro. Esa parte de la renta del período impositivo que el contribuyente debe destinar a la adquisición de los bienes y servicios necesarios para satisfacer sus necesidades existenciales mínimas y las de su familia, a pesar de que no expresa capacidad contributiva, no reduce la base imponible general y, consiguientemente, sobre dicha renta, cuando forme parte de la base liquidable general, se aplicarán las tarifas progresivas estatal y autonómica. La nueva Ley, sin embargo, no denomina «cuota íntegra» a la cuantía resultante de aplicar las tarifas estatal y autonómica sobre la base liquidable general, reservando esa denominación al resultado de minorar dicha cuantía, por disposición de los arts. 63.1.2.º y 74.1.2.º, en el importe derivado de aplicar las mismas escalas a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar²³. Por el contrario, cuando el mínimo vital forme parte total o parcialmente de la base imponible del ahorro, dicho importe no se integrará en la magnitud sobre la que se aplicarán los tipos de gravamen del ahorro, por lo que entonces la desgravación fiscal será el resultado de una reducción de la base imponible²⁴. Esto último se explica por el hecho de que en un primer momento la renta del ahorro tributó proporcionalmente, cosa que no sucede de la misma manera en la actualidad, y que permitiría dirigir a la actual ley en cierta medida los mismos reproches que se dirigieron a la [Ley 40/1998](#).

²³ Observa S.DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ(2007: p. 204) que se trata de la denominada «exemption from the bottom-up», aplicada en Bélgica y, en combinación con un tipo único más recargos, en Dinamarca.

²⁴ V. M.SÁNCHEZ BLÁZQUEZ(2009: p. 32 s.).

Pues bien, otro de los errores en los que incurren quienes rechazan, por regresiva, la reducción de la base imponible en el importe del mínimo personal y familiar, consiste en pensar que de la aplicación de una deducción en la cuota en concepto de mínimo personal y familiar no resulta una diferenciación normativa entre contribuyentes, necesitada de una justificación razonable. Como ya se avanzó en la introducción de este trabajo, de la aplicación de la técnica utilizada por la Ley 35/2006 para garantizar la exención del mínimo personal y familiar, resulta una diferenciación normativa entre contribuyentes con igual renta disponible²⁵. Para demostrarlo, imaginemos dos contribuyentes del IRPF, el contribuyente A y el contribuyente B. Supongamos que el contribuyente A tiene tres hijos mayores de 3 años, ascendiendo su mínimo personal y familiar a 8.925 €. Por su parte, el contribuyente B tiene un solo hijo mayor de tres años, por lo que su mínimo personal y familiar es de 6.069 €. Supongamos, además, que el contribuyente A ha obtenido en 2012 unos rendimientos netos del trabajo de 47.348 €, por lo que su renta disponible es de 47.348-8.925=38.423 €. Asimismo, supondremos que el contribuyente B ha obtenido unos rendimientos netos del trabajo de 44.492 €, por lo que su renta disponible es también de 44.492-6.069=38.423 €. Tenemos, pues, dos contribuyentes que, aunque tienen diferentes circunstancias familiares, la renta de la que pueden disponer, una vez cubiertas sus necesidades existenciales y las de su familia, es la misma. Si aceptamos que la renta destinada a satisfacer las necesidades básicas no indica la titularidad de

capacidad económica y que, consiguientemente, solamente la renta disponible es indicadora de capacidad contributiva, podríamos decir que estamos ante dos contribuyentes que demuestran tener la misma capacidad contributiva. Ahora bien, a pesar de manifestar igual capacidad contributiva, suponiendo que ambos contribuyentes sean residentes en la Comunidad Valenciana, mientras que el contribuyente A deberá satisfacer 12.499,90 € en concepto de IRPF, el impuesto a pagar por B será de 12.064,36 €.

²⁵ Como señala E.SANZ GADEA(2007: p. 61), «dos contribuyentes que dispongan de la misma renta una vez cubiertas "... las necesidades básicas personales y familiares..." no pagan, a tenor de la regulación prevista en la [Ley 35/2006](#) el mismo impuesto, tratándose de rentas sujetas a la tarifa progresiva. El contribuyente sin hijos tributa menos, tomando como referencia la renta disponible». La misma crítica hacía el profesor E.SIMÓN ACOSTA(1997: p. 118) al sistema de deducciones en la cuota por hijos, previsto en la Ley 18/1991.

