

Diego González Ortiz

Constitución, cargas familiares e imposición personal sobre la renta.

(A propósito de los recientes
pronunciamientos
de 10 de noviembre de 1998
del Tribunal Constitucional alemán)

Sumario: 1. *La incorporación del principio de capacidad económica al control constitucional del tratamiento tributario de las cargas familiares en la jurisprudencia del BVerfG.*
2. *Las cargas familiares desde el punto de vista del «principio del neto objetivo».*
3. *Las cargas familiares desde el punto de vista de las exigencias del «principio del neto subjetivo».* 3.1. *La posición del BVerfG sobre el tratamiento tributario de los gastos por manutención de los hijos. a) Mínimo existencial familiar y autonomía financiera de la familia: desgravación fiscal o subvención social. b) Determinación del mínimo existencial exento de acuerdo con la realidad.* 3.2. *La posición del BVerfG sobre el tratamiento tributario de los gastos de custodia de los hijos.* 4. *Los gastos por manutención, custodia y educación de los hijos según las Sentencias de 10 de noviembre de 1998 (BVerfG).*
4.1. *El giro de la jurisprudencia constitucional respecto del tratamiento de los gastos de custodia.* 4.2. *Nuevas consideraciones sobre la exoneración fiscal de los gastos de manutención. a) El límite de tolerancia del 15 por 100 en la rebaja de la prestación social media. b) Consideración del mínimo exento familiar de todos los obligados tributarios con independencia del tipo impositivo aplicable.*

1. LA INCORPORACION DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA
AL CONTROL CONSTITUCIONAL DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO
DE LAS CARGAS FAMILIARES EN LA JURISPRUDENCIA DEL BVERFG

A partir de la reforma alemana del impuesto sobre la renta de 1974, y la introducción de la llamada subvención por hijos (*Kindergeld*), el Tribunal Constitucional Federal alemán (BVerfG) hubo de pronunciarse en distintas ocasiones sobre la constitucionalidad del tratamiento tributario recibido por la tributación familiar en el ámbito del Impuesto sobre la renta. En primer lugar, al Tribunal le fue planteada la posible desigualdad de trato, y consiguiente inconstitucionalidad, que la supresión de la exención por hijos (*Kinderefreibetrag*) —sustituida por una subvención por hijos independiente del nivel de ingresos de los padres— podía hacer surgir entre obligados tributarios con hijos y sin hijos¹. En segundo lugar, se cues-

¹ Sentencia de 23 de noviembre de 1976 (BVerfG, 43, 108).

tionó ante el Tribunal la posible discriminación que sufrían los obligados tributarios divorciados, separados y solteros a quienes no correspondía la custodia de sus hijos, frente a los demás obligados tributarios con hijos, en cuanto que la ley no les permitía la percepción de la subvención por hijos, incluso cuando la manutención de éstos se encontrase exclusivamente a su cargo, además de no permitirles aplicar otras medidas fiscales desgravatorias previstas legalmente con motivo de la existencia de hijos a cargo². Más tarde, hubo de pronunciarse acerca de la conformidad con la Constitución de la jurisprudencia ordinaria que rechazaba cualquier derecho de los obligados tributarios a equiparar los gastos de custodia de sus hijos, cuando por motivos de trabajo deben contratar a una asistenta de hogar para la custodia de aquéllos, a los gastos empresariales, plenamente deducibles de la base imponible del impuesto, en cuanto podía dar lugar a una discriminación de la mujer frente al marido, de la mujer trabajadora frente al ama de casa, y de los obligados tributarios con hijos frente a los que no tuviesen³. De nuevo, el Tribunal volvió a enfrentarse en 1982 a la posible desigualdad ante la ley que, con motivo del tratamiento fiscal de los gastos por custodia de los hijos, podía existir entre los obligados tributarios que integran una de las llamadas familias intactas, frente a los que se ocupan de sus hijos individualmente⁴.

Ante esta situación, en 1983, a la espera de una nueva regulación del tratamiento jurídico de las cargas familiares exigida por la Sentencia de 3 de noviembre de 1982 (BVerfG 61, 319), el profesor TIPKE abogaba por un cambio en la manera de concebir la tributación familiar en el ámbito del Impuesto sobre la renta, por un nuevo orden conceptual⁵. De lo contrario, optando el legislador por una reforma parcial de la tributación familiar, por cada remiendo ofrecido a un problema particular, surgirían a continuación dos nuevas controversias. Si el legislador tributario no encuentra una solución suficientemente convincente para todos, continuamente el Tribunal Constitucional se deberá enfrentar ante innumerables y divergentes interpretaciones, defendidas con énfasis y energía, pues, todos los obligados tributarios son casados o solteros, tienen o no tienen hijos, y todas las mujeres casadas son amas de casa o mujeres trabajadoras; los obligados tributarios solteros y con hijos se interesarán por la situación tributaria de los obligados tributarios casados, con o sin hijos; los obligados tributarios con hijos se interesarán por el tratamiento tributario de los obligados tributarios sin hijos; las mujeres casadas por el de las amas de casa, especialmente por las que no tienen hijos. El profesor TIPKE entendió que, salir de ese callejón sin salida y liberarse de la confusión jurídica, solamente era posible a través de un orden legal justo, acorde al principio de igualdad⁶.

² Sentencia de 8 de junio de 1977 (BVerfG, 45, 104).

³ Sentencia de 11 de octubre de 1977 (BVerfG, 47, 1).

⁴ Sentencia de 3 de noviembre de 1982 (BVerfG, 61, 319).

⁵ K. TIPKE: *Neueordnung der Familienbesteuerung*, «StbKongrRep», 1983, págs. 39 y sigs.

⁶ Vid. K. TIPKE: *Neueordnung...*, *ob. cit.*, págs. 40-41. No obstante, en opinión de VOGEL, está implícito en la naturaleza del proceso parlamentario, lucha permanente de opiniones y de intereses, la imposibilidad de realización definitiva de la justicia a través de la Ley. Por eso, en determinadas ocasiones, aunque la Constitución no pretende convertir al BVerfG en un superlegislador, corresponde al primero recordar al legislador su deber de dar a cada uno lo suyo. Vid. K. VOGEL: *Zwangsläufige Aufwendungen — besonders Unterhaltsaufwendungen — müssen realitätsgerecht abziehbar sein*, «StuW», núm. 3, 1984, pág. 197.

En opinión de TIPKE, la aparición de un nuevo orden jurídico de la tributación familiar, respetuoso con el principio de igualdad, únicamente se producirá sobre determinados presupuestos⁷. La ley debe basarse en una regla, o conjunto de reglas, que permitan medir la justicia tributaria, especialmente la igualdad, sin caer en la discrecionalidad, y para ello, cada una de las reglas recogidas por la ley deberá tener una justificación material. En materia tributaria o, mejor, ante normas jurídicas que persiguen una finalidad fiscal, la justicia, en cuanto que igualdad, se concreta básicamente a través del principio de contribución según la capacidad económica⁸. Por otro lado, cada regla debe ser consecuentemente desarrollada, sin excepciones injustificadas, como exigencia del principio de igualdad en cuanto máxima expresión de la justicia tributaria. Las normas jurídicas que, desarrollando las exigencias del principio de capacidad económica, permiten la reducción de la base imponible —en cuanto que constituye la medida de la capacidad económica—, produciendo así un efecto jurídico desgravatorio, no pueden ser calificadas como beneficios, ventajas o privilegios fiscales. No se pueden definir como beneficios fiscales lo que no son más que factores negativos de la base imponible, cuya función es ajustar la base imponible a la capacidad económica demostrada por el contribuyente⁹. Por otro lado, cualquier excepción a la regla general de contribución según la capacidad económica debe estar, asimismo, justificada materialmente, sin que las necesidades financieras puedan justificar una excepción a la regla material¹⁰.

En opinión de TIPKE, el principio de contribución según la capacidad económica, en el ámbito específico de la imposición sobre la renta, exige la tributación exclusivamente por la renta disponible, es decir, por la renta neta; la imposición justa

⁷ Vid. K. TIPKE: *Neueordnung...*, *ob. cit.*, págs. 47-48. En el mismo sentido: K. TIPKE y J. LANG: *Steuerrecht*, 16.ª ed., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1998, págs. 83-84.

⁸ TIPKE, preguntándose sobre la justificación del impuesto sobre la renta, entiende que cualquier impuesto solamente puede ser pagado, bien con las rentas, bien con el patrimonio, que no es más que la acumulación de otras rentas. Al Derecho tributario le corresponde establecer, a través de la determinación de uno o más criterios, que parte de las rentas de los ciudadanos debe ser atribuida a los entes de Derecho público a título de impuestos. Cada uno de los impuestos particulares estará justificado, cuando proporcione un criterio jurídico material para el reparto del conjunto de la carga tributaria. Más concretamente, el impuesto sobre la renta estará justificado cuando su base imponible conceda, junto a otros, un criterio jurídico-material de reparto. El principio de capacidad económica es, por una parte, la razón que justifica cada tributo particular; por otra parte, es también un criterio de reparto del conjunto de la carga tributaria. Vid. K. TIPKE: *Die Steuerrechtsordnung (II)*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993, págs. 558-560. Sin embargo, el principio de capacidad económica, como principio fundamental de la imposición, también ha encontrado detractores en la doctrina científica. Vid. K. LITTMANN: *Ein Valet dem Leistungsfähigkeit*, en el «Homenaje a F. Neumark», J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1970, pág. 113; H.-W. ARNDT: *Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht*, en el «Homenaje a O. Mühl», Stuttgart, 1981, págs. 17 y sigs.; J. MARTENS: *Grundrecht auf Steuergerechtigkeit?, Die Rechtsprechung des BVerfG zum Leistungsfähigkeitsprinzip*, «KritV», 1987, págs. 39 y sigs.

⁹ Vid. K. TIPKE: *Neueordnung...*, *ob. cit.*, págs. 44-47.