Así pues, como queda demostrado mediante el ejemplo anterior, la Ley 35/2006 dispone un tratamiento normativo distinto para contribuyentes con igual renta disponible y, consiguientemente, que han manifestado igual capacidad contributiva. La explicación de esa diferenciación normativa vuelve a encontrarse en la progresividad de las tarifas estatal y autonómica aplicables sobre la base liquidable general. Volviendo al ejemplo anterior, si el contribuyente A debe pagar un impuesto superior al que deberá pagar el contribuyente B, a pesar de que ambos pueden disponer discrecionalmente de la misma renta, es porque se aplican tarifas progresivas sobre una base liquidable general distinta, que en ambos casos incluye el diferente mínimo personal y familiar de cada uno de los contribuyentes. Y aunque la ley permite reducir el importe resultante de la aplicación de las tarifas estatal y autonómica sobre la base liquidable general (que, para simplificar, podríamos llamar «cuota íntegra previa»), en la cuantía resultante de aplicar esas mismas tarifas sobre el mínimo personal y familiar, la reducción aplicable no impide que la renta disponible de cada contribuyente, que en ambos casos es de 38.423 €, quede gravada a diferentes tipos de gravamen. En efecto, en el caso del contribuyente A, si bien el tipo medio de gravamen resultado de aplicar las tarifas estatal y autonómica sobre la base liquidable general es del 31,06%, sin embargo, solamente se le permite deducir de la cuota íntegra previa la cuantía que resulta de aplicar sobre el mínimo personal y familiar de este contribuyente un tipo medio del 24,75%, con lo que su renta disponible es gravada al 32,53%. De la misma manera, en el caso del contribuyente B, mientras que el tipo medio de gravamen resultado de aplicar las tarifas estatal y autonómica sobre la base liquidable general es del 30,49%, solamente se le permite deducir de la cuota íntegra previa la cuantía que resulta de aplicar sobre el mínimo personal y familiar de este contribuyente un tipo medio del 24,75%, por lo que su renta disponible, igual a la del contribuyente A, soporta un tipo medio de gravamen del 31,39%.

Por tanto, no sólo queda demostrado que la Ley 35/2006 obliga a contribuir en diferente medida a contribuyentes con igual renta disponible, sino que esa diferenciación normativa resulta de la aplicación de escalas progresivas de gravamen sobre una base liquidable general que no expresa la medida de la capacidad contributiva del contribuyente. Mediante la reducción de la cuota íntegra previa en el importe resultado de aplicar las escalas general y autonómica sobre el mínimo personal y familiar, la ley ha creado una deducción de la cuota con efectos equivalentes a una exención con progresividad²⁶. De esta forma, aunque solamente se someta a gravamen la parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar, eximiendo de pago a aquellos contribuyentes cuya base liquidable general no supere el mínimo vital de subsistencia, sin embargo, el tipo de gravamen al que resultará gravada la renta disponible, es decir, el exceso de la base liquidable general sobre el mínimo personal y familiar, no vendrá determinado solamente por el importe de la renta disponible, sino por la totalidad de la base liquidable general, incluida la renta no disponible. Así pues, la Ley 35/2006 dispensa diferente tratamiento normativo a contribuyentes con igual renta disponible, y ello es el resultado de tomar en consideración la cuantía de la renta no disponible, determinada según las circunstancias personales y familiares del contribuyente, no sólo a efectos de cuantificar la renta exenta de gravamen, sino también a efectos de determinar el tipo impositivo al que el sujeto pasivo resulta gravado. Por tanto, debemos plantearnos si es posible justificar ese incremento del tipo impositivo de gravamen a medida en que se incrementa una magnitud que no expresa la capacidad económica, del que resulta un diferente tratamiento normativo

para contribuyentes con igual capacidad económica, de forma que pueda concluirse, como hace el Tribunal Constitucional en la Sentencia 19/2012, que el legislador es libre de garantizar el mínimo vital no sometido a tributación operando en la tarifa, mediante el establecimiento de un tipo cero, o incluso operando en la cuota, mediante deducciones o bonificaciones.

²⁶ Así lo entienden también B.VIDAL MARTÍY M.DE MIGUEL MONTERUBIO(2007: p. 17). Esta técnica es denominada por A.ZÁRATE MARCO(2000: p. 93), como «desgravación en la base», y supone que la renta total queda gravada a un tipo medio inferior al que le correspondería si no se practicase la reducción, por lo que permiten al contribuyente el ahorro de la cantidad detrída al tipo medio de la imposición.