¹⁰ Los tributos son cargas públicas que el Estado impone a los particulares sujetos económicos como instrumentos para obtener una determinada finalidad. A la vista del doble efecto que las cargas públicas causan sobre los particulares, a saber, un efecto de gravamen (*Belastungswirkung*), en la medida en que permite extraer recursos económicos de la esfera particular, y un efecto sobre el comportamiento de los particulares (*Gestaltungswirkung*), la doctrina alemana ha defendido la existencia de dos clases de normas tributarias: normas

sobre la renta solamente es posible en la medida en que la tarifa o tipo impositivo lo apliquemos sobre una base imponible integrada únicamente por la renta disponible¹¹. Para ello, es necesario excluir de la base imponible, primero, aquellos gastos de los obligados tributarios que se producen con motivo del ejercicio de una profesión o en relación con una determinada fuente de ingresos, recayendo la decisión sobre su necesidad y conveniencia de determinados gastos sobre el propio obligado tributario. Aquellos ingresos que los obligados tributarios que destinan a finalidades empresariales o profesionales, al mismo tiempo, no resultan disponibles para la satisfacción de necesidades privadas. En este sentido, se habla de un «principio del neto objetivo» (*objektives Nettoprinzip*)¹². Pero, además de los gastos empresariales, se deben excluir también los ingresos que el obligado tributario necesita para su subsistencia, la de su familia, o la de aquéllos que tienen derecho a ser mantenidos por él, así como los demás gastos que forzosamente debe atender. Esta segunda exigencia del principio de capacidad económica se conoce como

con fines fiscales (*Fiscalzwecknormen*) y normas con fines intervencionistas (*Lenkungs- zwecknormen*) o con fines sociales (*Sozialzwecknormen*). Las primeras tienen como finalidad el reparto de la carga tributaria y sólo estarán justificadas en cuanto respondan a determinados criterios de reparto, básicamente, al principio de capacidad económica. Las segundas persiguen influir sobre la conducta de los sujetos gravados, es decir, están al servicio de la política social —especialmente redistributiva—, política económica, cultural, sanitaria, etc. Estas últimas pueden articularse a través de desgravaciones fiscales, con lo cual, producirán un efecto contrario al principio de capacidad económica que deberá estar justificado por un principio jurídico-material reconocido constitucionalmente. Vid. K. VOGEL: *Die Abschiebung von Rechtsfolgen im Steuerrecht*, «StuW», núm. 2, 1977, págs. 97 y sigs.; D. BIRK: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Dr. Peter Deubner Verlag, Köln, 1983, págs. 161 y sigs.; K. TIPKE y J. LANG: *Steuerrecht*, ob. cit., págs. 101 y sigs., 765 y sigs.

¹¹ Añade TIPKE que la tarifa servirá únicamente para determinar qué parte de la renta disponible por el obligado tributario debe ser transferida. Mientras que, ante una renta disponible elevada, el porcentaje de gravamen aumenta como consecuencia de la progresividad de la tarifa; por el contrario, disminuye ante una renta disponible menor. De este modo, ante una reducción de la base imponible, la desgravación tributaria es mayor en el caso de ingresos elevados que en el de ingresos bajos. Pero esta regresividad de los efectos de la desgravación tributaria, en la medida en que éstos son mayores ante rentas altas que ante rentas bajas, entiende el autor, no es más que un reflejo de la progresividad del gravamen. Vid. K. TIPKE: *Neueordnung...*, ob. cit., págs. 47-48. Por lo demás, téngase en cuenta que el principio de tributación por la renta disponible es una regla que tiende hacia la realización horizontal de la justicia: dos obligados tributarios con el mismo nivel de ingresos, cuya renta disponible sea distinta, no deben ser gravados con la misma intensidad. Pero, además, la justicia tributaria debe ser realizada verticalmente: el gravamen de una persona con rentas elevadas, en comparación con el de una persona que perciba ingresos inferiores, debe ser justo. Vid. D. BIRK: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, ob. cit., págs. 165, 170.

¹² En el pasado, el BVerfG negó que hubiese en el ámbito de la imposición sobre la renta un principio, implícito en la propia regulación tributaria, de gravamen de la renta neta, de modo que el legislador tuviese que justificar materialmente cualquier excepción al mencionado principio para evitar una infracción del principio de igualdad (Sentencia del BVerfG de 7 de noviembre de 1972). Vid. K. TIPKE: *Steuerrecht-Chaos, Konglomerat oder System?*, «StuW», núm. 1, 1971, págs. 2 y sigs., así como *Das Bundesverfassungsgericht zum Nettoprinzip*, «StuW», núm. 1, 1974, págs. 84 y sigs. El principio del neto objetivo se encuentra reconocido generalmente por la doctrina científica: Vid. K. TIPKE: *Die Steuerrechtordnung (II)*, ob. cit., pág. 591, nota 145. En la doctrina española, P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, 257 y sigs.

«principio del neto subjetivo» (*subjektives Nettoprinzip*)¹³. La renta disponible es, por tanto, aquella parte de los ingresos de la que disponen los obligados tributarios una vez descontados los gastos empresariales y aquellos gastos personales que no son prescindibles, y que les permite mejorar su calidad de vida.

2. LAS CARGAS FAMILIARES DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL «PRINCIPIO DEL NETO OBJETIVO»

Proyectando el principio de tributación de la renta neta, como exigencia de la contribución según la capacidad económica, sobre el tratamiento de las cargas familiares, un sector de la doctrina científica alemana ha concluido, en primer lugar, que el respeto del «principio del neto objetivo» obliga al legislador tributario a excluir de la base imponible del impuesto sobre la renta los gastos por custodia de los hijos, cuando vienen exigidos por la realización de una actividad profesional de los padres¹⁴.

En relación con esta cuestión, el BVerfG se pronunció a través de la Sentencia de 10 de noviembre de 1977 (BVerfG 47, 1) sobre la constitucionalidad de la jurisprudencia del Tribunal Federal de Hacienda (BFH) que venía rechazando la posibilidad de equiparar los gastos de custodia de los hijos, generados por la contratación de una asistenta de hogar (*Hausgehilfin*), a los gastos empresariales (*Betriebsausgaben*) o de promoción (*Werbungskosten*), cuando los padres casados —aunque la decisión es también extensible a los padres solteros— realizan una

¹³ El principio del neto privado o subjetivo, consiste en la falta de integración en la base imponible de aquella parte de los ingresos de mercado utilizados para atender a las necesidades básicas de la vida y, por consiguiente, no disponibles para el pago de impuestos. Esta doctrina, aplicada sobre el impuesto sobre la renta, se ha concretado en: 1) Principio general del neto privado, que obliga a dejar libre de tributación el mínimo existencial, en consonancia con el Derecho social; 2) Principio específico del principio del neto familiar, que exige atender a las obligaciones familiares de manutención. Vid. K. TIPKE y J. LANG: *Steuerrecht*, ob. cit., pág. 98; H. SOHN: *Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht: Zum persönlichen Existenzminimum*, «Finanzarchiv», núm. 46, 1988, págs. 154 y sigs.; H.-J. PEZZER: *Familienbesteuerung und Grundgesetz*, «StuW», núm. 3, 1989, pág. 223.

¹⁴ La distinción entre gastos empresariales o de promoción y gastos personales —entre la esfera empresarial o profesional del gasto y la privada— no siempre resulta sencilla. La distinción entre gastos empresariales y gastos personales, en opinión de TIPKE, no se puede resolver exclusivamente recurriendo a la teoría de la causalidad del Derecho penal y del Derecho civil. Antes de preguntarnos por la causalidad, debemos atender a la finalidad con la que se realizó aquel acto que ha causado el gasto. Un gasto será empresarial o privado según el acto que lo generó corresponda, por su finalidad, a la esfera profesional o a la esfera privada de quien lo causó. De ese modo, según el autor, mientras que los gastos normales para el mantenimiento de los obligados tributarios —tales como alimentación, vivienda, vestido, salud— corresponden a la esfera privada del gasto, y deben reducir la base imponible sólo en la medida de las necesidades existenciales o ante gastos excepcionales de carácter forzoso, por el contrario, el exceso de gasto por manutención será un gasto empresarial cuando esté unido a hechos que sirven a una finalidad profesional. Concretamente, el autor considera como gastos empresariales o de promoción los de contratación de una asistenta para el cuidado de los hijos, cuando los padres realizan una actividad profesional. Vid. K. TIPKE: *Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht*, «StuW», núm. 3, 1979, págs. 198 y sigs., especialmente 202-203; J. LANG: *Tributación familiar*, «HPE», núm. 94, 1985, págs. 411-412.

actividad profesional. Lo que se planteaba ante el BVerfG era la posible discriminación injustificada de los obligados tributarios con hijos frente a los obligados tributarios sin hijos desde el punto de vista de la aplicación del «principio del neto objetivo». Efectivamente, si dicho principio se encontraba implícitamente recogido por la sistemática legal, la exclusión injustificada de determinados gastos condicionados por la profesión —en este caso, los de contratación de una asistente de hogar que se ocupase de la custodia de los hijos—, suponía una vulneración del principio de igualdad, en la medida en que los obligados tributarios sin hijos, al no tener que hacer frente a esta clase de gastos, podrían deducir de la cuantía de los ingresos imposables el conjunto de sus gastos empresariales¹⁵.

Finalmente, el Tribunal consideró que los obligados tributarios casados, cuando ambos cónyuges desarrollan una actividad profesional, no tienen derecho a que los gastos de custodia de sus hijos, generados por la contratación de una asistente de hogar, puedan ser deducidos de la base imponible como gastos empresariales o de promoción. El BVerfG reconoció que no siempre es fácil distinguir cuándo un gasto corresponde al ámbito de la obtención de ingresos o a la esfera privada de los obligados, pero entendió que la delimitación entre ambos tipos de gasto corresponde realizarla al legislador, y que sólo ante desviaciones evidentes de la legalidad respecto de la idea de justicia, ante la arbitrariedad del legislador, podría el BVerfG realizar objeciones. Pues bien, respecto a los gastos de contratación de una asistente de hogar para el cuidado de los hijos, el Tribunal reconoce que se trata de gastos de naturaleza mixta, gastos que repercuten al mismo tiempo, en mayor o menor extensión, en el ámbito profesional y en el ámbito privado de los obligados tributarios.

La ley no se pronunciaba de manera general y expresa sobre el tratamiento de los gastos de naturaleza mixta, únicamente el § 12.1 EStG disponía que los gastos relacionados con el modo de vida, provocados por la posición económica o empresarial, cuando a la vez sirven para la promoción de la profesión de los obligados tributarios, no pueden ser deducidos como gastos empresariales, lo que había conducido en la práctica jurisdiccional a defender la existencia de un principio de prohibición de prorrateo del gasto. Sin embargo, como observó el propio BVerfG, la jurisprudencia ordinaria establecía determinadas excepciones, permitiendo la deducción de determinados gastos nacidos en el ámbito privado, y exigidos indirectamente por la actividad profesional, siempre que existiesen circunstancias objetivas que hicieran posible probar fácilmente la separación de una y otra parte del gasto, pero no cuando dependiese de una valoración declarada por el propio obligado tributario¹⁶. La exclusión de los gastos de contratación de una asistente de hogar para que se ocupase del cuidado de los hijos, cuando ambos padres realizan una actividad profesional, en aplicación de este principio de practicabilidad, fue considerada acorde con el principio de igualdad por el BVerfG¹⁷.

¹⁵ La consideración de los gastos por custodia de los hijos, ocasionados por la contratación de una asistente de hogar, como gastos correspondientes a la esfera privada o como gastos empresariales, no carecía de relevancia práctica; mientras la deducción de los gastos por contratación de una asistente de hogar, como gastos privados de carácter extraordinario, se encontraba cuantitativamente limitada, por el contrario, no existían límites cuantitativos a la deducción de los gastos empresariales.

¹⁶ Sentencia del BFH de 19 de octubre de 1970 (BStBl 1971 II, 17, 21).

¹⁷ El Tribunal entendió que en determinados casos no es posible afirmar con seguridad que la actividad profesional de los padres fue la causa de la contratación de la asistente de

3. LAS CARGAS FAMILIARES DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LAS EXIGENCIAS DEL «PRINCIPIO DEL NETO SUBJETIVO»

La doctrina científica alemana —antes de que se pronunciase el BVerfG— había defendido que, como una segunda consecuencia de la proyección del principio de capacidad económica sobre el tratamiento tributario de las cargas familiares en el impuesto sobre la renta, debían ser excluidas de la base imponible las cantidades empleadas en la manutención, cuidado y educación de los hijos, en cuanto resultasen necesarias para la cobertura del mínimo existencial de aquéllos, o constituyesen gastos de los que no pudiesen prescindir los obligados tributarios, impuestos forzosamente por determinadas circunstancias extraordinarias¹⁸. Sin embargo, el «principio del neto subjetivo», como exigencia de la tributación según la capacidad económica, tardó en incorporarse al control constitucional de la regulación legal de las cargas familiares en el impuesto sobre la renta.

A partir de la Sentencia de 23 de noviembre de 1976, el BVerfG comienza a reconocer la vinculación del legislador ordinario al principio de contribución según la capacidad económica y la necesidad de atender a la minoración de ésta, que las cargas económicas por manutención y cuidado de los hijos produce sobre los obligados tributarios. Sin embargo, este reconocimiento apareció limitado en una primera etapa, que se prolongará hasta la Sentencia del BVerfG de 3 de noviembre de 1982, por la atribución al legislador de un amplio campo de decisión en cuanto a la manera de atender a dicha exigencia, como consecuencia de la falta de un contenido concreto de dicho principio. El Tribunal consideró que no era necesari-

hogar, pues no es extraño, afirma el BVerfG, que familias con alto nivel de ingresos contraten una asistente de hogar; pero, incluso, cuando en el caso individual pueda comprobarse que la asistente fue contratada sólo por motivo de la actividad laboral de los padres y de la necesidad de atender al cuidado de los hijos, resulta difícil de probar con suficiente seguridad la parte del gasto que corresponde al cuidado de los hijos. En contra de esta posición se pronunció, a través de un voto particular a la sentencia, el magistrado Simon. Dicho voto particular ha sido considerado por PEZZER (*vid.* H.-J. PEZZER: *Familienbesteuerung und Grundgesetz*, «StuW», núm. 3, 1989, pág. 220) como la expresión de una nueva línea de pensamiento del BVerfG, al ser asumida posteriormente en el pronunciamiento sobre la imposición de las familias uniparentales.

Como puede observarse, el BVerfG condiciona la efectividad del principio del neto objetivo (utilizado por el BVerfG como criterio comparativo entre dos círculos de obligados tributarios), por tanto, de la tributación por la renta disponible, según la capacidad económica, a la practicabilidad del deslinde entre la parte del gasto correspondiente a la esfera particular y a la esfera profesional. Este criterio de practicabilidad mereció el juicio desfavorable de una parte de la doctrina científica. *Vid.* E.-U. BACHMAN: *Die steuerliche Behandlung der Kinderbetreuungskosten*, «StuW», núm. 4, 1979, pág. 382. También se criticó a la sentencia que considerara el problema de la deducibilidad de los gastos de contratación de una asistente de hogar solamente desde criterios relativos de justicia (principio de igualdad), no desde criterios absolutos de justicia. *Vid.* R. WANK: *Die Hausgehilfin in der Doppelverdiener-Ehe*, «StuW», núm. 4, 1978, págs. 375 y sigs.

¹⁸ En opinión de TIPKE, desde el punto de vista del principio de capacidad económica, no existe ningún motivo razonable para permitir la completa deducción de los gastos empresariales y de promoción (que, al menos en parte, son más o menos prescindibles) y, sin embargo, negar la completa deducción de determinados gastos privados motivados por los hijos, y de los que los obligados tributarios no pueden prescindir, así como de los gastos de manutención. Algunos gastos privados de carácter forzoso minoran la renta disponible para el pago de impuestos de la misma manera que los gastos empresariales o de promoción. *Vid.* K. TIPKE: *Neueordnung...*, *ob. cit.*, pág. 43.

rio realizar de forma perfecta el principio de capacidad económica y, consiguientemente, esto le llevó a entender que no era posible un examen constitucional por menorizado del respeto por el legislador de las exigencias de este mismo principio constitucional¹⁹. En particular, el legislador podía dejar de reconocer fiscalmente la disminución de la capacidad económica de los obligados tributarios con hijos, siempre que ésta fuera compensada a través de las prestaciones sociales concedidas por el Estado, no sólo a través de un subsidio para los hijos, sino también a través del sistema escolar, de formación y educación estatal²⁰.

La Sentencia del BVerfG de 3 de noviembre de 1982 supuso un avance importante en el camino hacia la limitación de la libertad del legislador tributario desde el punto de vista de las exigencias del principio de contribución según la capacidad económica, pero, sobre todo, fijó las bases para la reforma de la tributación familiar que entonces se venía demandando²¹. Lo importante es que, esta vez, el BVerfG no se limitó a un reconocimiento ambiguo, desde el punto de vista de los términos empleados, y relativo en su alcance, del principio de contribución según la capacidad económica, tal y como había sucedido en ocasiones anteriores. El Tribunal reconoció la vinculación del legislador a la realización de la justicia tributaria, a través de una tributación que se ajuste a la capacidad económica para contribuir de cada ciudadano, sin mencionar la inexistencia de una obligación de realizar de forma perfecta el principio de capacidad económica. Pero, sobre todo, dotó de contenido material al principio enunciado: no sólo deben tenerse legalmente en cuenta, reduciendo la base imponible del impuesto, los gastos que se producen en la esfera de generación de los ingresos, sino también aquellas cargas correspondientes al ámbito privado de los obligados tributarios que no pueden ser evitadas por éstos²².

3.1. *La posición del BVerfG sobre el tratamiento tributario de los gastos por manutención de los hijos*

Desde 1976, el BVerfG viene reconociendo —con matizaciones— que las obligaciones de manutención de los padres reducen la capacidad económica de los padres, y que el legislador no puede obviar la existencia de esta carga adicional en la regulación del impuesto sobre la renta. El fundamento de este límite al legislador, como después ha afirmado el mismo Tribunal²³, y como la doctrina cientifi-

¹⁹ Vid. P. M. HERRERA MOLINA: *Capacidad económica...*, *ob. cit.*, págs. 52-53.

²⁰ Sentencia de 23 de noviembre de 1976 (BVerfG 43, 108).

²¹ J. LANG: *Tributación familiar*, *ob. cit.*, pág. 408.

²² La Sentencia de 3 de noviembre de 1982 representa un cambio de dirección en la jurisprudencia del BVerfG, en cuanto a la eficacia del principio de capacidad económica, y el fin de una etapa de minimalización del principio de igualdad. En particular, dicha sentencia indica que el principio de capacidad económica, no sólo abre las posibilidades de intervención, sino también exige la protección del obligado tributario, exigiendo la deducción de la base imponible de determinados gastos que no pueden ser eludidos por aquéllos. Vid. K. TIPKE: *Neuordnung...*, *ob. cit.*, págs. 42-43; J. LANG: *Tributación familiar*, *ob. cit.*, págs. 408 y sigs.; D. BIRK: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, *ob. cit.*, págs. 150, 170 y sigs.

²³ Sentencia de 29 de mayo de 1990, BVerfG 82, 60; 82, 198 (el texto de la sentencia se encuentra publicado en *Neue Juristische Wochenschrift (NJW)*, núm. 45, 1990, págs. 2869-2877). Según dicha sentencia, los gastos de manutención de los hijos reducen la capacidad

ca viene defendiendo de forma unánime, no se encuentra exclusivamente en la prohibición de la discriminación de los obligados tributarios con hijos frente a los obligados tributarios sin hijos, que se produciría si no se atendiese a la reducción de la capacidad económica que sufren los primeros a causa de su deber de manutención de los hijos, sino, también, en la protección que la Constitución dispensa al mínimo existencial a través del reconocimiento y garantía de la dignidad humana y de las exigencias del Estado social, protección que necesariamente ha de extenderse a las demás personas que dependen en su manutención de quienes son perceptores de ingresos²⁴. Así pues, los gastos por manutención de los hijos no pueden ser equiparados a los gastos generales ocasionados por el estilo de vida. Un Estado que reconozca la dignidad humana como un valor superior, y otorgue una protección especial al matrimonio y a la familia, no puede tratar aquellos recursos económicos que son imprescindibles para la manutención de los hijos de distinta manera a como son tratados los medios de financiación empleados para la financiación de cualquier otra necesidad privada²⁵.

a) *Mínimo existencial familiar y autonomía financiera de la familia: desgravación fiscal o subvención social*

La protección del mínimo existencial tiene dos facetas distintas, la del gasto público y la del ingreso. A través de la faceta del gasto, el legislador puede proteger el mínimo existencial mediante la atribución de recursos o la realización de otras prestaciones sociales, facilitando así la cobertura de las necesidades que permiten una vida digna de las personas. Desde la perspectiva del ingreso, el legislador debe abstenerse de gravar aquellos ingresos percibidos por los ciudadanos, y que resultan imprescindibles para atender a las necesidades básicas del receptor y de su

económica para contribuir y no deben ser ignorados por el Derecho tributario. Esta concreción del principio de capacidad económica se desprende, al mismo tiempo, esencialmente de los artículos 1.1 (inviolabilidad de la dignidad humana) y artículo 6.1 (protección de la familia y del matrimonio) GG. Además, no es posible justificar un desconocimiento por la norma fiscal del mínimo existencial, correspondiente a los obligados con hijos a los que mantener, a través de razones como el saneamiento presupuestario o de tipo socio-político.

²⁴ Según TIPKE, no hay otro ámbito del Derecho tributario en el que exista mayor grado de unanimidad en la doctrina jurídico-tributaria. La razón se encuentra en que el respeto del mínimo existencial por las normas tributarias no se base exclusivamente en la comprensión del principio de capacidad económica, sino también en la influencia de los valores constitucionales fundamentales como son la protección de la dignidad humana y el principio del Estado social. Según este autor, la conformidad de opiniones culminó en la resolución de la sección de Derecho tributario de las 57 jornadas jurídicas de 1988: El Impuesto sobre la renta sujeta únicamente la parte de las rentas obtenidas que son disponibles para el obligado tributario. Por eso, los gastos inevitables para el aseguramiento de la propia existencia y la manutención de los miembros de la familia deben quedar al margen de la imposición. La tarifa se aplicará sobre las rentas que así resulten imposables. El efecto regresivo que se produce con la deducción no es un beneficio tributario, sino el reverso sistemáticamente exigido por la progresividad sobre los flujos que fundamentan el impuesto. Vid. K. TIPKE: *Steuerrechtsordnung*, *ob. cit.*, págs. 675-676. En opinión de PEZZER, el artículo 1.1 GG (inviolabilidad de la dignidad humana) es un criterio comparativo en relación con el artículo 3.1 GG (igualdad ante la ley) y una concreción del mandato, extraído de este último precepto, de contribución según la capacidad económica. Vid. H.-J. PEZZER: *Familienbesteuerung...*, *ob. cit.*, pág. 224.