Pues bien, para comenzar cabría decir que el principio de progresividad y la realización de la justicia vertical no permiten justificar que dos contribuyentes con igual capacidad económica sean obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos pagando diferente cuantía, como se ha demostrado que es lo que sucede como resultado de la aplicación del tipo cero sobre el mínimo personal y familiar²⁷. En efecto, el principio de progresividad obliga a diferenciar, a disponer la aplicación de una consecuencia jurídica distinta, a sujetos con distinta capacidad económica. El principio de progresividad permite justificar que dos contribuyentes con diferente capacidad económica contribuyan, no sólo en diferente medida, sino en diferente proporción, en diferente porcentaje; incrementándose esa proporción en la que se contribuye a medida en que se incrementa también su capacidad económica. Para justificar esa diferenciación normativa se ha argumentado tradicionalmente que la utilidad marginal de la renta es decreciente y que, por tanto, la capacidad contributiva se incrementa más que proporcionalmente a medida en que se incrementa la renta del contribuyente²⁸. Quienes así lo defienden, consideran que el gravamen progresivo de la renta sería una exigencia del principio de capacidad económica. Pero, además, un gravamen progresivo sobre la renta, con una progresividad más acusada que la exigida por el principio de capacidad económica, ha sido justificado en cuanto que instrumento adecuado para alcanzar uno de los fines encomendados por la Constitución al legislador, como es la redistribución de forma más equitativa de la renta y la riqueza²⁹. Ahora bien, lo que carece de justificación es el diferente tratamiento de dos contribuyentes con igual capacidad contributiva, que resulta de la aplicación de la tarifa progresiva sobre una base liquidable que no adopta el valor de la renta disponible³⁰. Si se considera justificado un gravamen progresivo sobre la renta, habrá que aceptar que solamente la diferencia en el volumen de renta disponible justifica un incremento más que proporcional de la cuota tributaria³¹. En definitiva, la realización de la llamada justicia tributaria vertical, a cuyo servicio se encontraría el principio de progresividad, debe ser compatible con la realización de la denominada justicia tributaria horizontal. Para ello, la escala progresiva de gravamen deberá aplicarse sobre una base imponible que exprese la capacidad económica del contribuyente, cuantificada en función de sus cargas personales y familiares³².

²⁷ En el mismo sentido se pronuncia V. M.SÁNCHEZ BLÁZQUEZ(2009: p. 57), para quien «la tenencia o no de cargas familiares no parece que sea un elemento en el que se pueda hacer basar el incremento de la progresividad del gravamen».

²⁸ Sobre los distintos fundamentos alegados a favor de la progresividad impositiva, véase la exposición efectuada por E.FUENTES QUINTANA(1990: pp. 76 ss.).

²⁹ F.NEUMARK(1994: pp. 189 ss.)

³⁰ Como señala E.SIMÓN ACOSTA(1997: p. 128), «una tarifa progresiva aplicada sobre una base que no refleje la capacidad económica sólo contribuye a agravar la injusticia a medida que ascienden los tipos».

³¹ E.SIMÓN ACOSTA(1997: pp. 118 s.).

³² K.TIPKE(2003: p. 838).

Alguien podría pensar que la Ley 35/2006 dispone un tratamiento normativo distinto para contribuyentes con igual capacidad económica, porque de esa forma se consigue tratar igual a contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares; es decir, que la diferencia en la cuantía a ingresar por contribuyentes con igual capacidad económica es la consecuencia necesaria de la aplicación de la misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con