²⁵ Sentencia de 29 de mayo de 1990 (BVerfG 82, 60).

familia: «el Estado no debe quitar al ciudadano aquello que tiene que darle cuando le falta»²⁶. Pero también podría decirse que los ingresos que los ciudadanos obtienen por sí mismos deberán permanecer libres de gravamen, en la medida en que las condiciones mínimas de la existencia personal y familiar no estén cubiertas por prestaciones directas del Estado. Es decir, el legislador podría dejar libres de gravamen las rentas que el obligado tributario necesita para garantizar la existencia personal y la de su familia, o podría gravar la totalidad de los ingresos de los obligados tributarios, sin reducción de los gastos correspondientes a la esfera privada, siempre que la existencia personal y familiar se halle garantizada a través de prestaciones sociales del Estado.

Tributación según la capacidad económica, a través de la reducción de la base imponible del impuesto sobre la renta en la parte indisponible de ésta, o compensación de los costes originados por la cobertura del mínimo personal o familiar mediante prestaciones sociales del Estado: ésta ha sido una de las principales cuestiones sobre las que ha tenido que pronunciarse el BVerfG, desde que en 1974 la Ley de reforma del Impuesto sobre la renta suprimiese las cantidades exentas en dicho impuesto por razón de la existencia de hijos a cargo del obligado tributario, y las sustituyese por un subsidio familiar o subvención por hijos, al considerarse que la reducción de la base imponible a través de una cantidad exenta por hijo originaba, a causa de la progresividad, una ventaja que aumenta conforme aumentaban los ingresos²⁷. Como observa TIPKE, la consideración de la manutención de los hijos como un fenómeno social, no como un fenómeno fiscalmente relevante, llevó lógicamente a pensar que la cantidad exenta por hijo suponía incrementar el importe de una prestación social cuando aumentaban los ingresos²⁸.

La doctrina ha realizado diversas objeciones frente a esta concepción de la manutención de los hijos. En primer lugar, se ha considerado que hacer contribuir a las familias con hijos de la misma manera que a las que no los tienen, para después concederles una subvención económica por hijo en concepto de prestación social, no es conforme con la Ley Fundamental: la exención fiscal debe ser anterior a la concesión de una prestación social (principio de subsidiariedad de la subvención por hijo)²⁹. En segundo lugar, resulta inconsecuente reducir la base imponible en otros casos de manutención y, sin embargo, establecer algo distinto solamente cuando se trata de la manutención de los hijos; atribuyendo el Estado social a

²⁶ J. LANG: *Tributación familiar*, ob. cit., pág. 427.

²⁷ A partir de 1983, sin suprimirse la subvención por hijo, volvió a introducirse la cantidad exenta por hijo por la Ley de acompañamiento a la de presupuestos para 1983, dando lugar al denominado sistema dual.

²⁸ Vid. K. TIPKE: *Steuerrechtsordnung*, ob. cit., pág. 695; J. LANG: *Tributación familiar*, ob. cit., pág. 415.

²⁹ En opinión de TIPKE, de conformidad con la Constitución, la contribución según la capacidad económica a través de la reducción de la renta indisponible es previa a las prestaciones sociales. Un Estado que, en primer lugar, prive de todo a sus ciudadanos, para después asignarles igualitariamente lo que ellos necesitan para subsistir, es un Estado igualitario de signo totalitario, nunca un Estado liberal, nunca el Estado creado por la Ley Fundamental de Bonn. Vid. K. TIPKE: *Steuerrechtsordnung*, ob. cit., pág. 682. En el mismo sentido se expresan: J. LANG: *Tributación familiar*, ob. cit., pág. 429; H.-J. PEZZER: *Familienbesteuerung...*, ob. cit., pág. 224. En contra, H.-J. CZUB: *Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten*, tesis doctoral, 1983, pág. 59, así como

todos los hijos el mismo valor, no resulta comprensible porque no tienen también el mismo valor, por ejemplo, todos los padres mantenidos por sus hijos³⁰. En tercer lugar, cuando se atribuye al Derecho social, y no al Derecho tributario, la función de procurar la manutención, es también inconsecuente atender a quienes no lo necesitan, bien concediendo un subsidio por hijo —subvención directa— a todas las personas que tienen hijos, o bien concediendo a todos los obligados tributarios la deducción de la deuda tributaria —subvención indirecta³¹.

En suma, frente a la concepción de la manutención de los hijos como un fenómeno exclusivamente social, se ha defendido que, más allá de las situaciones de carencia de recursos económicos con los que cubrir las necesidades básicas, la Constitución exige el respeto por la norma tributaria de la reducción de la capacidad económica, exonerando de gravamen la renta indisponible, antes que la compensación de cargas mediante prestaciones sociales. Tan importante es asegurar las condiciones necesarias para llevar una vida digna a quienes carecen de recursos, como garantizar la autonomía fiscal de la familia. El Estado debe proteger jurídicamente la autonomía financiera de la familia para permitir el desarrollo de la personalidad en la familia. Un Estado que garantice 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 libertad³². Las cantidades exentas por hijos no son una compensación de cargas, no son un beneficio fiscal con finalidad social, sino una expresión de la minoración de la capacidad económica, y que el efecto regresivo que producen —siendo mayor la desgravación, cuanto mayores son los ingresos y la progresividad— es, tan sólo, un reflejo de la progresividad de la tarifa³³.

Como ya se ha dicho, la Sentencia de 23 de noviembre de 1976 (BVerfG) consideró conforme a la Constitución la supresión de las cantidades exentas por hijos a través de la Ley de 1974, de reforma de la Ley del Impuesto sobre la renta, y su sustitución por un subsidio por hijo. El BVerfG, aun reconociendo que la capacidad económica de los contribuyentes quedase reducida como consecuencia de la

³⁰ Vid. K. TIPKE: *Steuerrechtsordnung*, ob. cit., pág. 695.

³¹ Vid. K. TIPKE: *Steuerrechtsordnung*, ob. cit., pág. 695. En opinión de LANG, dentro del vago concepto de «compensación de cargas familiares, es necesario distinguir entre las normas que conceden subvenciones sociales, en las que rige el principio de necesidad, y las normas de objetivos financieros o normas de retribución de cargas, que deben realizar la justicia tributaria según la capacidad económica del contribuyente. Siguiendo a BIRK (D. BIRK: *Das Leistungsfähigkeit als...*, ob. cit., págs. 66 y sigs.), defiende LANG que, para la tributación del contribuyente individual, es únicamente relevante saber qué retribuciones sociales recibe y en cuánto estas retribuciones sociales le descargan concretamente de sus deberes alimenticios, puesto que así podemos conocer la capacidad económica real, pero no es posible sustituir globalmente las normas de objetivos financieros —con función de carga— por las de subvención —con función de descarga—, puesto que estas últimas, regidas por el principio de necesidad, únicamente se conceden a determinados grupos de contribuyentes. Vid. J. LANG: *Tributación familiar*, ob. cit., págs. 413 y sigs. Sin embargo, añade TIPKE que la concesión de una subvención por hijos, también a los ricos, puede estar justificada en el otorgamiento de un premio a la natalidad. Ahora bien, en opinión del autor, si bien el Estado puede conceder una subvención por hijos como premio a la natalidad, no tiene la obligación de hacerlo. Vid. K. TIPKE: *Neuordnung...*, ob. cit., pág. 60.

³² Vid. J. LANG: *Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimums im Steuer- und Kindergeldrecht*, «StuW», núm 4, 1990, pág. 333.

³³ Vid. K. TIPKE: *Steuerrechtsordnung*, ob. cit., págs. 695-696; J. LANG: *Tributación familiar*, ob. cit., pág. 415.

carga de manutención, y que esta reducción de la capacidad económica no podría ser ajena a la regulación del impuesto sobre la renta, no accedió a la solicitud de los recurrentes, por considerar que el legislador tenía un amplio ámbito de decisión, dentro del cual se había mantenido la Ley de 1974. Por lo demás, dentro de este amplio ámbito de decisión discrecional del legislador, el Tribunal, considerando el importe exento por hijos como una prestación social compensatoria del Estado, entendió posible la sustitución de la desgravación fiscal por otros instrumentos extrafiscales como la concesión de un subsidio por hijos, o el conjunto de prestaciones del sistema escolar, de formación y de educación estatal ³⁴.

Sin embargo, esta postura inicial será posteriormente matizada, evolucionando progresivamente hacia posiciones más cercanas a las defendidas por la ciencia jurídico-tributaria ³⁵. La propia Sentencia de 3 de noviembre de 1982 supuso un avance en esta dirección, al limitar la libertad del legislador de forma más precisa a través de las exigencias del principio de capacidad económica. Como observó el profesor LANG, la Sentencia de 1982 únicamente ofrece al legislador la posibilidad de disminuir las cargas económicas de los padres mediante prestaciones sociales, reduciendo el importe deducible de la totalidad de gastos inevitables en la cuantía de aquéllas, es decir, permitiendo sólo la deducción de la carga económica real: la diferencia entre las retribuciones sociales y los gastos inevitables en favor del hijo ³⁶. Según TIPKE, el contenido de la sentencia permite afirmar, además, que en todo caso —y no solamente cuando los gastos para la manutención resultan parcialmente cubiertos a través de la concesión de una subvención por hijos, tal y como afirma BOPP ³⁷— resulta necesario reducir la base imponible del impuesto en la cuantía de dichos gastos, puesto que una tributación igualitaria presupone una base imponible ajustada a la capacidad económica ³⁸.

El BVerfG, después de la Sentencia de 29 de mayo de 1990, ha continuado concediendo al legislador la libertad de atender a la reducción de la capacidad económica que se produce como consecuencia de la obligación de subvenir a las necesidades de los hijos, a través del Derecho tributario, mediante la concesión de una subvención social suficiente, o combinando ambos instrumentos. En este sentido, el Tribunal reconoció expresamente la doble función —desgravadora y asistencial— que corresponde a la subvención por hijos, incluso después de la reintroducción en 1983 de la cantidad exenta por hijos. Y eso, aun cuando consideró una inconsecuencia privar a los ciudadanos a través de la imposición, total o parcialmente, de los medios necesarios para su manutención, siendo que al Estado le corresponde sufragar esas mismas necesidades. Por tanto, el BVerfG sigue encon-

³⁴ Vid. K. VOGEL: *Consideraciones sobre la obligación de manutención en el Impuesto sobre la renta (Análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal de 23 de noviembre de 1976 y el futuro de la imposición familiar)*, «HPE», núm. 94, 1985, pág. 391; G. BOPP: *Verfassungsrechtliche gebotener Umfang des steuerlichen Kinderlastenausgleichs*, «DStR», núm. 15, 1978, pág. 423; J. LANG: *Tributación familiar*, ob. cit., pág. 413.

³⁵ K. TIPKE: *Steuerrechtsordnung*, ob. cit., pág. 397.

³⁶ J. LANG: *Tributación familiar*, ob. cit., pág. 413.

³⁷ G. BOPP: *Die entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 3.11.1982 zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten und ihre Bedeutung für den Kinderlastenausgleich*, «DStR», núm. 5, 1983, págs. 131 y sigs.

³⁸ K. TIPKE: *Neuordnung...*, ob. cit., pág. 60. Por el contrario, PEZZER afirma que la nueva jurisprudencia del BVerfG —refiriéndose a la sentencia de 3 de noviembre de 1982— no supuso un cambio en cuanto a la libertad del legislador tributario de no atender

trando justificado el establecimiento de un sistema dual —exención fiscal y subvención directa— para eximir de gravamen al mínimo existencial ³⁹. Ahora bien, aunque el Tribunal no se ha decidido a proclamar el principio de subsidiariedad de las prestaciones sociales, en especial de la subvención por hijos, respecto de la exención fiscal, por una parte, sí ha rechazado que otras prestaciones sociales de carácter general destinadas a cubrir necesidades de los hijos, tales como las correspondientes al sistema escolar y de formación, tengan algún significado en orden a protección tributaria del mínimo existencial ⁴⁰. Por otra parte, ha profundizado todavía más en la naturaleza jurídica y finalidad de la exención fiscal del mínimo exento personal y familiar.

En este sentido, en primer lugar, ha defendido que la cuantía que alcanza el mínimo existencial debe permanecer libre de gravamen con independencia del nivel de ingresos del obligado tributario ⁴¹. Efectivamente, si la previsión de una cantidad exenta por hijos persigue ajustar la base imponible del impuesto a la capacidad económica individual de contribución, es necesario reconocer su aplicación a todos los obligados tributarios, cualquiera que sea su nivel de renta, pues también para éstos resulta indisponible la parte de sus ingresos destinada a la cobertura del mínimo existencial familiar y personal. La ausencia de exención fiscal ante ingresos superiores al mínimo existencial, atendiendo al propio fundamento y finalidad de la misma —ajustar la imposición a la capacidad económica de los contribuyentes—, produciría una distinción injustificada entre familias con hijos necesitados de manutención frente al resto de familias, frente a matrimonios sin hijos y a solteros sin hijos ⁴².

excepcionalmente a las circunstancias que reducen la capacidad económica, o hacerlo tan sólo marginalmente, definiéndolas, en su lugar, como supuestos promocionales del Derecho social. Vid. H.-J. PEZZER: *Familienbesteuerung...*, ob. cit., pág. 221.

³⁹ Esta doble función de la subvención por hijos o, mejor, la función fiscal de la subvención por hijos en la medida en que excede de su naturaleza asistencial, ha llevado al Tribunal a la necesidad de determinar los efectos conjuntos de la exención y la subvención por hijos con el fin de controlar la suficiencia de la exoneración fiscal. El Tribunal considera que, cuando el legislador —dentro de su ámbito de libre decisión— opta por compensar los gastos de manutención de los hijos a través de la subvención por hijo, prescindiendo de la exención tributaria por hijo, debe medir aquélla de forma que produzca un efecto desgravatorio comparable. Para realizar la comparación, se recurrió a la conversión ficticia de la subvención por hijos en una exención por hijos. Dicho método ha sido criticado por LANG, quien ha defendido que no es posible realizar dicha sustitución, en cuanto no es posible basarse en un determinado tipo de gravamen para realizarla. Vid. J. LANG: *Verfassungsrechtliche Gewährleistung...*, ob. cit., pág. 339.

⁴⁰ A partir de la Sentencia de 22 de febrero de 1984 (BVerfG 66, 214, 223), el Tribunal ha establecido que el legislador, para atender fiscalmente a los gastos necesarios de manutención de los hijos no puede establecer límites extraños a la realidad. Vid. K. VOGEL: *Zwangsläufige Aufwendungen...*, ob. cit., págs. 200 y sigs. Esta regla, que es reiterada en la Sentencia de 29 de mayo de 1990, en relación con la irrelevancia de las prestaciones estatales de carácter general, supone una modificación importante frente a la doctrina sostenida por el BVerfG en la Sentencia de 23 de noviembre de 1976 (BVerfG 43, 108).

⁴¹ La Sentencia del BVerfG de 25 de septiembre de 1992 se apartó en cierta medida de esta afirmación, tal y como ha señalado D. MARÍN-BARNUEVO FABO: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Colex, Madrid, 1996, pág. 41.

⁴² Por el contrario, el Tribunal considera que el legislador se encuentra autorizado para reducir o suprimir la subvención por hijo respecto de las personas con ingresos altos, siempre que la asistencia social baste para el aseguramiento del mínimo existencial. Mas allá de su función de aseguramiento del mínimo existencial, la configuración de la subvención por

En segundo lugar, el BVerfG afirmó que, el hecho de que una reducción de la subvención por hijos y, por eso, de la minoración de su función desgravatoria, incida menos sobre obligados tributarios que perciban ingresos elevados, no es decisivo en el momento de examinar la realización del principio de igualdad. Por el contrario, para realizar dicho examen, es necesario distinguir entre justicia tributaria horizontal y justicia tributaria vertical. En sentido vertical, la imposición sobre los niveles elevados de renta, en comparación con los niveles inferiores, debe satisfacer las exigencias de la justicia tributaria. En sentido horizontal, la imposición debe tender a que los obligados con la misma capacidad económica soporten el mismo grado de imposición y, en este sentido, no es suficiente comparar el importe de la renta, sino que la existencia de una obligación de manutención justifica materialmente el diferente tratamiento entre obligados tributarios con y sin hijos. Pero, sobre todo, el Tribunal señala que la idea de justicia tributaria vertical no puede legitimar una ruptura del principio de justicia tributaria horizontal: el legislador puede gravar más intensamente a los perceptores de ingresos elevados solamente de forma que, al mismo tiempo, se tomen en cuenta las exigencias inmediatas derivadas del principio de justicia horizontal que contiene el artículo 3.I GG (principio de igualdad ante la Ley) ⁴³.

b) Determinación del mínimo existencial exento de acuerdo con la realidad

Ya hemos visto que, según el BVerfG, el Estado debe dejar libre de impuestos —en toda su extensión— aquellos ingresos familiares que son necesarios para cubrir las necesidades vitales que integran el mínimo existencial de los hijos con derecho a manutención. Dichas rentas son indisponibles por sus perceptores y, por ello, reducen la capacidad económica para contribuir. En este sentido, viene exigiendo que la determinación de la medida de los ingresos que deben permanecer libres de tributación se ajuste a la realidad, es decir, que el legislador, para la medición de la cuantía necesaria para cubrir las necesidades de manutención, no tiene otros límites, no debe atender a otras consideraciones, que no vengan determinados por la realidad. Dicho esto, con el fin de examinar la adecuación al mínimo existencial de la cuantía exonerada de gravamen, el Tribunal ha recurrido a medidas proporcionadas estadísticamente y a la cuantía establecida normativamente para las prestaciones que tienen por objeto la cobertura de esa misma necesidad ⁴⁴.

hijo es disponible para el Estado. Vid. J. LANG: *Verfassungsrechtliche Gewährleistung...*, ob. cit., pág. 338. Por otra parte, según la Sentencia de 29 de mayo de 1990 (Fundamento III.3.b), en la medida en que las rentas de la familia son necesarias para garantizar las condiciones mínimas de una existencia digna, no tienen carácter disponible, con independencia del nivel social de la familia, y no puede constituir la base de la capacidad de contribuir.

⁴³ La Sentencia de 29 de mayo de 1990 (BVerfG 82, 60) señala que, en cuanto la minoración de la capacidad económica por gastos de manutención de los hijos debe dar lugar a una reducción de la base imponible en la extensión constitucionalmente exigida, la desgravación fiscal en un impuesto progresivo será también progresiva. Con la sustitución de la exención progresiva por hijo por una deducción unitaria de la cuota tributaria —o a través de una subvención directa por hijo—, la imposición se endurece, en comparación a la de los obligados tributarios sin hijos, no ya linealmente, sino progresivamente, en la medida en que el importe desgravado no permite compensar el gravamen sobre el mínimo existencial.

⁴⁴ Como observa LANG, la cantidad necesaria para vivir es ante todo una cuestión fáctica, de modo que no puede ser definida de forma diferente en cada ámbito del ordenamiento jurídico. La regulación de la asistencia social tiene aquí una función paradigmática,

El BVerfG atribuye un especial significado a las prestaciones sociales, en cuanto tienen como finalidad garantizar el mínimo existencial y se ajustan regularmente al aumento del coste de la vida. En este sentido, considera que el legislador tributario debe respetar aquellos ingresos que se corresponden con el mínimo existencial definido por el Derecho asistencial, es decir, aquellos medios que concede a quienes lo necesitan para satisfacer sus necesidades vitales, de modo que el mínimo existencial exonerado fiscalmente no podrá ser inferior, aunque sí superior, al importe de las prestaciones sociales ⁴⁵. Sin embargo, no exige que la desgravación fiscal por gastos de manutención de los hijos deba ajustarse a la regulación civil de la manutención de los hijos y, de esa forma, acabar determinando el importe exento según el nivel de ingresos de cada familia.

Además, el Tribunal ha entendido que, por razones de practicabilidad, el mínimo existencial puede ser fiscalmente atendido a través de una cuantía única, ya que una medición individualizada de la cuantía exenta en función de las circunstancias del caso particular dificultaría desproporcionadamente el procedimiento tributario. No obstante, dicha cuantía deberá ser establecida de tal forma que permita cubrir los gastos necesarios en todos los casos. En este sentido, señala el BVerfG que el mínimo existencial puede ser distinto en cada región, de ahí que el legislador no pueda orientarse en un valor límite o en un valor medio que no fuera suficiente en un gran número de casos. Ahora bien, reconociendo que la regulación fiscal que atiende al mínimo existencial familiar debe ser tipificante y generalizadora, el BVerfG ha establecido el principio, según el cual, es necesario soportar un cierto grado de injusticia, cuando el perjuicio causado únicamente afecta a un reducido número de obligados tributarios y la infracción del principio de igualdad no es intensa ⁴⁶. Dicho principio, según la Sentencia del BVerfG de 14 de junio 1994 (BVerfG 91, 93), no puede conducir al legislador a establecer una regulación que garantice la previsión tributaria de los gastos de manutención en la cuantía del mínimo existencial únicamente para obligados tributarios a los que se aplique un tipo impositivo bajo. Pero, a continuación, afirma que no podrá objetarse nada frente al sistema de compensación dual, cuando conduzca a una (ficticia) exención por hijos que compense íntegramente la cuantía del mínimo existencial de los obligados tributarios a los que se aplique un tipo impositivo inferior al 45 por 100.

3.2. La posición del BVerfG sobre el tratamiento tributario de los gastos de custodia de los hijos

La Sentencia de 3 de noviembre de 1982 del BVerfG afirmó que la carga económica que supone el deber de manutención de los hijos es una circunstancia particular que repercute sobre la capacidad económica de los padres, que el legislador no puede olvidar sin lesionar la justicia tributaria. Si bien esta consideración ya había sido formulada por el propio Tribunal en la Sentencia de 23 de noviembre de 1976, en esta ocasión se afirma que el mandato constitucional de contribución según la capacidad económica exige, esencialmente, considerar fiscalmente los

puesto que su labor consiste en definir exactamente las necesidades vitales. La unidad del ordenamiento jurídico exige la igualdad entre obligados tributarios y perceptores de prestaciones sociales. Vid. J. LANG: *Verfassungsrechtliche Gewährleistung...*, ob. cit., pág. 343.

⁴⁵ Sentencia de 29 de mayo de 1990 (BVerfG 82, 60).