igual situación familiar, y que ello justifica el diferente trato que reciben los contribuyentes con igual renta disponible. Ahora bien, para empezar, no es cierto que dos contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares, como resultado de la aplicación de la normativa actual, reciban el mismo tratamiento normativo. No se trata solamente de que la cuantía de la deducción, conforme aumenta la base imponible, determina una menor reducción del tipo medio efectivo de gravamen y, consiguientemente, un beneficio relativamente inferior³³. De lo que se trata, más bien, es de que, aun cuando a igual mínimo personal y familiar corresponda igual disminución de la carga tributaria, ello no significa que la diferencia en la cuantía que cada contribuyente resulta obligado a pagar, después de practicada la deducción de la cuota, se encuentre razonablemente justificada. Dos contribuyentes con igual mínimo personal y familiar reducirán en igual cuantía la carga tributaria que de otro modo hubieran soportado, pero la diferencia en el importe de la carga tributaria que vendrán obligados a soportar, como resultado de la aplicación de la tarifa progresiva sobre una magnitud que no expresa la capacidad contributiva, no se encontrará justificada, ni por su diferente capacidad económica, ni por el principio de progresividad³⁴. La Constitución obliga a contribuir según la capacidad económica expresada por el sujeto pasivo, lo que resulta razonable interpretar que significa que solamente resulta justificado obligar al perceptor de renta a contribuir en función de su renta disponible. Por tanto, en la medida en que la Ley toma en consideración la suma de rendimientos netos, a efectos de determinar el tipo de gravamen al que se grava la renta disponible, realiza una diferenciación en función de una magnitud que, puesto que no expresa la medida de la capacidad contributiva, no es constitucionalmente relevante para determinar la diferente cuota a satisfacer por cada contribuyente. A estos efectos no es relevante que dos contribuyentes con iguales rendimientos netos sean iguales, sino que sean iguales respecto a su capacidad contributiva, cuya medida no viene determinada por la suma de sus rendimientos netos, sino que viene determinada por la cuantía de la renta disponible, esto es, por la magnitud resultante de reducir el mínimo personal y familiar de la suma de los rendimientos netos³⁵. Por tanto, puesto que las diferencias en la cuota tributaria que vienen obligados a pagar dos contribuyentes del IRPF con iguales circunstancias personales y familiares no resultan de una diferencia en la renta disponible, sino de una diferencia en la suma de sus rendimientos netos, en la medida en que son diferenciados según el valor que adopte una magnitud que no expresa la capacidad económica, entonces, no es correcto afirmar que dos contribuyentes con igual mínimo personal y familiar son igualmente tratados por la Ley.

³³ En este sentido, V. M.SÁNCHEZ BLÁZQUEZ(2009: p. 52) afirma que «se trata realmente de unos mínimos cuyos importes disminuyen según aumenta la cuantía de la renta del contribuyente», con lo que «el nuevo sistema estaría considerando realmente, pese a la apariencia distinta que muestra la ley, que los gastos de subsistencia personales y familiares, cuantificados a tanto alzado por razones de practicabilidad administrativa en esos mínimos, varían de un contribuyente a otro según cuál sea la cuantía de su renta: a mayor renta, los gastos de subsistencia personales y familiares serían menores». Ese menor beneficio relativo para los contribuyentes con mayor nivel de rentas, lleva a A.MAROTO SÁEZ, M.LOBATO SÁNCHEZ(2007: p. 34.) a denunciar que «la discriminación entre contribuyentes con diferentes situaciones familiares y el mismo nivel de renta va perdiendo eficacia a medida que aumenten los ingresos del contribuyente lo que tiene como resultado una igualación de la carga impositiva entre quienes tienen cargas familiares y quienes no las tienen».

³⁴ Como ha señalado D.MARÍN BARNUEVO-FABO(2007: p. 18), «para identificar el efecto económico que produce la 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», consistente en «un incremento de cuota que será mayor en los contribuyentes sometidos a mayores tipos de gravamen».

³⁵ En el mismo sentido se pronuncia V. M.SÁNCHEZ BLÁZQUEZ(2009: pp. 53 ss.).

Pero, aparte de la incorrección en la que se incurre cuando se dice que la Ley actual dispone el mismo tratamiento normativo para dos contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares, a quienes defienden la necesidad de asegurar la misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, habría que preguntarles por qué razón se debe minorar la carga tributaria en función de las circunstancias personales y familiares, de forma tal que a igual mínimo personal y familiar deba corresponder igual disminución de la carga tributaria. Pues bien, si las circunstancias personales y familiares se consideran relevantes, a efectos de determinar la cuantía de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, en tanto en cuanto permiten cuantificar la medida de la