⁴⁶ Sentencia de 29 de mayo de 1990 (BVerfG 82, 60).

gastos forzosos por el cuidado de los hijos, en la cuantía efectivamente alcanzada, como una reducción de los ingresos imponibles ⁴⁷.

Ahora bien, el BVerfG introduce una criticable distinción en cuanto a la necesidad de atender fiscalmente a los gastos de cuidado de los hijos, entre los obligados tributarios que conviven matrimonialmente y los que forman parte de una familia uniparental. La sentencia considera que, salvo en casos excepcionales, los obligados tributarios que conviven matrimonialmente pueden hacer frente sin dificultad a los gastos por cuidado de los hijos. Por una parte, la previsión del *Splitting* conyugal facilita la dedicación de uno de los cónyuges al cuidado de los hijos y del hogar, evitando que nazcan gastos adicionales por dichos motivos. Por otra parte, cuando ambos cónyuges tienen una dedicación profesional tal que no les permite ocuparse del cuidado de los hijos, por regla general, la percepción de mayores ingresos familiares permitirá hacer frente a los gastos adicionales por el cuidado de aquéllos.

Sin embargo, los padres solteros, viudos, separados o divorciados, es decir, aquellos obligados tributarios que integran las llamadas familias incompletas, deben entregarse necesariamente al trabajo y, por eso, no pueden ocuparse suficientemente por sí mismos del cuidado de sus hijos, por lo que se ven forzados con frecuencia a recurrir a los servicios retribuidos de un tercero. Estos gastos, en cuanto se imponen forzosamente a los padres, disminuyen la renta disponible de los obligados tributarios, así como su capacidad económica para contribuir ⁴⁸. La sentencia concluía que la disminución de la capacidad económica que sufren los obligados tributarios integrantes de familias uniparentales o incompletas, como consecuencia del gasto adicional que deben soportar por el cuidado de sus hijos, no resultaba suficientemente atendida por el legislador fiscal, resultando comparativamente más gravadas que los núcleos familiares intactos, lo que supone una vulneración del principio de igualdad (art. 3.I GG) en relación con el principio de protección de la familia (art. 6.I GG).

Para salvar la inconstitucionalidad de la legislación tributaria, el BVerfG ofrecía al legislador algunas posibles vías que podrían orientarle en la futura regulación. En primer lugar, se reconocía la posibilidad de mantener la regulación tributaria como hasta ese momento, debiéndose entonces compensar la reducción de la capacidad económica de las familias uniparentales a través del Derecho social, es decir, recurriendo a la subvención directa. En segundo lugar, si el legislador se decidiera a tomar en cuenta los gastos de cuidado de los hijos que recaen sobre los educadores individuales, entonces, el principio de contribución según la capacidad económica exigiría reducir los ingresos imponibles en el importe efectivo de los gastos forzosos por cuidado de los hijos en los que incurran aque-

⁴⁷ Afirmación que, en opinión de TIPKE, también debe ser válida para los gastos de manutención de los hijos. Vid. K. TIPKE: *Zur Reform der Familienbesteuerung*, «StuW», núm. 2, 1984, pág. 127.

⁴⁸ En definitiva, lo que el Tribunal entiende es que, en caso de matrimonio, los cónyuges siempre tienen la posibilidad de delegar en uno sólo de ellos las funciones de cuidado y educación de los hijos, y que cuando no lo hacen es porque la dedicación de ambos al ejercicio de una profesión es porque la percepción, de ese modo, de unos mayores ingresos permite compensar los gastos adicionales que ello representa. Es decir, que mientras los gastos por custodia de los hijos pueden ser evitados en caso de matrimonio, se imponen forzosamente a los educadores individuales.

llos ⁴⁹. No obstante, también deberá tenerse en cuenta la compensación total o parcial de la reducción de la capacidad económica a través del flujo de renta que puede llegar a los hijos custodiados o al padre encargado de su custodia, especialmente dirigido o, al menos, apropiado para cubrir dichos gastos. Por último, la sentencia advertía que la nueva regulación, para ser respetuosa con el principio de igualdad y con el de la protección del matrimonio, no debería situar a los educadores individuales en mejor situación que a los matrimonios, en particular, la deducción de los gastos forzosos por cuidado de los hijos no debería suponer una mayor desgravación que la que genera la aplicación del *Splitting* conyugal ⁵⁰.

4. LOS GASTOS POR MANUTENCION, CUSTODIA Y EDUCACION DE LOS HIJOS SEGUN LAS SENTENCIAS DE 10 DE NOVIEMBRE DE 1998 (BVERFG)

Los pronunciamientos del BVerfG de 10 de noviembre de 1998 ⁵¹, decisivos, seguro, para el futuro de la tributación familiar en Alemania, se enfrentan de nuevo a la cuestión del mínimo existencial de los hijos; sin embargo, lo hacen en dos ámbitos distintos. Por una parte, se vuelve sobre los gastos por educación de los hijos y sobre la llamada exención familiar (*Haushaltfreibetrag*). Por otra parte, se examina nuevamente la exención por hijo.

4.1. *El giro de la jurisprudencia constitucional respecto del tratamiento de los gastos de custodia*

Como resultado de la Sentencia de 3 de noviembre de 1982, el legislador terminó escogiendo la posibilidad de ofrecer a los educadores individuales —solteros y casados que viven continuamente de forma separada— una reducción aplicable sobre la cuantía total de ingresos en función del número de hijos, en la medida en que dichos gastos se vean incrementados por motivo del ejercicio de una actividad lucrativa, de un impedimento corporal, mental o psíquico, o por enfermedad de

⁴⁹ Como indica BOPP, el BVerfG no pretende la igualación de la situación entre ambas clases de núcleos familiares a través de la extensión del *Splitting* a las familias uniparentales, puesto que, como el propio Tribunal indica, aquí no se produce la comunidad económica y jurídica de ingresos que justifica el *Splitting* conyugal, sino una relación de mantenimiento; pero tampoco pretende el Tribunal la supresión del *Splitting* porque se trata de una regla acorde con el principio de capacidad económica. Este mismo autor proponía la consideración de los gastos de cuidado de los hijos que recaen sobre los educadores individuales a través del instituto jurídico de las cargas extraordinarias (*Außergewöhnliche Belastungen*), es decir, a través de una reducción limitada —en función del nivel de ingresos y del número de hijos— de la suma total de ingresos (*Gesamtbetrag*) en la cuantía de los gastos extraordinarios motivados por la dedicación profesional de los educadores individuales. Vid. G. BOPP: *Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 3.11.1982 zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten und ihre Bedeutung für den Kinderlastenausgleich*, «DStR», núm. 5, 1983, pág. 133.

⁵⁰ Se ha criticado a la sentencia la conexión que realiza entre el sistema de *Splitting* y la compensación de las cargas por cuidado y manutención de los hijos. La aplicación del *Splitting* es independiente de la existencia de hijos a cargo y, del mismo modo, también resulta indiferente el número de hijos; la tarifa aplicable será siempre la misma. K. TIPKE: *Neuordnung...*, *ob. cit.*, págs. 52 y sigs.

⁵¹ Sentencias del BVerfG de 10 de noviembre de 1998 —2 BvR 1057/1991, 2 BvR 1226/1991, 2 BvR 980/1991 y 2 BvL 42/1993, 2 BvR 1852, 1853/1997.

los obligados tributarios. La ley añade que dichos gastos serán únicamente atendibles en cuanto sean necesarios por las circunstancias y no superen una cuantía razonable. Además, los gastos por enseñanza, el cultivo de determinadas aptitudes, actividades deportivas y otras ocupaciones del tiempo libre, no darán lugar a una reducción tributaria. Esta deducción, únicamente es aplicable a los matrimonios intactos cuando estén causados por un impedimento físico, mental o psíquico de un cónyuge, o por enfermedad de éste, cuando el otro cónyuge trabaja o está enfermo o impedido. Por otra parte, sin necesidad de que concurren circunstancias de necesidad, la ley concede a los educadores individuales la reducción de una cuantía total (*Pauschbetrag*) en función del número de hijos, mientras que, por el contrario, los matrimonios intactos únicamente gozan de dicha reducción cuando los gastos son motivados por un impedimento físico, mental o psíquico de un cónyuge, o por enfermedad de éste, y, al mismo tiempo, el otro cónyuge trabaje o bien esté enfermo o impedido.

Ni la consideración de los gastos de custodia motivados por la actividad retribuida de los padres como gastos correspondientes con la esfera particular, ni la distinción entre los matrimonios y las familias incompletas, pareció convencer a la doctrina científica, que consideró injustificada materialmente la exclusión de la aplicación de la reducción a los matrimonios en los que ambos cónyuges realizan una actividad profesional, además de considerar discriminados a los núcleos familiares intactos en la medida en que no se atiende suficientemente al exceso de gasto que también éstos deben soportar cuando se encuentran impedidos física o mentalmente, o padecen alguna enfermedad⁵². Sin embargo, el BVerfG —en su Sentencia de 24 de septiembre de 1992— no consideró la existencia de una obligación constitucional a cargo del legislador de atender fiscalmente a la minoración general de la exención por hijos y de las subvenciones por hijos, las cuales aseguran el mínimo existencial de éstos, que producen los gastos de cuidado en el caso de matrimonios intactos.

Recientemente, el BVerfG ha vuelto a pronunciarse sobre el tratamiento fiscal de los gastos por cuidado de los hijos, de las diferencias que introduce la ley entre los diferentes núcleos familiares en relación con dichos gastos, y de la insuficiente consideración de la minoración que producen sobre la capacidad económica de los obligados tributarios, en definitiva, de la igualdad tributaria entre familias intactas y familias uniparentales, así como entre obligados tributarios con hijos y obligados sin hijos, respectivamente⁵³. En esta ocasión, sin embargo, la Sentencia de 10 de noviembre de 1998 ha considerado inconstitucional la regulación de la reducción prevista sobre la base imponible, de los gastos extraordinarios por cuidado de los hijos, tal y como acaba de ser descrita, así como el contenido de la llamada exención familiar (*Haushaltsfreibetrag*), que concede una reducción de la base imponible de 5.616 marcos a los educadores individuales, cuando ya disfrutan de una exención por hijos, al menos, por un hijo con ellos registrado.

Como criterio general para examinar la constitucionalidad de dichas disposiciones, el Tribunal considera que existirá siempre un perjuicio a los obligados tributarios con hijos que convivan matrimonialmente cuando, a causa de su matrimo-

⁵² Vid. K. TIPKE y J. LANG: *Steuerrecht, ob. cit.*, pág. 400.

⁵³ Sentencias del BVerfG de 10 de noviembre de 1998 —2 BvR 1057/1991, 2 BvR 1226/1991, 2 BvR 980/1991 y 2 BvL 42/1993, 2 BvR 1852, 1853/1997.

nio o de la configuración de éste, sean excluidos de una desgravación fiscal, siempre que la exclusión no esté justificada por el principio de capacidad económica. El BVerfG vuelve a aclarar, una vez más, que, el principio constitucional de tributación de la renta según la capacidad económica, con fundamento en la protección dispensada por la GG a la dignidad humana, obliga al legislador a considerar como ingresos no disponibles para el pago de tributos, aquéllos que son necesarios para atender al mínimo existencial propio y de los demás miembros de la familia, pero, además, que el mínimo existencial de los hijos debe ser medido, no en función del gasto efectivamente realizado, sino de las necesidades. A lo anterior, añade la sentencia que la capacidad económica de los padres se encuentra, de forma general, reducida por la necesidad de atender al cuidado de los hijos —como parte necesariamente integrante del mínimo existencial familiar—, más allá de la necesidad existencial material y de la necesidad de cuidado provocada por la dedicación profesional de los padres, y con independencia, también, de la manera en que dicha necesidad es atendida, ya lo sea personalmente por los padres o por un tercero.

A partir de las anteriores consideraciones, en primer lugar, se declaran inconstitucionales ambas regulaciones —la correspondiente a la reducción sobre la base imponible de los gastos extraordinarios por cuidado de los hijos, y la relativa a la exención familiar— por introducir una desigualdad entre los obligados tributarios con hijos, según formen parte de un matrimonio intacto o de una familia unipersonal, que carece de justificación desde el punto de vista del principio de capacidad económica, lesionando, de ese modo, la prohibición de discriminación (*Diskriminierungsverbot*) del matrimonio y de la familia frente a otras comunidades educadoras, contenida en el artículo 6.I y II GG⁵⁴. Este precepto constitucional, según el BVerfG, exige que se atienda fiscalmente a los gastos por cuidado de los hijos de todos los padres, en cuanto que afectan al mínimo existencial de los hijos, independientemente de que el cuidado se encargue a un tercero, o del momento en que se realice dicho encargo. Y la misma discriminación produce la aplicación exclusiva de la llamada exención familiar, dirigida a compensar —sin atender al número de hijos— la necesidad de ampliación de la vivienda y del presupuesto familiar de los educadores individuales, en la medida en que son preferidas determinadas comunidades de educación frente a las matrimoniales, teniendo en cuenta que también pueden aplicar la exención familiar las personas no casadas que conviven con su pareja extramatrimonialmente.

Por otra parte, según el Tribunal, la posibilidad de tributación conjunta de los padres que integran un matrimonio no compensa el perjuicio que produce la referida regulación. Todos los matrimonios pueden tributar conjuntamente, con independencia de la existencia de hijos con derecho de manutención, es decir, la aplicación de la tributación conjunta no presupone la existencia de hijos, ni de sus

⁵⁴ El cambio en la realidad social ha llevado al BVerfG a ampliar las exigencias del principio de igualdad, prohibiendo cualquier discriminación del matrimonio y la familia frente a otras comunidades en las que pueden ser educados los hijos. Por tanto, la Sentencia de 10 de noviembre de 1998 acaba distinguiendo tres dimensiones distintas del principio de igualdad: 1) personas casadas frente a personas solteras; 2) personas con hijos y sin hijos; 3) personas casadas frente a otras comunidades de educación. Vid. B. HEUERMANN: *Paradigmawechsel im Leistungsungleich für Familien, Betriebs-Berater (BB)*, núm. 13, 1999, pág. 660.

necesidades. Por el contrario, el efecto desgravador de la tributación conjunta depende del correspondiente nivel de ingresos de ambos cónyuges y del tipo progresivo que les resulte aplicable. Así, pues, la posibilidad de tributación conjunta no permite compensar las cargas impuestas por las necesidades de los hijos, ya que, de ser así, se estaría produciendo una discriminación de los obligados tributarios con hijos frente a los que no los tuvieran.

El Tribunal, en relación con la regulación de los gastos extraordinarios por cuidado de los hijos y de la exención familiar, no sólo considera discriminatorio excluir su reducción de la base imponible ante la mera presencia de un núcleo familiar de naturaleza matrimonial, sino que también, la falta de atención suficiente a la disminución de la capacidad económica de los obligados tributarios con hijos, en la medida en que resultan excluidos de dicha regulación, da lugar a un trato discriminatorio de éstos frente a los obligados tributarios sin hijos. Teniendo en cuenta que la exención por hijos (*Kinderfreibetrag*) y la subvención por hijos (*Kindergeld*) cubren, esencialmente, las necesidades materiales que integran el mínimo existencial de los hijos, y que las necesidades de cuidado únicamente son atendidas —cuando se trata de educadores individuales— en cuanto van unidas al desarrollo de una actividad profesional, a la presencia de impedimentos o de una enfermedad y —cuando estamos ante uniones matrimoniales— al impedimento o enfermedad de un cónyuge acompañado simultáneamente del desarrollo de una actividad profesional, al impedimento o a la enfermedad del otro cónyuge, de esa forma, no se atiende de manera suficiente al principio de capacidad económica de los obligados tributarios con hijos, resultando discriminados frente a los que carecen de descendencia⁵⁵.

En este sentido, el Tribunal entiende, en primer lugar, que las necesidades de cuidado que merecen los hijos deben ser fiscalmente atendidas con independencia de la enfermedad, impedimento o dedicación profesional de los padres y, también, de la clase y de la manera en la que éstos decidan cubrir dicha necesidad. Por tanto, indica la sentencia, la nueva regulación tributaria de estas prestaciones familiares, deberá tener en cuenta la reducción de la capacidad económica que produce sobre todos los padres —independientemente de la manera de realizarlas y de los concretos gastos que supongan— por lo que, correspondientemente, deberá incrementarse el importe de la exención por hijos o de la subvención por hijos.

Se afirma, también en cuanto a la comparación —desde el punto de vista del principio de capacidad económica— de los obligados tributarios con hijos frente a los que carecen de descendencia, que el impuesto sobre la renta desatiende, además de las necesidades de custodia de los hijos, aquellos gastos de los padres que hacen posible la formación de los hijos, de su desarrollo hacia la independencia y propia responsabilidad, es decir, la necesidad de educación (*Erziehungsbedarf*). Esta necesidad de educación, atendida incorrecta y desigualitariamente por la llamada exención familiar, debe ser considerada en relación con todos los padres que gozan de

⁵⁵ Además, todos los obligados tributarios con hijos, incluso siendo aplicables las reducciones referidas, resultarían perjudicados frente a los obligados tributarios sin hijos, puesto que únicamente se permite la reducción de la base imponible en aquella cuantía que supere la cantidad que se considera razonable, es decir, en la medida de su carácter extraordinario, cuando lo correcto es que resulten atendidos —siempre que sean necesarios— en toda su cuantía.

una exención por hijos o una subvención por hijos, independientemente de su situación familiar. Más aún, la cuantificación de la necesidad de educación de los hijos habrá de comprender todos los gastos que posibilitan a los hijos un desarrollo que les capacite para llevar una vida responsable en esta sociedad, como pueden ser la participación en asociaciones, determinadas formas de encuentro con otros niños o jóvenes en el exterior, el aprendizaje y práctica de las modernas técnicas de comunicación, el acceso a la cultura, el perfeccionamiento de idiomas, la utilización responsable del tiempo libre y la organización de vacaciones⁵⁶.

El BVerfG termina su comparación entre obligados tributarios con hijos y sin hijos añadiendo que la exigencia inherente al Estado de Derecho de previsibilidad y calculabilidad de la carga tributaria, así como el principio de igualdad tributaria, exigen la facilidad y claridad de la regulación legal. En cuanto la minoración de la capacidad económica motivada por las necesidades de los hijos puede ser reconocida con independencia del gasto concreto, de solicitudes y otros presupuestos formales, es posible abarcar la minoración conjunta de dicha capacidad económica en un presupuesto normativo básico, que comprenda todas las desgravaciones vinculadas a los hijos y cuyos presupuestos sean puestos de manifiesto, únicamente, informando de determinados datos como son la situación familiar, el número de hijos y edad de los mismos.

Por todo ello, la sentencia declara ambas regulaciones contrarias a la Constitución, sin embargo no las declara nulas, porque eso supondría la supresión absoluta de toda consideración respecto de los gastos por cuidado de los hijos, lo cual crearía una situación jurídica todavía más contraria al mandato del artículo 6.I y II GG. Así pues, las normas declaradas inconstitucionales —§ 33c I a IV y § 32 III y IV del EStG de 1984, ésta última desplazada después al § 32 VII EStG— continúan siendo aplicables. La regulación correspondiente a la reducción por gastos de cuidado (§ 33c I a IV EStG) será aplicable hasta el 31 de diciembre de 1999. Hasta ese momento, el legislador tiene que aplicar dicha disposición legal, como primer paso hacia una nueva regulación de la tributación familiar, de forma que sea atendida la reducción de la capacidad económica de los padres por cada hijo, con independencia de la manera en que cubren las necesidades de los hijos. Por el contrario, la regulación de la exención familiar continuará siendo aplicable hasta el 31 de diciembre del 2001, pero, al igual que en el caso anterior, hasta ese momento, el legislador deberá corregir la discriminación de quienes conviven matrimonialmente como consecuencia de su exclusión de dicha reducción de la base imponible⁵⁷.

⁵⁶ Para su medición, el Tribunal considera que la actual exención familiar ofrece una orientación numérica, que, sin embargo, es graduada según el número de hijos.

⁵⁷ Si el legislador no introdujese, con efectos a partir del 1 de enero del 2000, una nueva regulación de los gastos por cuidado de los hijos, a partir de ese momento serían deducibles 4.000 marcos anuales de los ingresos, siempre que el obligado tributario tuviera derecho a disfrutar de una exención por hijos o una subvención por hijos. Dicha cantidad se incrementaría cada período impositivo en 2.000 marcos por cada nuevo hijo por el que el obligado tributario disfrutara de una exención por hijos o una subvención por hijos. Respecto a la exención familiar, la sentencia establece que, estando el legislador obligado a introducir una nueva regulación antes del 1 de enero del 2002, después de este momento faltará el fundamento legal necesario para atribuir a los padres con derecho a una exención por hijos o una subvención por hijos la actual exención familiar de 5.616 marcos (§ 32.7 EStG).

4.2. *Nuevas consideraciones sobre la exoneración fiscal de los gastos de manutención*

El BVerfG considera que, habiéndose pronunciado ya sobre las cuestiones relativas al fundamento y cuantía de la exoneración fiscal de los gastos de manutención de los hijos dirigidos a cubrir su mínimo existencial, sin embargo, en relación con el método a través del que el legislador debe calcular los gastos de manutención que después exonerará fiscalmente, existe aún la necesidad de realizar algunas aclaraciones. En este sentido, el Tribunal entiende que, hasta ahora, el mínimo existencial viene abarcando la cuantía necesaria para cubrir la necesidad de vivienda, no obstante, no se había visto ningún motivo para ocuparse expresamente del método de cálculo de la misma. Por otro lado, afirma que, hasta este momento, tampoco se ha precisado numéricamente el tipo de gravamen que permite convertir la efectiva subvención por hijo en una exención ficticia, sino que únicamente se ha examinado cuando, en cualquier caso, no se produce una infracción de la norma constitucional. Además, admite que es necesario una nueva declaración sobre el posible límite de tolerancia del 15 por 100 sobre la media de la cuantía media de la prestación social, por debajo del cual puede permanecer el Derecho tributario. Las tres cuestiones tienen influencia sobre la cuantía del mínimo existencial de los hijos.

a) El límite de tolerancia del 15 por 100 en la rebaja de la prestación social media

A partir de la Sentencia de 29 de mayo de 1990⁵⁸, el BVerfG viene reiterando que la cuantía del mínimo existencial de los hijos depende, no sólo de las relaciones económicas generales, sino también de las necesidades mínimas aceptadas de forma generalizada por la sociedad. Por eso, para el cálculo —no exacto— de la cuantía del mínimo existencial, se debe de conceder al legislador un cierto ámbito de valoración. El cálculo del mínimo existencial fiscalmente atendible resulta decisivo al de las prestaciones sociales que van dirigidas a garantizarlo. El mínimo existencial fiscalmente atendible no puede ser, en ningún caso, inferior a las necesidades mínimas establecidas por el legislador en el campo de las prestaciones sociales, aunque sí podrá rebasarlo. Además, según el BVerfG, puesto que, por una parte, al legislador le corresponde establecer de manera unitaria un mínimo existencial para todas las edades y para todo el territorio del Estado federal, pero, por otra parte, las prestaciones sociales, ni son iguales para todas las edades de los hijos, ni para todos los Estados federados, se debe formar una media de los diferentes importes alcanzados por las prestaciones sociales.

Ahora bien, también ha manifestado que el importe medio anual de la ayuda social solamente permite fijar aproximadamente la cuantía del mínimo existencial y que, consiguientemente, únicamente puede representar un valor orientativo, pero nunca determinarlo de manera estricta. Según el Tribunal, el resultado de determinados cálculos depende de una serie de valores de partida que, en parte, deben ser globalizados, y en los que tampoco el fundamento fáctico puede ser siempre determinado⁵⁹. Por esa razón, el legislador debe gozar de un cierto ámbito de

⁵⁸ BVerfG 91, 93.

⁵⁹ Sentencia de 14 de junio de 1994 (BVerfG 91, 93). Según esta sentencia, en la determinación del mínimo existencial de los hijos, la anterior afirmación aparece clara cuando

valoración para el establecimiento del importe exento y, el posterior control de la regulación, debe tomar en cuenta las inexactitudes del criterio ofrecido por el cálculo global del importe medio de la asistencia social. Sin embargo, el BVerfG ha considerado que, en cualquier caso, la regulación legal no infringirá la Constitución cuando, aun siendo el importe exento inferior al importe medio de la asistencia social, la rebaja sobre dicho valor orientativo no sea inferior al 15 por 100⁶⁰.

Actualmente, afirma el BVerfG en su Sentencia de 10 de noviembre de 1998, la cantidad exenta por hijo mide la cantidad necesaria para vivienda según la técnica del exceso de demanda (*Mehrbedarf*), no a través del método de atribuir un importe por cabeza o miembro de la familia (*Pro-Kopf-Methode*). El método de importe exento por cabeza, en el que se ha basado la asistencia social, parte de un incremento proporcional de la necesidad para vivienda con cada nueva persona, mientras que el método diferencial supone la consideración exclusiva del efectivo gasto adicional para el hijo. Este último considera que por cada persona adicional que llega a un hogar no se genera un exceso de demanda en los espacios comunes como la cocina, el baño o el pasillo. Este método comprende, de forma tipificada, los efectivos gastos adicionales por vivienda.

Por esa razón, la sentencia, tras el nuevo examen de la exención por hijo, ha rechazado la aplicación del margen de tolerancia del 15 por 100, que estaba justificado por la utilización del método de cálculo del valor orientativo de la cantidad necesaria para vivienda en función de una cuantía por cabeza, lo que suponía un aumento tendencial de su valor. En la medida en que el valor del mínimo existencial tomado como base por el legislador para la determinación de la exención fiscal por hijo no ha sido calculado asignando una cuantía por cabeza, sino a través del método del exceso de demanda o método diferencial, aquél no representa ya un valor orientativo, sino la cuantía mínima del mínimo existencial justificada estadísticamente, que podrá ser superada, pero no rebajada⁶¹.

b) Consideración del mínimo exento familiar de todos los obligados tributarios con independencia del tipo impositivo aplicable

La Sentencia de 10 de noviembre de 1998 ha señalado que la realización horizontal de la justicia exige la completa consideración, desde el punto de vista fiscal, de las necesidades existenciales mínimas de los hijos, con independencia del tipo de gravamen aplicable individualmente a los obligados tributarios. Considera el Tribunal que la conversión de la subvención por hijo en una exención tributaria por

observamos el cálculo de la cuantía necesaria para vivienda y calefacción: Ya las circunstancias fácticas permiten ser difícilmente establecidas. Por lo demás, el cálculo de la necesidad por vivienda de una familia con hijos depende del método con el que se compute la parte correspondiente a los hijos. Por ejemplo, mientras unos cálculos toman como base un reparto del coste de la vivienda entre los miembros de la familia, otros parten de una distribución de la demanda adicional de espacio de vivienda. Por otra parte, se desprenden diferencias en la formación de los valores medios en función de los grupos de edades que se hayan tomado en consideración para el cálculo de las necesidades de los hijos.

⁶⁰ Sentencia de 14 de junio de 1994 (BVerfG 91, 93).

⁶¹ Por otra parte, según la Sentencia del BVerfG de 10 de noviembre de 1998, un importe exento que no alcance la cuantía mínima establecida estadísticamente, no puede justificarse con la afirmación de que no es posible predecir de forma segura hacia el futuro la cuantía de las necesidades. El Tribunal considera la cuantía necesaria para atender al

hijo debe observar el principio constitucional de realización horizontal de la justicia. De este modo, obligados tributarios con igual capacidad económica deberán tributar, asimismo, de igual manera; un exceso de gravamen de los obligados tributarios con deberes de manutención hacia los hijos, en comparación con obligados tributarios sin hijos y con igual nivel de rentas, no puede quedar justificada por la afirmación de que los obligados tributarios con ingresos elevados podrían fácilmente soportar una reducción de la desgravación tributaria. Este último razonamiento —señala el BVerfG— dejaría sin eficacia el mandato de contribución según la capacidad económica ⁶².

La Sentencia del BVerfG de 10 de noviembre de 1998 vuelve a reiterar, una vez más, que habiendo optado el legislador por un sistema de compensación de las cargas por hijos de carácter dual, consistente en una combinación de una cantidad fiscalmente exenta por hijo y una subvención directa por hijo, es necesario convertir de manera ficticia la subvención por hijo en una exención por hijo, e introducirla así en la propia estructura del impuesto sobre la renta. El legislador sigue aceptando la libertad que tiene para atender a la reducción de la capacidad económica motivada por las necesidades de los hijos, bien a través del Derecho tributario, bien, en su lugar, mediante la concesión de una subvención social que atienda suficientemente a la misma, o bien mediante combinación conjunta de ambos sistemas con fines desgravatorios. Pero, a la vez, defiende que la tarifa del impuesto debe aplicarse únicamente sobre la renta imponible, esto es, la base imponible debe ser reducida en el importe fiscal del mínimo existencial, cuya cuantía no se encuentra a disposición del legislador, con independencia del tipo de gravamen individualmente aplicable. Por tanto, concluye el Tribunal, cualquiera que sea el sistema adoptado por el legislador —exención tributaria por hijo, subvención o una combinación de ambas— el resultado debe ser equivalente. Esta conclusión, continúa diciendo, resultaría contradicha si la conversión —debemos entender ficticia— de la subvención por hijo en una exención tributaria por hijo no reflejara una consideración plena, para todos los obligados tributarios, de la reducción de la capacidad económica motivada por las necesidades de los hijos, tal y como ocurriría si dicha situación fuera atendida exclusivamente mediante una exención tributaria.

A partir de estos presupuestos, el BVerfG examina el efecto conjunto de la exención tributaria por hijo y de la subvención por hijo durante el período impositivo correspondiente a 1987 ⁶³, cuestionándose la suficiencia del importe exento, a que

mínimo existencial en la República Federal alemana, en los últimos cincuenta años, se ha incrementado regularmente, nunca ha descendido (*Anuario de estadísticas de 1994*, pág. 662).

⁶² Añade el Tribunal que tampoco podría justificarse una insuficiente consideración fiscal, en determinados casos, de los gastos mínimos y necesarios para cubrir el mínimo existencial de los hijos, alegando la necesidad de una tipificación legal. Toda regulación legal debe ser generalizadora (Cfr. BVerfG 82, 126, 151; 96, 1, 6), por lo que debe orientarse fundamentalmente a partir de los casos generales y, en particular, no debe atender a través de regulaciones particulares a todas las especialidades de los casos especiales. Ahora bien, la consideración —constitucionalmente exigida— de la cantidad mínima de gasto necesaria para atender al mínimo existencial de los hijos, no supone ninguna aceptación y tipificación de las particularidades de un caso específico, sino que es un supuesto que prevé una necesidad igual para todos.

⁶³ El § 32 VI EStG, en la redacción de 26 de junio de 1985, aplicable a los período-

da lugar la aplicación conjunta de ambas regulaciones, para cubrir la cuantía del mínimo existencial, tal y como resulta de los datos comunicados por el gobierno federal y basándose el cálculo en el método de determinación de la demanda adicional ⁶⁴. La conclusión a la que llega el Tribunal es que el efecto conjunto de la exención tributaria por hijos y de la subvención por hijos no es suficiente para atender al mínimo existencial de los hijos, puesto que la suma resultante de ambas medidas no cubre dicho mínimo respecto de los obligados tributarios a los que se aplica un tipo de gravamen del 40 por 100 o superior ⁶⁵. La sentencia añade que la causa de esta grave deficiencia puede encontrarse, tanto en una reducida exención tributaria por hijo, como en la escasez de la subvención por hijo. Por esta razón, la sentencia considera que el legislador tiene la posibilidad de remediar la insuficiencia señalada sin alterar el contenido de la exención por hijos prevista por el impuesto sobre la renta, siempre que la regulación jurídica de la subvención por hijo se ajuste a las exigencias constitucionales ⁶⁶.

dos impositivos 1986/1987, preveía una exención tributaria por cada hijo en la cuantía de 1.242 DM, doblándose en caso de tributación conjunta.

⁶⁴ Según la sentencia comentada, la cuantía del mínimo existencial por cada hijo que debe ser fiscalmente considerada es de 4.416 DM anuales, según la suma que se desprende de la normativa social.

⁶⁵ La sentencia muestra la siguiente tabla, en la que aparece reflejada la relación entre el tipo impositivo aplicable, el importe total exento (sumando el efecto desgravatorio conjunto de la exención tributaria por hijo y la subvención por hijo) y la cuantía del mínimo existencial:

Período impositivo de 1987 (1 hijo)			
Previsiones legales según el tipo impositivo		Necesidad	Diferencia
30%	4.484	4.416	+68
40%	3.984	4.416	-432
44%	3.847	4.416	-569
50%	3.684	4.416	-723
56%	3.555	4.416	-861

⁶⁶ Con idénticos motivos, el BVerfG ha declarado —igualmente, con fecha de 10 de noviembre de 1998— la inconstitucionalidad de la regulación legal de la compensación de cargas por hijos, correspondiente al período impositivo de 1987, cuando los obligados tributarios tienen un solo hijo, y a 1988, cuando tienen dos hijos (BVerfG 2 BvR 1852, 1853/1997).