capacidad contributiva demostrada por el sujeto pasivo del IRPF, entonces, habrá que concluir que dos contribuyentes son tratados igualmente, atendiendo a sus circunstancias personales y familiares, cuando son obligados a tributar en función de cuál sea el importe de la renta de la que pueda disponer para pagar tributos después de atendidas sus necesidades existenciales y las de su familia³⁶. Por tanto, el principio de capacidad económica no puede ser aducido para justificar una norma tributaria que obligue a pagar una cuota tributaria de la que se reduzca un importe determinado en función de las circunstancias personales y familiares, si el impuesto a pagar por contribuyentes con igual renta disponible es distinto. Por eso mismo, tampoco resultaría correcto sustituir la actual exención con progresividad del mínimo personal y familiar, por un conjunto de deducciones de la cuota íntegra, como las que regulaba el antiguo artículo 78 de la [Ley 18/1991](#). También en ese caso se diferenciaría normativamente a contribuyentes con igual renta disponible, aunque con diferencias circunstancias personales y familiares. También en ese caso, las diferencias en el impuesto a pagar por dos contribuyentes con iguales circunstancias familiares serían el resultado, no de diferenciar en función de su capacidad contributiva, sino el resultado de diferenciar en función de una magnitud que no expresa la capacidad contributiva, y por tanto, respecto a la cual no está justificado diferenciar a efectos de obligar a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

³⁶ Para el profesor E.SIMÓN ACOSTA(1997: p 126), la disminución de la base imponible equivalente a la disminución de capacidad económica provocada por la obligación de atender gastos de subsistencia de las personas a cargo del contribuyente es la única solución coherente con el fundamento de la deducción de las cargas familiares. En el mismo sentido, V. M.SÁNCHEZ BLÁZQUEZ(2009: pp. 55) considera que, si de lo que se trata es de medir la capacidad económica de los contribuyentes, en la medida en que las circunstancias personales y familiares adquieren relevancia en cuanto delimitan negativamente la capacidad económica del contribuyente, es en la fase de medición de la capacidad económica, reflejada formalmente en la base imponible, donde aparece la renta disponible.

Sin embargo, la diferenciación normativa entre contribuyentes con igual renta disponible, resultante de la aplicación de una deducción de la cuota íntegra que se encuentre condicionada a la concurrencia de determinadas circunstancias personales y familiares, podría estar justificada siempre que la cuota íntegra objeto de reducción haya sido determinada en función de su capacidad contributiva. Es decir, estará justificada la reducción de la cuota tributaria que resulte de aplicar el tipo de gravamen sobre una base liquidable equivalente a la cuantía de la renta disponible del contribuyente, en tanto en cuanto las circunstancias personales y familiares sean tomadas en consideración, no como determinantes de la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino como determinantes de una situación del contribuyente merecedora de una prestación pública³⁷. Ciertamente, la manutención y educación de los hijos es una actividad socialmente beneficiosa, que al mismo tiempo obliga a los padres a soportar unos costes económicos que no resultan retribuidos por el mercado. El Estado se encuentra constitucionalmente autorizado para subvencionar públicamente a quienes soportan costes económicos con motivo de la manutención y educación de los hijos, e incluso podría estarlo para subvencionar ciertos gastos a quienes no necesitan estas ayudas públicas para hacer frente a esos costes³⁸. Pues bien, estas prestaciones públicas pueden articularse como subvenciones directas, es decir, mediante transferencias de recursos del Estado al ciudadano, o también pueden articularse en forma de ahorro fiscal. En cualquier caso, esa prestación pública deberá ser igual para todos los contribuyentes que sean iguales respecto a sus circunstancias personales y familiares que motivan la subvención fiscal, por lo que será necesario articular el beneficio fiscal mediante deducciones de la cuota tributaria, sin que el ahorro obtenido se encuentre en función del nivel de renta del contribuyente. Pero, además, esa prestación pública deberá ser igual incluso para ciudadanos que no estén obligados al pago del IRPF, o cuya cuota tributaria no permita deducir íntegramente la totalidad del importe de la deducción, reconociéndoles en estos casos el derecho a recibir la ayuda pública en forma de subvención directa.

³⁷ El profesor E.SIMÓN ACOSTA(1997: p. 118) distingue entre la determinación de la cuota tributaria que en estricta justicia debe pagar quien tiene cargas familiares, y por otro lado, «la ayuda a las familias con una especie de subvención». Para el autor, ambas finalidades son legítimas y posibles, y hasta pueden coexistir.

³⁸ F. J.ALONSO MADRIGAL(2006: p. 347) es de la opinión de que «el impuesto puede y debe ser instrumento de protección de la familia más allá, o por encima, de la mera adaptación del gravamen al principio de capacidad económica que exige la exoneración del mínimo vital o existencial», y de que ese beneficio fiscal se articule mediante deducciones de la cuota, aunque

quizá llegue demasiado lejos al afirmar que «no sería justo que el Estado, a la hora de configurar el deber de contribuir, trate igual a personas que, aun disfrutando de una misma renta disponible o discrecional, están llamadas al sostenimiento de cargas familiares distintas». Y parece llegar demasiado lejos porque no se entiende qué injusticia hay en obligar a contribuir en la misma medida a dos personas con igual renta disponible, pero con diferentes cargas familiares, cuando ninguna de ellas se encuentra en una situación de necesidad económica que obligue al Estado a realizar una transferencia de recursos en forma de subvención directa o de subvención fiscal.

Bibliografía

ALONSO MADRIGAL, F. J. (2006), «La protección del mínimo vital de los mayores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las reducciones en la base imponible por edad, asistencia, discapacidad de ascendientes y gastos de asistencia de los ascendientes discapacitados», *Impuestos*, núm. 22.

BIRK, D. (2001), «Elterliche Zuwendungen als Minderungen steuerlicher Leistungsfähigkeit?», en W.DRENSECK, R.SEER(Directores), *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse*, Dr. Otto Schmidt, Köln.

DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S. (2007), «La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Información Comercial Española*, núm. 835.

FUENTES QUINTANA, E. (1990), *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*, Rufino García Blanco, Madrid.

HERRERA MOLINA, P. M. (1998), *Capacidad económica y sistema fiscal*, Fundación Oriol-Urquijo, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

LANG, J. (1985), «Tributación familiar», *H.P.E.*, núm. 94.

- (1990), «Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimums im Steuer- und Kindergeldrecht», *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (1996), *La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.*, COLEX, Madrid.

- (2007), «La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 291.

MAROTO SÁEZ, A.,LOBATO SÁNCHEZ, M. (2007), «Capacidad económica y mínimo personal y familiar», *Quincena Fiscal*, núm. 2.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2012), «El mínimo por descendientes en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y los principios de justicia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 18.

NEUMARK, F. (1994), *Principios de la imposición*, 2ª ed., I.E.F., Madrid.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1963), «Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español», en *Hacienda y Derecho*, III, I.E.P., Madrid.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. (2009), «El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la ley española del impuesto sobre la renta de las personas físicas y los principios constitucionales tributarios», *Nueva fiscalidad*, núm. 4.

SANZ GADEA, E. (2007), «La base del ahorro en el contexto de las reformas del IRPF (I)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 292.

SIMÓN ACOSTA, E. (1997), «La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Familia y cargas familiares», en *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid.

TIPKE, K. (1990), «Einkommensteuerliches Existenzminimum auch für Reiche?», *Finanz Rundschau*, núm. 12.

- (2000), Die Steuerrechtsordnung, vol. I, 2.^a ed., Dr. Otto Schmidt, Köln.

- (2003), Die Steuerrechtsordnung, vol. II, 2.^a ed., Dr. Otto Schmidt, Köln.

VIDAL MARTÍ, B., MIGUEL MONTERRUBIO, M. DE. (2007), «Análisis de aspectos concretos de la reforma del IRPF: rentas del trabajo, tarifa, mínimos y deducciones», *Carta tributaria. Monografías*, núm. 18.

VILLACORTA MANCEBO, L. (2006). *Principio de igualdad y Estado social: apuntes para una relación sistemática*, Universidad de Cantabria, Santander.

ZÁRATE MARCO, A. (2000), «Deducciones en la base versus deducciones en la cuota: el mínimo personal y familiar en el IRPF», *Crónica Tributaria*, núm. 93.

Análisis

Documentos comentados

RTC 2012\19

- comenta.

Documentos relacionados

C , . RCL\2006\2123.

C , . RCL\1998\2866.

C , . RCL\1991\1452.

H C , . RCL\1978\2836.

C , . RCL\1978\1936.

Voces

- CAPACIDAD ECONÓMICA [PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO]
- DESGRAVACIÓN FISCAL
- EXENCIONES [IRPF]
- IGUALDAD ANTE LA LEY [PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO]
- MÍNIMOS PERSONALES Y FAMILIARES [IRPF]
- PRINCIPIOS DE ORDENACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO