

FACULTAD DE DERECHO

DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

UNIVERSIDAD DE SEVILLA

TRABAJO FIN DE MÁSTER

“La necesaria conciliación del IRPF en el ámbito familiar con los
principios constitucionales”

*(“The necessary conciliation of personal income tax in the family sphere
with constitutional principles”)*

Mario García Bonilla
Prof. Florián García Berro
Junio, 2022

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN	5
II.	METODOLOGÍA	7
III.	ASPECTOS CONSTITUCIONALES GENERALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO	8
	A. COMENTARIOS ACERCA DEL ARTÍCULO 31.1 CE, EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LA JUSTICIA TRIBUTARIA	8
	B. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE CAPACIDAD ECONÓMICA, IGUALDAD Y PROGRESIVIDAD	10
	1. <i>La capacidad económica</i>	10
	2. <i>La igualdad en materia tributaria</i>	12
	3. <i>La progresividad</i>	15
IV.	EL HECHO FAMILIAR EN EL IRPF: CUESTIONES GENERALES E HISTORIA NORMATIVA	17
	A. EL CONCEPTO DE FAMILIA Y LA INTERPRETACIÓN DINÁMICA O EVOLUTIVA ..	17
	B. EL IRPF: REFERENTE PRINCIPAL DE DEFENSA DE LAS CIRCUNSTANCIAS PERSONALES Y FAMILIARES	22
	1. <i>La primera delimitación normativa del IRPF: sujeto pasivo y tributación conjunta obligatoria</i>	23
	a) STC 45/1989: el punto de inflexión	26
	b) Breve análisis de las reformas legislativas en la tributación conjunta hasta nuestros días	30
	2. <i>Crisis familiares y prestaciones por alimentos en el IRPF originario</i>	33
	a) Especial referencia a la ruptura del periodo impositivo.....	33
	b) La naturaleza de las anualidades por alimentos y su evolución en el ordenamiento jurídico-tributario.....	36
	3. <i>El nacimiento de los criterios de individualización de la renta y la no vinculación de los criterios civiles</i>	41
V.	LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA: ANÁLISIS PARA UNA REFORMA INMEDIATA	46
	A. INTRODUCCIÓN: VATICINIOS DE MODIFICACIÓN LEGISLATIVA	46
	B. APLICACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA EN EL IRPF	49
	1. <i>Unidades familiares legitimadas: incongruencias normativas para con la Constitución</i>	49
	2. <i>El mínimo personal y familiar y las reducciones en la base liquidable</i>	53

a)	La cuantía del mínimo en la tributación familiar	53
b)	El efecto regresivo de las reducciones y la desprotección de la familia monoparental	55
C.	LA PERSPECTIVA DE GÉNERO: VALORACIÓN DEL INFORME DE LA AUTORIDAD INDEPENDIENTE DE RESPONSABILIDAD FISCAL DE 2019.....	57
D.	UNA NECESARIA REFORMA LEGISLATIVA: DOS POSIBLES ALTERNATIVAS.	61
VI.	MEDIDAS AL RESPECTO DE LAS CRISIS FAMILIARES: ESPECIAL REFERENCIA A LOS ARTÍCULOS 64 Y 75 LIRPF	64
A.	LA JUDIALIZACIÓN DE LAS ANUALIDADES POR ALIMENTOS Y SUS DIFICULTADES PRÁCTICAS: STC 19/2012.....	64
B.	EL MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR. LA VERDADERA ADECUACIÓN DE LA NORMA AL HECHO FAMILIAR	70
1.	<i>La discapacidad, la maternidad y demás cuestiones polémicas</i>	<i>70</i>
2.	<i>Una posible modificación legislativa</i>	<i>74</i>
VII.	CONCLUSIONES	75
VIII.	BIBLIOGRAFÍA	79
A.	LIBROS.....	79
B.	ARTÍCULOS DE OBRAS COLECTIVAS.....	79
C.	ARTÍCULOS.....	80
D.	NORMATIVA	81
E.	JURISPRUDENCIA.....	81
F.	CONSULTAS VINCULANTES	82
G.	DOCUMENTOS OFICIALES	82

I. INTRODUCCIÓN

Como es por todos conocido, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) es uno de los principales baluartes de nuestro sistema tributario. Se trata de un impuesto que, dada su extenso ámbito objetivo y su propia naturaleza subjetiva y personalista, resulta de todo punto clave para cualquier complejo impositivo, siendo absolutamente indispensable que su regulación normativa se encuentre en todo momento conectada a la realidad económica, social y cultural en el que el mismo sea de aplicación; es, precisamente, por el importante grado de vinculación que este impuesto tiene para con la ciudadanía en su conjunto por lo que conviene sobremanera, más que en cualquier otro tributo, que el mismo sea acorde a las tendencias y devenir propio del esquema vital en el que nos encontremos.

Y es que, además, no hemos de limitarnos a afirmar que es deber del legislador tributario el atender a las determinadas y concretas circunstancias que concurran en según qué momento temporal, sino que también es una obligación ineludible el hecho de que nuestra normativa de IRPF, ya sea en el ámbito estatal o en el campo autonómico, debe acogerse a las vinculantes directrices, criterios y bases que nuestra Constitución, como norma cumbre de nuestro ordenamiento jurídico, determine. Esto es, en modo alguno cabe tolerar el hecho de que ya sea en nuestro entramado impositivo en su conjunto o en el IRPF en particular pueda llegar a existir normativa que directa o indirectamente choque con lo que nuestra Carta Magna delimita como principios constitucionales de nuestro sistema tributario, el cual debe basarse y tener como principal sustento la atención debida a la capacidad económica, la igualdad tributaria y la progresividad.

Esta dependencia jerárquica para con la Constitución española es un hecho que, sin duda, no debe pasar por alto nuestra ciudadanía, la cual debe exigir a nuestro poder legislativo que en todo momento el impuesto se encuentre conforme a las directrices constitucionales. A mi modo de ver, creo que esta cuestión traspasa, incluso, el posible daño objetivo que pueda producirse por tal desacato a la norma suprema de nuestro ordenamiento jurídico; estoy plenamente convencido de que no hemos de ceñirnos únicamente al potencial perjuicio que pueda producirse en nuestra sociedad por tal vulneración de la Constitución, en la medida en que, para mí y entiendo que para cualquier jurista, no hay mayor afección que el quebranto e incumplimiento del Estado de Derecho.

Partiendo de esta obligación básica, ha de afirmarse, como iremos viendo a lo largo del presente trabajo, que, desafortunadamente, en la normativa de nuestro IRPF aún siguen encontrándose vigentes, y con una aplicación práctica más que considerable, instituciones de las que cabe al menos poner en duda esa necesaria vinculación para con la realidad socioeconómica y la Constitución. Figuras jurídicas que, como digo, no resultan compatibles para con el Estado que busca ser España por cuanto rompen, en cierto modo, con la evolución y progresión social que venimos gestando en nuestro país desde mediados del siglo pasado. Y se tratan, como digo, de normas y criterios tributarios

que, en cierto modo, tienen un gran calado en nuestro IRPF, ya que versan sobre lo que el impuesto llama “cargas familiares”, sede que en este tributo tiene una especial importancia atendiendo a la propia esencia y naturaleza del mismo.

Así, el presente trabajo tendrá por objetivo, por un lado, analizar en profundidad la normativa vigente, así como también una perspectiva histórica, de la más que controvertida institución de la tributación conjunta por cuanto parece que la misma resulta diametralmente opuesta tanto a los propios principios constitucionales como a las metas de igualdad entre el hombre y la mujer. Como tendremos ocasión de comprobar, veremos que la tributación conjunta, dada su técnica jurídico-tributario, se encuentra desnaturalizada para con el objetivo por el que inicialmente se generó, así como también es importante tratarla desde una perspectiva de género por cuanto la aplicación de la misma produce un claro desincentivo de acceso femenino al mercado laboral. Además, y por otro lado, el presente estudio también tendrá por objetivo encontrar incongruencias en la regulación de las anualidades por alimentos en favor de la descendencia. Sede en la que, al igual que en la tributación conjunta, cabe al menos dudar sobre su constitucionalidad, ya que, en cierto modo, podemos estar ante una vulneración del principio de igualdad tributaria en tanto en cuanto existe una divergencia injustificada en el tratamiento fiscal entre los pagadores de pensiones a los hijos con mediación y sin mediación de un proceso judicial.

Todo esto reviste una mayor importancia en la medida en que, actualmente, el sistema tributario español se encuentra plenamente inmerso en una fase previa a una reforma legislativa que, llegado el caso, podrá surtir profundos efectos en el esquema y funcionamiento propio de los tributos en nuestro país. Reforma tributaria que viene gestándose paulatinamente desde el Gobierno y que tiene por uno de los objetivos principales acercar los niveles de tributación españoles a la media de los países que integran la Unión Europea en aras de garantizar la viable y verdadera sostenibilidad del Estado de Bienestar, así como fomentar, en el marco de la Estrategia para la Igualdad de Género 2020-2025 de la Unión Europea, la ya más que necesaria igualdad entre el hombre y la mujer también en el ámbito fiscal.

Así, en la medida en que esta reforma integral ha sido pospuesta, entre otras razones por las consecuencias económicas y sociales derivadas de la pandemia COVID-19 así como la incertidumbre internacional generada por el conflicto bélico entre Rusia y Ucrania, nos encontramos ante un escenario idóneo para el desarrollo intelectual de nuevas ideas, medidas o conceptos que ayuden a conseguir los objetivos que desde nuestras instituciones se pretenden en su voluntad de adaptación de los tributos e impuestos al sistema socioeconómico actual, siendo precisamente este el motivo principal por el que este trabajo se desarrolla. El objeto y razón de ser de este estudio será, a través de un profundo análisis legislativo, jurisprudencial y doctrinal, aportar nuevas alternativas o posibilidades para armonizar el IRPF a los tiempos presentes y a las necesidades que la sociedad requiere poner fin.

II. METODOLOGÍA

En cuanto a la metodología, ésta tendrá como base el concienzudo y minucioso estudio de la profusa normativa positiva tributaria, la jurisprudencia más destacada sobre la materia, documentos oficiales y, finalmente, de las aportaciones doctrinales más brillantes en el ámbito tributario.

De esta forma, en el siguiente Capítulo III, comenzaremos tratando los principios constitucionales en los que se sustenta nuestro sistema tributario, analizando cada de uno de ellos de una manera individualizada a fin de poder establecer un mínimo marco normativo y teleológico y, así, conseguir delimitar las posibles incongruencias que nuestra norma sobre el IRPF tiene para con los mismos.

Con posterioridad, en el Capítulo IV, pasaremos a un análisis de la importancia del hecho familiar, tanto en general como en el estricto ámbito del IRPF, así como también trataremos desde un ámbito histórico, las diferentes instituciones que después pondremos en tela de juicio; esto es, iniciaremos un estudio tanto de los orígenes y posteriores reformas legislativas al respecto de la tributación conjunta como de la gestión inicial dada a las crisis familiares y, por ende, a las propias pensiones por alimentos a la descendencia. Además, también se tratarán, si bien brevemente, los inicios de los criterios tributarios de individualización, su no actualización desde los años noventa del siglo pasado y la posible inconveniencia de su disparidad con los criterios civiles de determinación de propiedad, todo ello en aras de realizar una crítica acerca de su no ajuste a la realidad jurídica de los contribuyentes.

Después, en el Capítulo V, iniciaremos un estudio pausado y detenido sobre las normas de aplicación y consecuencias prácticas de la institución de la tributación conjunta en nuestra actualidad; veremos cuáles son las unidades familiares legitimadas para el acceso a este sistema de acumulación de rentas y cómo afecta el mismo al mínimo personal y familiar. Además, se analizarán informes que desaconsejan su aplicación dada la influencia que la misma tiene en el acceso de la mujer al mercado laboral, así como, en cierto modo, se intentará completar posibles soluciones que desde la doctrina dan a esta polémica figura tributaria.

Posteriormente, en el Capítulo VI, analizaremos el tratamiento de las anualidades por alimentos a la descendencia y su justificada divergencia en el tratamiento al respecto de las pensiones compensatorias a los ex cónyuges, dadas las diferentes naturalezas de ambas obligaciones jurídicas. Además, se valorará la problemática que supone la judicialización de las anualidades por alimentos a los hijos, tanto desde un prisma de eficiencia, por cuanto no da posibilidad a otros sistemas alternativos de resolución de conflictos, como por el hecho de que el legislador genere un tratamiento diferente y no acorde a la realidad en función de si en la obligación jurídica de alimentos ha mediado o no un proceso judicial. A modo de conclusión de este Capítulo, se procurará poner en

valor, y en cierto modo perfeccionar, la solución más generalizada que desde la doctrina se ha reivindicado al respecto de esta cuestión.

Finalmente, en el Capítulo VII, se tratarán de sintetizar las conclusiones generales a las que se ha llegado tras la realización de este estudio al respecto de diferentes figuras del IRPF en su ámbito familiar, así como se reivindicará, nuevamente, una actuación positiva del legislador a fin de amoldar y ajustar nuestro principal impuesto directo a las directrices que nos marca nuestra norma suprema.

III. ASPECTOS CONSTITUCIONALES GENERALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO

A. Comentarios acerca del artículo 31.1 CE, el deber de contribuir y la justicia tributaria

A fin de poder evidenciar las incongruencias que la normativa actual del IRPF tiene al respecto de la redacción consolidada de nuestra Constitución de 1978, conviene, en primer lugar, circunscribir el ámbito estricto de los derechos y deberes que tal Carta Magna recoge al respecto de la tributación, así como las diferentes características e interpretaciones sobre los mismos. Solo a partir de la delimitación hermenéutica de los preceptos que a continuación se expondrán será viable la identificación de las diferentes instituciones y figuras tributarias que, a mi modo de ver, requieren de especial atención al objeto de su modificación o definitiva sustitución por parte del poder legislativo nacional.

Así las cosas, traemos a colación el artículo constitucional que podemos entender clave en la materia tributaria en la medida en que determina una obligación y deber de suma importancia para la totalidad de los ciudadanos sobre la contribución preceptiva que éstos han de realizar al erario público español. De este modo, el artículo 31 Constitución Española determina en su primer apartado que:

*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*¹

Atendiendo al tenor del precepto, podemos entender que esta obligación que en los conciudadanos existe de pagar impuestos de acuerdo a la capacidad económica que éstos dispongan se configura en nuestra Constitución como un “*deber*” que mantiene relación con gran parte de los derechos que en tal norma se recogen, incluso los considerados por ésta como “*fundamentales*”.

¹ Artículo 31 Constitución Española 1978

Y es esta relación plural para con los derechos constitucionales elementales uno de los aspectos más importantes que para mí tiene la obligación contributiva, en la medida en que no ha de configurarse como una obligación constitucional ligada a un derecho concreto (como podría ser el artículo 45 Constitución Español en materia de medioambiente), sino que se encuentra vinculada con la mayoría de los derechos y aspectos más básicos de nuestro Estado del bienestar, como son, por ejemplo, la sanidad y la educación. Si bien es cierto que el hecho de que un contribuyente -aislado e individualmente considerado- no contribuya, o no lo haga conforme a su capacidad económica, cuando jurídicamente está obligado a hacerlo no le deriva en una imposibilidad de acceso y disfrute personal de tales derechos, hemos de afirmar que, sin duda alguna, tal incumplimiento deriva en un menoscabo del Estado del bienestar constitucionalmente establecido; situación esta que, analizada de una manera colectiva, derivaría en una paralización del sistema esencial constitucionalmente recogido al no poder mantener una actividad y desempeño con un mínimo de rendimiento y eficacia.

De esta manera, ha de apreciarse la importante misión que esta obligación de contribución al erario público tiene para con la garantía de la esencia de nuestro Estado del bienestar, estricto velador de las necesidades y elementos básicos y vitales de sus conciudadanos. En otras palabras, *“el deber constitucional de contribuir, como deber de solidaridad social, se conectan lógica e ideológicamente con la cláusula de Estado social y democrático de Derecho que se proclama en el artículo 1.1 de la Constitución, en tanto constituye un elemento indispensable para su existencia y funcionamiento como sociedad política organizada”*²

Como venimos diciendo, se configura este deber constitucional de aportar y contribuir al mantenimiento de los gastos públicos, mas tal contribución requiere de un circunscripción normativa a fin de determinar, especialmente y a nuestro interés, el aspecto cuantitativo de la misma; es decir, se hace vital que el ordenamiento jurídico delimite principios y criterios equitativos y justos que sirvan a las Autoridades tributarias para establecer las diferentes imposiciones económicas a exigir a los ciudadanos³. Y es precisamente la propia Constitución española de 1978 la encargada de, a grandes rasgos, marcar dos principios vitales, unidos al de capacidad económica, que ha de seguir la normativa de desarrollo en la configuración del sistema tributario, ya que afirma la necesidad de establecer un complejo impositivo basado en los principios de igualdad y progresividad, sin que en ningún momento la generación del hecho imponible y la consecuente imposición revista carácter confiscatorio para los contribuyentes.

² RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. “La Constitución fiscal de España”, Centro de estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2015, (página 173)

³ En otras palabras, MARTÍN DELGADO, JOSÉ M. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, Hacienda Pública española, núm. 60, 1979

Es de este modo como la Constitución establece las bases para la consecución de lo que en la doctrina y jurisprudencia se reconoce como justicia tributaria, entendida como aquella imposición dineraria a los contribuyentes proporcional y acorde a los contextos y características propias de los mismos; esto es, la Carta Magna tiene por objetivo la persecución de un sistema tributario que tenga en cuenta la verdadera capacidad económica que tiene la persona, física o jurídica, que realiza el hecho imponible marcado en la normativa de desarrollo, siendo la vía para obtener tal objetivo buscar el equilibrio entre el volumen de generación o aplicación de la riqueza y las circunstancias en las cuales se genera la obligación contributiva.

De tal modo, afirmamos que los principios constitucionales expuestos, así como demás preceptos que mantienen vinculación intrínseca con el sistema impositivo (*vid.* artículos 9.3, 131.1 o 138.1 Constitución Española), han de ser considerados como partes conformadoras y elementales de la justicia tributaria, manteniendo entre sí una interrelación constante, así como también ha de remarcarse el carácter vinculante de los mismos, descartándose de plano un valor meramente orientativo o indicativo. Al respecto de este último inciso, conviene traer a colación un pasaje de la STC 16/1982, de 28 de abril, por cuanto afirma lo siguiente acerca del texto normativo constitucional:

Conviene no olvidar nunca que la Constitución, lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, están sujetos a ella (arts. 9.1 y 117.1 de la C. E.)⁴

B. Los principios constitucionales de capacidad económica, igualdad y progresividad

1. La capacidad económica

Conviene en este punto hacer un breve análisis relacionado de estos tres principios que nuestra Constitución recoge al respecto del sistema tributario, comenzando por el que para la mayor parte de la doctrina es el fundamental en la consecución del Estado de bienestar: capacidad económica.

Y hemos de partir de la base de que la capacidad económica de un contribuyente no está integrada únicamente por la generación objetiva y real de rendimientos gravables por el sistema tributario, sino que es será fundamental atender al contexto en el cual se lleva a cabo tal hecho imponible en la medida en que el mismo puede presentar particularidades que de una manera directa o indirecta generen una merma en su situación

⁴ STC 16/1982, de 28 de abril. (BOE núm. 118, de 18 de mayo de 1982)

financiera. Lo que con esto quiero decir es que, sin duda, la renta objetiva generada no debe ser el único baremo de medida que el legislador ha de tener en cuenta en la configuración del ordenamiento jurídico tributario y las diferentes contribuciones por éste establecidas, ya que, de no ser así, la ordenación normativa impositiva podría derivar, por ejemplo, en la imposición de idénticas contribuciones al erario público a dos sujetos con igual generación del hecho imponible pero con circunstancias diferentes, por ejemplo personales o familiares, que podrían de lleno influir en su verdadera situación financiera; de este modo, se rompería el perseguido fin de justicia tributaria mediante una imposición económica no equitativa.⁵

Sin entrar en este momento en profundas disquisiciones técnicas y doctrinales acerca de la esencia y naturaleza del principio de capacidad económica en el sistema tributario español, es de nuestro interés remarcar las manifestaciones que el mismo puede adoptar, ya que, cuando abarquemos el estudio y análisis sustantivo de las materias propias de este Trabajo de investigación, será importante apreciar la intensidad de las mismas para delimitar con mayor precisión el volumen cualitativo y cuantitativo de las obligaciones tributarias de los contribuyentes por el IRPF atendiendo al hecho familiar que a éstos rodee.

Así, podemos afirmar la concurrencia de una dualidad de significados elementales del principio de capacidad económica. Por un lado, ha de aseverarse que la capacidad económica de los sujetos es el presupuesto de hecho y el fundamento por el cual se deriva la propia obligación constitucional de contribuir al erario público. Es del todo necesario que las imposiciones dinerarias practicadas a los contribuyentes tengan siempre por base la revelación de capacidad económica del mismo, ya que, de no ser así, estaríamos hablando de un sistema impositivo viciado por un carácter confiscatorio y, por ende, intercediendo en el derecho de los ciudadanos a tener y proteger un patrimonio propio⁶. Idea la aquí expuesta que expresa el Tribunal Constitucional de este modo en su STC 27/1981, de 20 de julio:

*Capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.*⁷

En sede aún del primer significado que adopta el principio de capacidad económica, precisamente corresponde indicar que ésta pueda revelarse de múltiples formas en la vida diaria de los contribuyentes, esto es, las imposiciones tributarias surgen y resultan exigibles en la medida en que se realiza el hecho imponible que, como es

⁵ En otras palabras, CALDERÓN CORREDOR, Z. “Principios impositivos de justicia y eficiencia: fundamentos, conflicto y proyección, un enfoque transdisciplinar”, DYKINSON, S.L, Madrid, pags 109-110

⁶ En otras palabras, RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. “La Constitución fiscal de España”, Centro de estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2015, (página 176)

⁷ STC 27/1981, de 20 de julio. (BOE núm. 193, de 13 de agosto de 1981)

lógico, no tiene siempre que tener la misma base o razón de ser. Así, podemos afirmar la existencia de un amplio espectro de posibles hechos imposables que hoy día se encuentran regulado en nuestro ordenamiento tributario y que derivan en una obligación contributiva. En palabras del Tribunal Constitucional en su STC 233/1999, de 16 de diciembre:

En primer lugar, es palmario que no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta. Al contrario, el art. 31.1 C.E. vincula la contribución a las cargas públicas a la capacidad económica de los sujetos, capacidad económica que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, "tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra" (SSTC 27/1981, fundamento jurídico 150/1990, fundamento jurídico 9º; y 221/1992, fundamento jurídico 4º); y no hay duda de que la propiedad de un bien inmueble constituye un índice de riqueza susceptible, como tal, de imposición⁸

Por otro lado, importa preocuparse de la segunda manifestación que adopta el principio de capacidad económica en el sistema impositivo, ya que podemos decir que la capacidad económica *"es la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según o de acuerdo con la capacidad económica que se tiene"*⁹. Así, la capacidad económica habrá de ser usada como la principal medida por las Autoridades tributarias al respecto de la exigencia de las contribuciones dinerarias que derivan de la normativa generada a través del poder legislativo, el cual deberá siempre tener en cuenta no solo ya la riqueza material y objetiva en sentido estricto sino las condiciones, pormenores y particularidades por las que el contribuyente atraviesa durante el periodo impositivo en que se genera el hecho imponible. De esta manera, podemos afirmar que gran parte del estudio que aquí se realizará tendrá por objetivo apreciar la relación existente entre la generación de riqueza, gravable por el IRPF en todas sus modalidades, y el hecho familiar; es decir, cómo afecta cuantitativamente en la práctica las cargas familiares a la cuota a ingresar por los obligados tributarios al erario público.

2. La igualdad en materia tributaria

Expuesta una rápida relación del principio de capacidad económica, conviene pasar al análisis del propio principio de igualdad, del cual interesa traer a colación su precepto constitucional básico (artículo 14 Constitución Española) aunque tenga espacio y lugar propio en el precepto configurador del sistema tributario que venimos analizando (artículo 31 CE). Así, el artículo 14 Constitución Española dispone que:

⁸ STC 233/1999, de 26 de diciembre. v (BOE núm. 17, de 20 de enero de 2000)

⁹ RODRÍGUEZ BEREJO, Á. "La Constitución fiscal de España", Centro de estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2015, (página 176)

*Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.*¹⁰

Conviene hacer una previa aclaración relevante con respecto a la interpretación de este artículo 14, y es que, a mi modo de ver, lo que el legislador busca con el mismo no es presentar la igualdad como un derecho formal y estricto, sino que lo que precisamente se persigue es atender tanto a los diferentes contextos socioeconómicos -y los colectivos desfavorecidos que de los mismos pueden derivarse- como a las variadas particularidades que las personas, individualmente consideradas, pueden presentar. Al respecto de lo expuesto, interesa siempre acudir al parecer de PÉREZ ROYO:

*Lo que la igualdad constitucional afirma es que los individuos son diferentes y lo que persigue es posibilitar primero que las diferencias personales expresen como diferencias jurídicas y garantizar después el ejercicio del derecho a tales diferencias. La razón de ser de la igualdad constitucional es el derecho a la diferencia no que todos los individuos sean iguales, sino que cada uno tenga derecho a ser diferente (...) Justamente por eso, la igualdad ni es ni puede ser un derecho el derecho a la igualdad sería contradictorio con la condición individual del ser humano. (...) La igualdad no puede ser configurada como derecho porque repugna a la condición individual del ser humano. El derecho a la igualdad sería la cancelación de la individualidad del ser humano y supondría, en consecuencia, la negación de todos los demás derechos*¹¹

Por tanto, lo que el constituyente de 1978 quería transmitirnos con este precepto es que los ciudadanos tienen derecho a ser diferentes unos de otros, entre otras razones, por la propia naturaleza del ser humano, siendo deber del Estado procurar, en la medida de lo razonablemente posible, velar por la salvaguardia de tales diferencias. Es por este motivo por lo que considero que el artículo 14 y el artículo 31.1 de nuestra Constitución no divergen en su objetivo perseguido; el primero de un modo general, y el segundo en un campo mucho más concreto, buscan que, en este caso, las singularidades y coyunturas del contribuyente sean apreciadas, valoradas y tenidas en cuenta por las Autoridades tributarias a fin de que su contribución pública sea lo más ajustada al concepto de justicia tributaria. De este modo, creo que es importante superar posturas de nuestro Tribunal Constitucional [STC 53/1993, STC 54/1993, STC 183/1997] que únicamente hacen referencia al artículo 14 como una igualdad en sentido negativo, esto es, como la interdicción de discriminaciones arbitrarias, e incluir en las mismas ese cariz positivo que con tanta claridad se aprecia del propio artículo 31¹²

¹⁰ Artículo 14 Constitución Española 1978

¹¹ PÉREZ ROYO, J. “Curso de Derecho constitucional (Decimoquinta edición)”, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y sociales, 2016, pág. 214

¹² GOROSPE OVIEDO, J.I y HERRENA MOLINA, P.M “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español” en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala”, Dykinson, Madrid, 2007

Conectadas así la igualdad del artículo 14 y la igualdad tributaria, a modo de síntesis de la argumentación expuesta, cabe afirmar la importancia de la “*discriminación positiva*”, esto es, generar un trato impositivo formalmente desigual atendiendo al entorno y coyunturas que rodean a un individuo en concreto será clave en la consecución del sistema tributario perseguido por nuestro constituyente. En palabras de CALDERÓN CORREDOR, “*cabe la posibilidad de otorgar fiscalmente un tratamiento igual o desigual por motivos distintos a la capacidad contributiva siempre que el criterio decisivo de esa igualdad o desigualdad constituya un principio amparado por el ordenamiento (concesión de beneficios fiscales a sectores económicos, tipos de inversiones, o grupos de contribuyentes, motivados por un objetivo de política económica, social o de interés general)*”¹³. Argumentación jurídica que forma doctrina de nuestro Tribunal Constitucional [vid. STC 27/1981, de 20 de julio; STC 8/1986, de 14 de enero] y de la cual interesa traer a colación un pasaje de la STC 76/1990, de 26 de abril de 1990 por cuanto ilustra de manera clara la idea que desde que aquí se quiere transmitir al respecto del fondo de nuestro estudio:

Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue:

a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;

*b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; (...)*¹⁴

Así las cosas, e iniciando el tratamiento del objeto de nuestro trabajo, el legislador tiene plenas facultades para generar normativa que atienda a las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes por el IRPF siempre y cuando los criterios a través de los cuales determina una tributación diferente a sujetos con idéntica generación objetiva y cuantitativa de rendimientos tengan un fundamento y base sólido, esto es, que reúnan la sustancia suficiente para que deban ser tenidos en cuenta por el legislador a fin de proteger el Estado del bienestar constitucionalmente establecido. Además, y como así expresa el Tribunal Constitucional, “*el principio de igualdad, no sólo exige que la*

¹³ CALDERÓN CORREDOR, Z. “Principios impositivos de justicia y eficiencia: fundamentos, conflicto y proyección, un enfoque transdisciplinar”, DYKINSON, S.L, Madrid, pags 104

¹⁴ STC 76/1990, de 26 de abril de 1990. RTC v 1990\76

diferencia de trato resulte objetivamente justificada, sino también que supere un juicio de proporcionalidad en sede constitucional sobre la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida”¹⁵

El poder legislativo tendrá la obligación de generar las herramientas y técnicas normativas oportunas cuyo efecto principal y único sea establecer medidas de salvaguardia de los contribuyentes por el IRPF que se encuentren en según qué situaciones concretas en su ámbito familiar, teniendo en cuenta siempre en todo momento el contexto socioeconómico y la adecuación de la medida al mismo a fin de que los efectos colaterales perjudiciales que éstas técnicas puedan generar en el colectivo sean de menor calado que los beneficios que aporta a los contribuyentes afectados.

3. *La progresividad.*

Finalmente, en relación con estos tres principios vertebrales del sistema impositivo nacional, es vital hacer una breve referencia al principio de progresividad por cuanto debe ser considerado como una base fundamental en la consecución de una justicia tributaria verdadera. Sustancialmente, y entrando en materia de IRPF, podemos afirmar que el principio de progresividad, en detrimento de la proporcionalidad, es el que con mayor y mejor medida se ajusta al carácter personal y subjetivo perseguido en este impuesto; se entiende como una pieza clave y de concreción del principio de igualdad antes mencionado¹⁶ en tanto en cuanto se hace necesario que para la consecución de una igualdad que atienda a aspectos de índole subjetiva (como son las cargas familiares en el IRPF) al respecto del volumen cuantitativo a aportar, sean los contribuyentes que más riqueza generen y que menos situaciones de merma de la capacidad económica estén pasando los que tengan mayor obligación tributaria en términos numéricos. Así, el principio de progresividad se convierte en profundamente indispensable en la consecución del fin marcado de una justicia tributaria; en palabras del Tribunal Constitucional, en su STC 27/1981, de 20 de julio:

Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- (...) una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio.

¹⁵ STC 40/2022, de 21 de marzo 2022. JUR 2022\107682

¹⁶ En otras palabras, CALDERÓN CORREDOR, Z. “Principios impositivos de justicia ...”, DYKINSON, S.L, Madrid, pág. 117

*Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta*¹⁷

Es importante también mencionar que nuestra Constitución española de 1978 es la primera, tanto en el panorama nacional, en relación con nuestros anteriores textos fundamentales, como en el ámbito europeo, que incluye de manera taxativa la obligación de que el orden tributario en su conjunto se sirva de un sistema de progresividad que permita alcanzar el objetivo expuesto en el párrafo inmediatamente anterior¹⁸, mas es relevante también dejar claro aquí que la misión que pretende el constituyente no es, ni mucho menos, imposibilitar la inclusión de tributos que no se rijan con base a un sistema progresivo, sino que ha de valorarse tal principio tributario como un método de mejora u optimización del sistema, permitiéndose tanto un cumplimiento del mismo en diferentes grados o medidas como la inclusión de tributos que no se cuantifiquen progresivamente o criterios proporcionales dentro de impuestos progresivos. En palabras del Tribunal Constitucional en su STC 19/2012, de 15 de febrero:

*(...) la progresividad no es exigible de cada tributo en particular, sino del sistema tributario en su conjunto (...), lo que no impide que en un sistema tributario, no sólo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, sino que incluso dentro de los tributos progresivos, algunos aspectos del mismo puedan determinarse de forma proporcional, eso sí, siempre que con ello no se vea afectada ni la progresividad ni la justicia del conjunto del sistema*¹⁹

En relación con el fondo de nuestra investigación, la idea expuesta en la Sentencia anterior, esto es, la posibilidad de incluir aspectos que no tengan carácter progresivo dentro de un tributo que sí tenga tal condición, se muestra como de profunda relevancia al respecto de uno de los puntos nucleares del presente Trabajo: la tributación conjunta en el IRPF. Como veremos con especial detenimiento en diferentes puntos de este texto, podemos afirmar desde ya el carácter inmutable de las reducciones de la base imponible de los contribuyentes por el IRPF que deciden realizar conjuntamente la declaración del impuesto, siendo precisamente tal tributo la bandera y seña principal en la cual se sustenta el principio de progresividad; esto es, siendo el IRPF un tributo que tanto por su propia naturaleza personal y general como por su estructura y condicionamientos técnico-económicos es del que más interesa la aproximación al principio de progresividad en aras de alcanzar “*los objetivos de redistribución de la renta (artículo 131.1 Constitución Española) y de solidaridad (artículo 138.1 Constitución Española)*”²⁰, es precisamente el que incluye una figura tributaria como la tributación conjunta la cual atiende a pocos criterios (condición de matrimonio sin separación legal y descendencia), e,

¹⁷ STC 27/1981, de 20 de julio. (BOE núm. 193, de 13 de agosto de 1981)

¹⁸ *ibídem*.

¹⁹ STC 19/2012, de 15 de febrero. (BOE núm. 61, de 12 de marzo de 2012)

²⁰ CALDERÓN CORREDOR, Z. “Principios impositivos de justicia y eficiencia: ...”, DYKINSON, S.L, Madrid, pags 104

indudablemente, no concluyentes, para la determinación del importe de la reducción a efectuar.

Sin duda, la progresividad tributaria se acerca mucho más a verdadera capacidad económica que pueda tener el contribuyente. Con esta figura se manifiesta una clara ruptura de la optimización progresiva tributaria pretendida por el constituyente, entre otras razones, porque su propia regulación deriva, precisamente, en un desafortunado efecto regresivo en la determinación de la reducción a practicar en la medida en que, como veremos con mayor detenimiento en el apartado V de esta investigación, será el contribuyente del que jurídica y éticamente haya de exigírsele mayor contribución (esto es, el que tenga el tipo marginal más alto de la escala), el que, paradójicamente, tenga mayor ahorro a efectos tributarios con la aplicación de esta técnicas de acumulación de rentas. Efecto regresivo este que, sin embargo, no se da en la institución del mínimo personal y familiar, el cual, de manera acertada, genera el mismo incentivo fiscal a contribuyentes con tipos marginales diferentes; esto es, la reducción en la cuota íntegra por razón de, por ejemplo, discapacidad, será siempre la misma debido a que tal circunstancia personal, junto con el resto, serán valoradas con independencia de las bases liquidables en las escalas progresivas reguladas al efecto.

IV. EL HECHO FAMILIAR EN EL IRPF: CUESTIONES GENERALES E HISTORIA NORMATIVA

A. El concepto de familia y la interpretación dinámica o evolutiva

Una vez sentadas las bases en las cuales se sustenta nuestro sistema tributario nacional, conviene comenzar con el estudio propio de las materias que en el presente trabajo se desarrollan. Como hemos venido ya vaticinando e introduciendo en lo que llevamos de Trabajo, la presente investigación tiene por objeto establecer el vínculo verdadero de conexión y eficacia que hoy día mantiene la regulación positiva del hecho familiar en el IRPF y el objetivo normativo que perseguía el constituyente de 1978; es decir, valorar las posibles modificaciones, o derogaciones definitivas, de elementos incluidos en una normativa de desarrollo tributaria que, debido a la inevitable e imparable evolución socioeconómica de nuestra realidad, pueden no tener el efecto o conseguir el fin que inicialmente se propuso para ellas, llegando, incluso, a causar daños colaterales de gran calado e importancia.

Expuesto lo anterior, aunque resulta más que evidente y obvio desde cualquier punto de vista, no hemos de dejar de remarcar la importancia que la familia tiene a lo largo de la vida de un ser humano. Podemos afirmar el consenso unánime que existe en cualquier rama del conocimiento al respecto de la trascendencia y relevancia que tienen las relaciones familiares, de las cuales se derivan consecuencias que afectan de plano en el día a día del ser humano. Al respecto de esta cuestión, es vital hacer reseña al artículo

39.1 Constitución Española, por cuanto establece del siguiente modo una base sólida y vinculante para con el poder tripartito sobre el papel que juega la familia:

*Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia*²¹

Es decir, desde la norma suprema del ordenamiento jurídico español se establece ese deber vinculante de proteger, en todos los aspectos y ámbitos posibles, el hecho familiar con base a la significación que el mismo tiene, como decimos, tanto en la vida individual del ser humano, como en el ámbito estrictamente social y colectivo; es sin duda este precepto una de las esencias y elementos fundamentales en la generación del auténtico Estado del bienestar que desde la Constitución se propugna.

Mas en este punto cabe preguntarse sobre un extremo que se presenta como indispensable a la hora de afrontar este trabajo, y es qué debemos entender por familia; ¿cuál es la delimitación normativa que hemos de seguir de la institución familiar al respecto de proceder a la generación y aplicación de las debidas protecciones que desde el texto constitucional se nos exige? Y, lo que para nosotros es más importante, ¿cuáles son los requisitos y características propias que ha de tener un grupo interrelacionado de personas para ser considerado una familia y que, por ende, tengan accesos a las protecciones y salvaguardas tributarias que el ordenamiento jurídico-fiscal les otorga? Sin duda, es una cuestión que a día de hoy no resulta pacífica en la medida en que no existe consenso entre la normativa y jurisprudencia interna y la propia en el aspecto comunitario e internacional.

Tratando sucintamente esta cuestión, conviene traer a colación una importante Sentencia del Tribunal Constitucional al respecto de los modelos de familia y su consecuente y debida protección por los poderes públicos; en la STC 198/2012 se viene a analizar el Recurso de inconstitucionalidad 6864-2005 interpuesto por Diputados del Grupo Popular del Congreso en relación con la Ley 13/2005, de 1 de julio, por la que modifica el Código Civil en materia de derecho a contraer matrimonio, sentando jurisprudencia al respecto de un nuevo modelo de matrimonio, el contraído por personas de mismo sexo u homosexual, y, por ende de familia, con todos los efectos normativos que ello deriva. Pasamos a valorar un extracto de la misma y la importancia de su mensaje:

Lo máximo que podría derivarse de la interpretación sistemática de este precepto sería que no existe un derecho constitucional al establecimiento del matrimonio homosexual. Pero ello no impide, se recuerda una vez más, que del art. 32 CE se derive que el modelo constitucional en relación con el mismo es el facultativo, es decir, aquél en el que el legislador tiene un amplio margen de maniobra para reconocer las uniones de personas del mismo sexo (...) Las alegaciones de esta parte relativas a la interpretación evolutiva del art. 32 CE

²¹ Artículo 39.1 Constitución Española

ocupan un apartado autónomo. Como planteamiento general, se señala que la aproximación histórica no es la adecuada para abordar los derechos de las parejas del mismo sexo, puesto que en la historia está el origen de la discriminación hoy proscrita. Además, se recuerda que el Tribunal Constitucional tiene declarado que el histórico no es el criterio relevante para definir el contenido de las garantías institucionales. Su contenido va redefiniéndose con la evolución de la conciencia social, y si ello no fuese así las Constituciones estarían condenadas a ir pereciendo en un proceso de alejamiento de la realidad que deben disciplinar (...) Hoy cabe afirmar con rotundidad, concluye el Abogado del Estado, que la conciencia social del momento en España permite integrar con naturalidad la homosexualidad en la institución matrimonial²²

Indudablemente, la Sentencia que venimos analizando resulta del todo imprescindible al respecto del fondo del asunto que en este Trabajo se desarrolla, ya que el Tribunal Constitucional asevera con plena rotundidad la necesidad jurídica que existe de atender a la evolución de la sociedad y a los nuevos modelos de relación interpersonal que en ella se generan; la interpretación dinámica o evolutiva, a nuestro interés en el ámbito tributario, será el único *modus operandi* que, de facto, nos permita alcanzar el concepto de justicia tributaria que tantas veces hemos repetido en esta fase iniciática de nuestra investigación en la medida en que evitaremos las grietas y contradicciones que hoy día existen, apunta GARCÍA BERRO, entre la normativa tributaria y la propugna constitucional²³.

Es por ello por lo que hay que alejarse de criterios y presunciones dogmáticas, ligadas sin duda a conceptos históricos y religiosos, y centrarse en un análisis profundo de las transformaciones y cambios que en nuestra sociedad van produciéndose, siendo ésta la única vía para, en sede tributaria y en cualquier otra, no discriminar y defender la protección igualitaria de todos los contribuyentes. Así lo afirma CASANA MERINO, y así lo suscribe un servidor, en relación con su estudio sobre el concepto de familia acuñado por la jurisprudencia comunitaria, la cual afirma, con base en el artículo 8 Convenio Europeo de los Derechos Humanos, que, si bien las relaciones familiares suelen estar basadas en ligámenes de parentesco, hay que atender a las potenciales situaciones de hecho que se deriven de los vínculos entre las personas, debiendo también ser

²² STC 198/2012, de 6 de noviembre de 2012. Recurso de inconstitucionalidad 6864-2005. Interpuesto por más cincuenta Diputados del Grupo Popular del Congreso en relación con la Ley 13/2005, de 1 de julio, por la que modifica el Código civil en materia de derecho a contraer matrimonio. Garantía institucional del matrimonio y protección de la familia: constitucionalidad de la regulación legal del matrimonio entre personas del mismo sexo. Votos particulares

²³ GARCÍA BERRO, F.: “Prólogo” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) “Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario”, Aranzadi Thomson Reuters, 2020

considerada como institución familiar aquella que se derive de contextos de convivencia continuada, incluso en situaciones sin pleno reconocimiento jurídico como es la *kafala*²⁴.

Remarcando, aún mas si cabe, la idea que aquí se expresa, merece mi desaprobación las diferentes tendencias jurisprudenciales de favorecimiento de la unión matrimonial frente a otro tipo de convivencias grupales, ya sean de derecho (como pueden ser las parejas de hecho registralmente formalizadas) o de facto. Es decir, se ha permitido, tanto en el ámbito tributario como en cualquier otro, medidas e incentivos en los que se aprecia un favoritismo en la protección de las familias matrimoniales, perpetuando así un beneficio a una institución que, sin perjuicio de las modificaciones que ha sufrido a lo largo de su historia y, en especial, durante el siglo XXI, sin duda alguna resulta antijurídico por cuanto discrimina a otras formas de convivencia. En palabras de Tribunal Constitucional, podemos apreciar el siguiente extracto de la STC 184/1990, de 15 de noviembre:

*Por ello no serán necesariamente incompatibles con el art. 39.1 de la Constitución aquellas medidas de los poderes públicos que otorguen un trato distinto y más favorable a la unidad familiar basada en el matrimonio que a otras unidades convivenciales, ni aquellas otras medidas que faciliten o favorezcan el ejercicio del derecho constitucional a contraer matrimonio (art. 32.1 de la Constitución), siempre, claro es, que con ello no se coarte ni se dificulte irrazonablemente al hombre y la mujer que decidan convivir more uxorio*²⁵

Sin perjuicio de que existan Sentencias posteriores de nuestro Tribunal Constitucional [SSTC 222/1992 y 116/1999] en las que se afirma que *nuestra Constitución no ha identificado la familia a la que manda proteger con la que tiene su origen en el matrimonio*²⁶, y se aprecie, por tanto, una *atención (...) de la realidad efectiva de los modos de convivencia que en la sociedad se expresen*²⁷, a mi modo de ver, al menos en el ámbito tributario que venimos estudiando, quizás el único beneficio que puede tener la institución matrimonial es un acceso más temprano a los incentivos fiscales establecidos para la familia por cuanto de derecho se reconoce la situación de interrelación personal en convivencia, con la consecuente generación de cargas y deberes que han de ser atendidos por el poder legislativo. La idea que con esto quiero transmitir es que el contexto de menoscabo y dificultad económica generado por las cargas familiares producidas en una relación de cohabitación se da tanto en la clásica sede matrimonial como en una convivencia *more uxorio*, siendo, a mi modo de ver, deber del legislador atender a tales necesidades con independencia de la existencia de un vínculo

²⁴ CASANA MERINO, F. “El concepto de Familia en la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional y su aplicación a las deducciones por familia numerosa y por familiar discapacitado”, Quincena Fiscal núm. 1-2, 2020

²⁵ STC 184/1990, de 15 de noviembre. RTC 1990\184

²⁶ STC 222/1992, de 11 de diciembre (BOE núm. 16, de 19 de urtarrila de 1993)

²⁷ *ídem*.

matrimonial válido, el cual puede no llegar a darse por parte de los contribuyentes por propias convicciones o creencias personales al respecto de tal figura.

Es por ello por lo que entiendo que procede, llegado el caso, la atención a tales modelos de familia que descartan el modelo matrimonial tradicional; por ejemplo, una medida que podría haber sido tomada por el poder legislativo es, en sede de tributación conjunta, figura de la que posteriormente hablaremos largo y tendido acerca de su procedencia o no en nuestro contexto actual, haber permitido tanto el acceso a parejas de hecho, que, recordemos, es una institución de derecho por cuanto existen, incluso, Registro de las mismas, como a parejas que, descartando incluso tal figura, lleven conviviendo X número de años y sean capaces de probar fehacientemente, por cualquier medio válido en Derecho, tal extremo.

Al respecto de la cuestión planteada, conviene hacer remisión a la más que reciente STC 40/2022, de 21 de marzo, que resuelve Recurso de amparo núm. 2524-2020 sobre liquidación autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) en la medida en que aproxima otros modelos de familia, como son las mencionadas uniones de hecho, a la regulación jurídico-tributaria; atiende a la realidad social existente en nuestra actualidad y considera que el legislador debe tenerla en cuenta en aras de impedir una vulneración del principio de igualdad del artículo 14 Constitución Española que supondría dar tratamiento divergente a situaciones y contextos de facto idénticos o de muy remarcable similitud. En palabras del propio Tribunal Constitucional:

Se refiere no solo a la noción misma de “unión de hecho” como realidad social que puede ser objeto de tratamiento y consideración jurídica por el legislador, sino que la reflexión ha de extenderse a la finalidad de la norma autonómica que, a efectos fiscales, prevé su equiparación con la unión matrimonial (...). No obstante, hemos admitido también en la citada STC 93/2013 que la unión de hecho, en cuanto realidad socialmente relevante que es, puede ser objeto de tratamiento y consideración por el legislador, lo que supone -en la mayor parte de los casos- que, respetando la libertad de decisión que la caracteriza, su reconocimiento jurídico quede supeditado al cumplimiento de ciertas condiciones materiales y formales, como legítimamente se exige para reconocer el derecho a determinadas prestaciones sociales²⁸

De esta forma, y a modo de síntesis de la idea desarrollada en los párrafos anteriores, es de vital importancia afirmar el deber que en el poder tripartito estatal, en especial del poder legislativo, reside de atender en todo momento la evolución y contexto socioeconómico del país en que ejercen sus potestades de carácter público, a fin, como decimos, de que la producción normativa se acompace, en la medida de lo posible, a tales cambios y transformaciones colectivas de gran calado y extraordinaria importancia con objeto de que todos y cada uno de los conciudadanos se sientan protegidos y velados por

²⁸ STC 40/2022, de 21 de marzo de 2022. JUR 2022\107682.

el Estado. Y, sin duda alguna, dada la configuración de nuestro país, es también importante, como indica SANZ GÓMEZ, el papel que juegan las Comunidades Autónomas en esta misión de adaptación normativa a la realidad social, ya que las mismas gozan de las correspondientes competencias tributarias (*vid.* artículos 4 a 16 Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas) que en mucho pueden ayudar a la consecución de este objetivo²⁹, sin perjuicio de indicar que la figura que mayor protagonismo puede adoptar y que mayor trascendencia puede tener su actuación sea la estatal.

B. El IRPF: referente principal de defensa de las circunstancias personales y familiares.

Habiendo ya determinado el concepto de familia y cómo ha éste de evolucionar, hemos de iniciar el estudio de fondo de nuestra materia debiendo afirmar que es el IRPF, principalmente y junto con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), el bastión más importante en la lucha por la defensa de una debida y válida atención al hecho familiar de los contribuyentes al erario público. Todo ello lo habilita tanto la propia configuración y características técnicas del impuesto (se trata de un tributo que se presenta como directo, personal y subjetivo) como el carácter tan generalizado que éste tiene en el sistema impositivo desde su inclusión en España con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre. Se trata de un tributo que se aplica a la gran mayoría de la población española (datos de Hacienda nos indican que en 2021 se realizaron 21.626.000 declaraciones del impuesto, lo que supone un incremento del 3,1% con respecto al año pasado³⁰) ya que se encarga de gravar rentas muy básicas y comunes en la vida de cualquier ser humano como son los rendimientos del trabajo, del capital inmobiliario, o las ganancias patrimoniales,

Es el primer impuesto que, a diferencia de los tributos de naturaleza real, pasaba a tener en consideración el aspecto más personal de los contribuyentes; analizaba y tenía en cuenta las diferentes circunstancias personales por las que éste atravesaba y que de facto afectaban y mermaban su capacidad económica, indicador y principio fundamental, pero no definitivo, en la determinación del volumen cuantitativo de la aportación debida al erario público por parte del obligado tributario. En palabras de ÁLAMO CERRILLO:

Por ello, las familias contribuyen al sostenimiento del gasto público con el pago del IRPF, y lo hacen teniendo en cuenta las características de su propia familia, ya que se trata de un impuesto de carácter subjetivo. Es decir, cada familia contribuirá al erario público atendiendo a su capacidad económica, como

²⁹ SANZ GÓMEZ, R “Los conceptos de unidad familiar en el Derecho tributario: análisis funcional y propuestas de reforma” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) “Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario”, Aranzadi Thomson Reuters, 2020

³⁰ “La Agencia tributaria devuelto 7.400 millones de euros a 11,3 millones de contribuyentes al cierre de la campaña”, <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2021/020721-agenciatributaria.aspx>

nos indica la Constitución, y en función de las características individuales de cada miembro de la familia –edad, existencia o no de minusvalía,...–. ³¹

De esta manera, y habiendo sentado esta importante previsión y orientación subjetiva del IRPF en relación con el hecho familiar, procedemos a analizar la Ley originaria del impuesto, la ya mencionada Ley 44/1978, a fin de valorar cómo fue el tratamiento originario del aspecto familiar en la introducción de este impuesto directo y personal en el esquema tributario nacional de la época, así como también valoraremos modificaciones legislativas e importantes Sentencias que derivaron en una continua transformación sustancial del tenor literal y objetivo primario que persiguió el legislador de finales del siglo XX.

1. La primera delimitación normativa del IRPF: sujeto pasivo y tributación conjunta obligatoria.

Debemos comenzar, como decimos, por la redacción normativa de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, la cual nos presenta este impuesto directo en su primer artículo del siguiente modo:

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter directo y naturaleza personal, que grava la renta de los sujetos pasivos en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares que concurren en éstos.

Dos. Constituye la renta del sujeto pasivo la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley.

Tres. Las circunstancias personales y familiares previstas en la presente Ley graduarán la cuota del impuesto, en cada caso, mediante deducciones en la misma

Sin lugar a dudas, la redacción normativa del legislador del IRPF de la época nos presenta un impuesto que como sujeto pasivo tiene a la persona física; mas es importante señalar de esta afirmación que, como así hacen GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO y LÓPEZ LOPEZ, la idea inicial del legislador fue la determinación de la unidad familiar como sujeto pasivo del impuesto, descartándose tal técnica normativa en sede de tramitación parlamentaria ya que durante la misma se indicó la carencia de personalidad jurídica de tal figura y, por tanto, su inhabilidad para ostentar derechos y obligaciones³².

³¹ ÁLAMO CERRILLO, R. “Familia e IRPF”, Revista Quincena Fiscal núm. 21/2016, Estudios Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

³² GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M y LÓPEZ LÓPEZ, M^a T., “El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar”, Anuario Jurídico y Económico Escorialense, XLVI (2013) 363-398

Pero, como decimos, es importante señalar este intento del poder legislativo al respecto de esta cuestión ya que, aunque no diese la consideración de sujeto pasivo a la unidad familiar, si estableció la tributación conjunta obligatoria de aquellas personas físicas que fueran parte integrante de una determinada unidad familiar; esto es, delimitó la figura familiar como el ente que, en su conjunto, determina la verdadera capacidad económica del contribuyente, y, por tanto, una mejor y más leal cuantificación de la obligación contributiva para con el Estado del bienestar constitucionalmente propugnado. El texto normativo recogía de este modo la obligación contributiva conjunta de la que venimos hablando en su artículo 34.3:

*Cuando en la unidad familiar estén ambos cónyuges, los dos estarán obligados a suscribir la declaración única, salvo incapacidad de alguno de ellos, sin perjuicio de la aplicación de los artículos cuarenta y tres y cuarenta y cuatro de la Ley General Tributaria. La declaración debe ser suscrita por cada cónyuge por la parte de renta propia y por las circunstancias que le afecten individualmente y por ambos cónyuges por la parte de renta y por las circunstancias que les sean comunes (...)*³³

Al respecto de esta cuestión es sin duda remarcable la ausencia de Exposición de Motivos en esta norma inicial, ya no solo para argumentar sobre la cuestión de marcada trascendencia práctica que venimos analizando, sino para detenerse y explicar a la sociedad, aunque sea de forma sucinta, la inclusión en sus vidas de este impuesto cuya importancia y generalidad es más que evidente. Sin embargo, y con respecto al asunto de la tributación conjunta, debemos esperar hasta el Real Decreto-Ley 6/1988, de 29 de diciembre, para encontrar al menos una breve explicación acerca del carácter obligatorio de este modelo de tributación grupal; y es que la citada norma afirma lo siguiente al respecto del IRPF y el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio:

Para ambos impuestos eligió el legislador la unidad familiar como centro de referencia para la integración de rentas y patrimonios por considerar que en ella se manifestaba de forma más precisa, en función de sus economías de escala, la capacidad económica necesaria para poder aplicar un tributo. Al mismo tiempo se facilitaba el cumplimiento de las obligaciones tributarias al posibilitar la presentación de declaraciones únicas a unidades económicas complejas y con regímenes económicos dispares en su regulación interna que, en caso de haber tenido que declarar separadamente, hubieran visto acrecentados sus costes de cumplimiento. La Administración economizaba también en sus costes de gestión

³³ Artículo 34.3 Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF

*al disminuir el número de declaraciones a recibir, tratar informáticamente, archivar y comprobar ulteriormente.*³⁴

Es de este modo, y sin perjuicio de los argumentos de carácter logístico que el Gobierno expresaba, como el legislador viene a sostener que la unidad contribuyente familiar tiene su fundamento en la economía de escala que se genera con la mera convivencia matrimonial, lo cual conllevaba irremediabilmente, según ellos, en un ahorro para los cónyuges y, por ende, en la necesidad de exigir una mayor obligación jurídico-tributaria a los mismos con respecto a los contribuyentes solteros. Pero, sin duda, lo que resulta ilustrador acerca del nivel de atención que el legislador español tuvo en el derecho comparado de la época es el hecho de que no atendió en ningún momento al fracaso de tal institución de tributación conjunta obligatoria en países tan cercanos como Alemania e Italia, Estados cuyos órganos constitucionales determinaron ya en 1957 y 1976, respectivamente, la inconstitucionalidad de tal figura en tanto en cuanto supone, como diría posteriormente el Tribunal Constitucional español en 1989 en una Sentencia que analizaremos brevemente, una plena y absoluta discriminación de los contribuyentes con condición de casados con respecto a los que no tenían tal carácter.

De esta forma, el artículo 5 de esta Ley originaria del IRPF determinaba las cuatro modalidades de unidad familiar en las que el contribuyente del impuesto podía estar integrado, sin que de ningún modo cupiese la posibilidad de pertenecer simultáneamente a dos de ellas³⁵; conviene, pues, hacer referencia a estas cuatro posibilidades familiares que el legislador atendía:

Primera. La integrada por los cónyuges y, si los hubiere, los hijos menores legítimos, legitimados, naturales, reconocidos o adoptados, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

Segunda. En los casos de nulidad, disolución del matrimonio o separación judicial, la formada por el cónyuge y los hijos que, teniendo cualquiera de las condiciones a que se refiere el número anterior, estén confiados a su cuidado.

Tercera. El padre o madre solteros, y los hijos que reúnan los requisitos a que se refieren los dos números anteriores.

*Cuarta. Los hermanos sometidos a tutela.*³⁶

³⁴ Real Decreto-Ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

³⁵ GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M y LÓPEZ LÓPEZ, M^a T., “El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar”, Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XLVI (2013) 363-398

³⁶ Artículo 5 Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF

Llegados a este punto, podemos suscribir lo que con acierto apunta ÁLAMO CERRILLO en su estudio “Familia e IRPF”, por cuanto afirma que *“es por ello, que el principio de progresividad, recogido en la Constitución y aplicado en el IRPF, perjudicaba a aquellas familias civilmente reconocidas frente a aquellas que no estaban legalizadas. Ya que al tener que integrar sus rentas, de forma obligatoria, el tipo impositivo se incrementaba teniendo que contribuir al erario público con una cantidad mayor, que aquellas otras familias, no reconocidas legalmente, que necesariamente tenían que realizar su declaración de la renta de forma individual, no perjudicándoles el principio de progresividad”*³⁷. Ante esta obligatoria acumulación de rentas, la solución que adoptó el legislador de la época, la cual difiere de la actual que en puntos posteriores del Trabajo analizaremos, fue, con base en el artículo 29 del citado texto, la deducción por razón de matrimonio de 8.000 pesetas de la cuota obtenida tras la aplicación a la base imponible de la tarifa progresiva que le correspondiere; deducción de la que cabe decir que, según qué cuantía de la rentas obtuviese el matrimonio, podría resultar de plano irrisoria ante el descalabro financiero que suponía el aspecto progresivo del impuesto ante tal integración obligatoria de los rendimientos.

Incluso en este clima de discriminación manifiesto por razón de matrimonio, el legislador inicia un proceso de reforma del impuesto que finaliza en una Ley 45/1985, de 27 de diciembre, que vuelve a no atender y acceder a la opcionalidad de la tributación conjunta, volviendo a apostar por el modelo de tributación que veníamos teniendo desde la generación originaria del impuesto. No sería hasta la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1.837/1988 y subsiguiente STC 45/1989, de 20 de febrero, cuando España acogería la teoría que antes, como hemos indicado, habían aplicado los máximos órganos jurisdiccionales teutón e ítalo, resolución que a continuación analizaremos sucintamente, así como las siguientes reformas legislativas que operaron al respecto de la tributación conjunta hasta llegar a su discutida regulación actual.

a) STC 45/1989: el punto de inflexión

Como así afirma el propio título del apartado, la STC 45/1989 supone un punto de inflexión en la corta vida constitucional en aquella época, no solo a nivel fiscal, lo cual resulta evidente en la medida en que acaba con una institución de carácter obligatorio que venía perjudicando gravemente a los contribuyentes casados, sino que también podríamos hablar de una medida y avance social de marcado carácter feminista por cuanto uno de los argumentos que nuestro Tribunal Constitucional utiliza para derogar esta obligatoriedad de declaración conjunta es el efecto indirecto perjudicial que tal carácter estaba provocando en la siempre difícil inserción de las mujeres al mercado laboral; aspecto este último en el que nos detendremos al final del presente epígrafe.

³⁷ ÁLAMO CERRILLO, R. “Familia e IRPF”, Revista Quincena Fiscal núm. 21/2016, Estudios Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

Hemos de comenzar, pues, por confirmar la trascendencia de esta Sentencia en la medida en que declaró inconstitucionales y nulos los arts. 7.3, 31.2, 34.3 y 6 de la regulación de la época, así como también el artículo 4.2 y el artículo 24.b). Supone, por tanto, un giro absoluto y de manera forzada de la normativa que teníamos del IRPF hasta la fecha, siendo importante resaltar algunos extractos de la misma a fin de poder apreciar la argumentación del Tribunal Constitucional del momento.

La base de la cual parte el Tribunal Constitucional es corroborar la vulneración de los artículos 14 de la Constitución, fiel garante de la igualdad; 31.1, que afirma la necesidad de un sistema tributario basado en el principio de igualdad y progresividad; y 39.1, como velador de la protección social, económica y jurídica³⁸. Afirma que es profundamente importante la presencia de neutralidad del sistema impositivo español para con las personas que deciden, positiva o negativamente, formar una institución matrimonial, siendo absolutamente imprescindible que tal principio de neutralidad, en relación con el principio de igualdad, exija “*que la sujeción conjunta no incremente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le correspondería a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica, de manera que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que tendrían si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada*”³⁹; prohibición de discriminación que, como hemos ya explicado, no se daba con esta figura obligatoria.

Llegados a este punto, también es remarcable lo expuesto por el Tribunal Constitucional en el extracto que a continuación expongo:

*Como principio opuesto al de sujeción separada, en la sujeción conjunta varios individuos son considerados como integrantes de una «unidad tributaria» o contribuyente, de manera que la obligación tributaria principal de cada uno de ellos se concreta mediante la determinación de una cuota única, correspondiente al conjunto, a la unidad tributaria en cuestión. Como simple instrumento técnico, la sujeción conjunta es, en sí misma, constitucionalmente neutral y, por tanto, constitucionalmente admisible en la medida en la que su utilización legislativa no lesione los derechos constitucionalmente garantizados de los sujetos pasivos del impuesto, que son, naturalmente, los individuos y no el conjunto determinado por el legislador, de manera que existen límites constitucionales que el legislador no puede en ningún caso ignorar al hacer uso de esta figura*⁴⁰

Tal afirmación permite deducir que, como tal, la acumulación e integración de rendimientos por parte de dos personas físicas no supone, en sí misma, una cuestión de la

³⁸ MONTORO CHINER, M.J “Protección de la Familia y Fiscalidad (A propósito de la STC 45/1989, de 20 de febrero)”, Revista Española de Derecho Constitucional, Año 10 Núm. 28. Enero-Abril, 1990

³⁹ STC 45/1989, de 20 de febrero. (BOE núm. 52, de 02 de marzo de 1989)

⁴⁰ Ídem.

que merezca dudar su constitucionalidad en la medida en que no suponga una vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes individualmente considerados. Por tanto, podemos entender que lo que el Tribunal quiere afirmar es que lo que debemos entender verdaderamente inconstitucional es la vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes casados que se ven obligados a asumir un incremento injustificado en su carga tributaria debido tanto a las condiciones de progresividad propias del impuesto como a la inacción en la toma de medidas al respecto por parte del poder legislativo; en ningún momento se niega ni al carácter obligatorio de la tributación conjunta ni a la posibilidad de establecer la opcionalidad de la institución, solución que, finalmente, terminó por ser la adoptada por el poder legislativo nacional⁴¹

Conviene también hacer nuevamente referencia a la vulneración del artículo 14 y 39.1 de la Constitución apoyándonos en la más exquisita argumentación del Tribunal Constitucional, por cuanto refleja claramente la desprotección de la familia y la sobrecarga injustificada al obligarla a asumir ese régimen concreto de tributación cuya carga impositiva era mayor que la que le correspondería a los mismos sujetos individualmente considerados o, incluso, en convivencia de hecho *more uxorio*⁴²

*La violación del art. 39.1 C.E. que el sistema de acumulación de rentas implica, se produce, en primer término y sobre todo, por las mismas razones que obligan a considerar que tal sistema es incompatible con el principio de igualdad. Si la carga tributaria que pesa sobre una persona integrada en una unidad familiar es mayor que la que pesa sobre otro contribuyente con idéntico nivel de renta, pero no integrado en una unidad de este género (...) es evidente que no sólo se lesiona el principio de igualdad, sino que directamente se va en contra del mandato constitucional que ordena la protección de la familia, a la que, al obrar así, no sólo no se protege, sino que directamente se perjudica.*⁴³

En esta fase de este breve análisis de la Sentencia mencionada cuando interesa hacer también alusión al argumento feminista que el Tribunal Constitucional defiende al respecto de la definitiva supresión de la tributación conjunta obligatoria, y es que uno de los efectos indirectos más importantes que supone esta acumulación de rentas, y subsiguiente incremento de la carga tributaria, es el hecho de que la mujer casada, histórico segundo perceptor de renta en la gran mayoría de hogares, vea de pleno mermadas o afectadas sus posibilidades de inserción en el mundo laboral, por cuanto la adhesión de su potencial renta junto a la de su marido en una hipotética declaración única del impuesto podría suponer perjuicios económicos más grandes que los propios beneficios financieros que suponen una nueva renta en el seno de una familia. Implica, a

⁴¹ SIMÓN MATAIX, M.: “La opción por la tributación conjunta en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Impuestos, Ref. D-50, tomo 1 (1999)

⁴² En otras palabras, MONTORO CHINER, M.J “Protección de la Familia y Fiscalidad (A propósito de la STC 45/1989, de 20 de febrero)”, Revista Española de Derecho Constitucional, Año 10 Núm. 28. Enero-Abril, 1990

⁴³ STC 45/1989, de 20 de febrero. (BOE núm. 52, de 02 de marzo de 1989)

juicio del órgano constitucional, un desincentivo fiscal claro en la lucha contra el machismo y sus consecuencias socio-jurídicas el hecho de que el sistema impositivo mantenga una figura obligatoria de estas características, argumentación que, sin duda, es uno de los núcleos principales en los cuales se sustenta este Trabajo en la medida en que, hoy día, es la principal baza para la eliminación de la actual regulación tributación conjunta. Así, hacemos referencia a la argumentación del propio Tribunal en su séptimo fundamento jurídico:

Cualquier norma que incida sobre la vida de la familia debe ser respetuosa con la concepción de ésta que alienta en la Constitución, de la que forma parte la igualdad entre los cónyuges. Esa igualdad se verá seguramente alterada cuando la libertad de elección u oficio de uno de los cónyuges se vea condicionada por las consecuencias económicas que, en razón de la norma tributaria, se seguirán de su elección y, aunque carecemos de estudios sociológicos que claramente lo establezcan, parece poco dudoso que el sistema de acumulación de rentas, en cuanto que incrementa la carga tributaria de la familia, desestimula, por decir lo menos, el trabajo fuera del hogar del posible perceptor de la segunda renta, que es, en la mayor parte de los casos, la esposa.⁴⁴

Por último, es también importante resaltar el apunte que MONTORO CHINER da al respecto a los efectos de la Sentencia que venimos estudiando, y es que la Resolución del Tribunal Constitucional se acoge a la “*doctrina de la prospectividad en el sistema norteamericano, consistente en dar al fallo efectos a partir de este, aun cuando se trata de vicios originarios en las leyes*”⁴⁵; esto es, el Tribunal optó por evitar el natural efecto *ex tunc* de la nulidad, esto es, que tenga eficacia desde el momento en que, en este caso la Ley, se dictó, derivando ello en la invalidez de todos los procedimientos liquidatorios del impuesto que hasta la fecha, y habían pasado cerca de diez años, se habían realizado desde la inclusión del IRPF en el panorama impositivo nacional. Por tanto, la medida de prohibición del carácter obligatorio de la figura se llevaría a cabo tras la Sentencia sin que ésta tuviera efectos retroactivos en ningún caso, fundamentando tal extremo en que los perjuicios para los propios contribuyentes serían mayores de proceder a la revisión de todas y cada unas de las declaraciones efectuadas hasta el momento, que se contaban por millones, en la medida en que ello conllevaría, irremediablemente, en un bloqueo de la Hacienda Pública.

Sin duda alguna, durante los años en los que estuvo en vigor tal norma se produjo una vulneración plena de los derechos fundamentales de la ciudadanía española que, como vemos, no tuvo ningún tipo de reparación económica posterior por parte de ninguna de las partes integrantes del poder tripartito estatal. Volviendo a la solución de la irretroactividad, a mi modo de ver, creo que, aunque estuviésemos en una época temprana

⁴⁴ STC 45/1989, de 20 de febrero. (BOE núm. 52, de 02 de marzo de 1989)

⁴⁵ MONTORO CHINER, M.J “Protección de la Familia y Fiscalidad (A propósito de la STC 45/1989, de 20 de febrero)”, Revista Española de Derecho Constitucional, Año 10 Núm. 28. Enero-Abril, 1990

en lo que respecta a la vida y asentamiento del impuesto en nuestro país, el poder legislativo nacional disponía de las herramientas adecuadas para, al menos, haber podido paliar tal agravio comparativo producido; por ejemplo, podría haberse hecho uso del mecanismo de la compensación para, en periodos impositivos posteriores, haber procedido a la reducción de la cuota resultante de la tributación de cada uno de los contribuyentes que en algún periodo impositivo anterior a 1989 tuvieron que afrontar la obligatoriedad de la figura analizada⁴⁶

b) Breve análisis de las reformas legislativas en la tributación conjunta hasta nuestros días

A continuación, y dada la importancia de la ya más que reiterada STC 45/1989, conviene realizar un rápido recorrido normativo acerca de la figura de la tributación conjunta en el IRPF al objeto de conocer más en profundidad la vida de esta institución tributaria y así poder tanto estudiar con mejor perspectiva su regulación actual como valorar su procedencia o no en el contexto socioeconómico que a día de hoy vivimos en nuestro país. De esta forma, procedo a realizar una serie de consideraciones, apoyándome en la propia normativa positiva, acerca de las Leyes posteriores a esta remarcada Resolución del Tribunal Constitucional.

Como no puede ser de otro modo, comenzamos por la Ley 20/1989, de 28 de julio, la cual tuvo, como principal misión, adaptar el IRPF que teníamos hasta el momento a las decisiones tomadas por parte del Tribunal Constitucional al respecto de la institución de tributación conjunta. Además, indica el legislador en la Exposición de Motivos de la antedicha Ley que si bien el Tribunal Constitucional no se ha detenido en el tratamiento de tal extremo en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, entiendo que, al igual que hará con el IRPF, conviene realizar una modificación de la regulación del mismo a fin de que se ajuste a la determinación dada por el Constitucional.

Así, el legislador procede, a nuestro interés, a modificar el apartado segundo del artículo 4 de la Ley 44/1978, en el que se incluyó ese carácter opcional como nota diferencial de una acumulación de rentas que no modificó su régimen sustancial con respecto al que venía aplicándose con anterioridad; citado precepto quedó redactado del siguiente modo:

Cuando las personas a que se refieren los dos epígrafes del apartado anterior estén integradas en una unidad familiar, todos los componentes de esta última quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto como sujetos pasivos. con arreglo al régimen que para tal supuesto establecen los artículos quinto, séptimo, apartado 1, treinta y uno y treinta y cuatro de esta Ley.

⁴⁶ En otras palabras, MONTORO CHINER, M.J “Protección de la Familia y Fiscalidad (A propósito de la STC 45/1989, de 20 de febrero)”, Revista Española de Derecho Constitucional, Año 10 Núm. 28. Enero-Abril, 1990

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los componentes de la unidad familiar podrán optar, mediante la presentación separada de la correspondiente declaración por tributar individualmente por el Impuesto de acuerdo con las disposiciones de la Ley 20/1989, de 28 de julio.

Cuando un miembro de la unidad familiar presente declaración individual, se aplicará el mismo régimen a los restantes sujetos pasivos de la misma,

El ejercicio de la opción por la tributación individual para un periodo impositivo determinado, no impedirá a los miembros de la unidad familiar tributar conjuntamente en otros posteriores⁴⁷

Podemos apreciar, como vemos, una apuesta por una unidad contribuyente individualizada en el sujeto pasivo persona física, descartándose la idea original de la unidad familiar como el punto en torno al cual gira el IRPF⁴⁸. Sin embargo, no será hasta la siguiente normativa con rango de Ley del impuesto, la Ley 18/1991, cuando apreciemos una atracción plena al carácter personal del impuesto, olvidándose plenamente la idea de tributación grupal. La propia Exposición de Motivos dispone que:

La nueva regulación del Impuesto tiene como eje central al individuo, a la persona aislada, configurando, pues, un tributo «individual». Así, la tributación conjunta, norma general anterior, se configura como un régimen «optativo», de forma que (...) el nuevo Impuesto contempla como «opción» la posibilidad de tributar acumuladamente para los integrantes de una «unidad familiar»

Apreciar, también, que ya en esta Ley encontramos, concretamente en el artículo 87 de la misma, la base de la figura de la acumulación de rentas que se mantiene, con matices, a día de hoy: doble modalidad de tributación conjunta, matrimonial o monoparental. En esta norma vemos como ya el legislador descarta los cuatro modelos de unidad familiar originarios de la legislación de 1978 y se orienta a esta dos únicas posibilidades.

Importante también es apreciar como el legislador, lejos de hacer uso de una corrección de la progresividad por medio de algún tipo de reducción en la base imponible, procede a eliminar la deducción de 8.000 pesetas contenida en el artículo 29 Ley 44/1978 y genera dos escalas impositivas diferenciadas en función de si el contribuyente tributa de manera individual -la cual es la forma por defecto conforme al tercer párrafo del

⁴⁷ Artículo 4 Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

⁴⁸ GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M y LÓPEZ LÓPEZ, M^a T., “El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar”, Anuario Jurídico y Económico Escorialense, XLVI (2013) 363-398

artículo 88 Ley 18/1991⁴⁹- (artículo 74 Ley 18/1991) o de forma conjunta (artículo 91 Ley 18/1991). La Exposición de Motivos de la Ley afirma sobre tal extremo que *la escala aplicable* (a la tributación conjunta) *tiende a nivelar la tributación efectiva de las unidades familiares con niveles de renta medios y bajo, lo que representa mayor simplicidad, menor regresividad y más neutralidad que las que resultarían de la fórmula «splitting»*

Por último con respecto a esta Ley, también es vital el apunte que hace TORIBIO BERNÁRDEZ sobre la posibilidad de modificación de la opción ejercitada por el contribuyente, individual o conjunta, al respecto de la tributación en un determinado periodo impositivo, ya que, si bien el apartado segundo del artículo 88 de la norma es claro al respecto de la imposibilidad de dicho cambio⁵⁰, los Tribunales terminaron por interpretar que sí era posible el cambio siempre y cuando éste se realizase con anterioridad al fin del plazo de presentación reglamentaria de la liquidación del impuesto por parte de los contribuyentes⁵¹; decisión esta que terminó por reflejarse normativamente⁵² en la Ley 40/1998 que inmediatamente analizaremos.

A continuación, procedemos a una sucinta valoración de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, la cual aplicaría el mismo régimen que su antecesora, introduciendo modificaciones de tan relevante calado que incluso a día de hoy perduran en su integridad. Es ejemplo de ello la regulación en su artículo 68.1 de unos modelos de familia mucho más integradores y benévolos con respecto a las diferentes particularidades y dificultades que pueden presentarse en el ámbito familiar, ya que incluyen dentro de la unidad familiar, tanto en su modalidad matrimonial como en la monoparental, a *“los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada”*⁵³. Sin duda, a mi modo de ver, esta inclusión por parte del contribuyente fue un pleno acierto en la medida en que, con independencia de que corresponda o no a los intereses pasados y actuales la aplicación de la acumulación de rentas, se acerca a la propugna constitucional contenida en el artículo 39.1 Constitución Española protegiendo

⁴⁹ El párrafo tercero del artículo 88 Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que *“en caso de falta de declaración, los sujetos pasivos tributarán individualmente, salvo que manifiestan expresamente lo contrario en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración”*

⁵⁰ El párrafo segundo del artículo 88 Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que *“la opción ejercitada inicialmente para un periodo impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo”*

⁵¹ TORIBIO BERNÁRDEZ, L. “Reglas sobre el ejercicio de la opción por la tributación conjunta” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) “Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario”, Aranzadi Thomson Reuters, 2020

⁵² El párrafo segundo del artículo 69.2 Ley 40/1998 dispone que *“la opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración”*

⁵³ Artículo 68.1 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

a las familias en cuyo seno se integren personas con discapacidad, con las inevitables dificultades socioeconómicas que ello ordinariamente acarrea.

Finalmente, y antes de llegar a nuestra normativa actual que será objeto de estudio en el apartado V del presente Trabajo, tenemos nuestro Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del que cabe únicamente decir que su regulación al respecto de la tributación conjunta (la cual sigue intacta en el presente) únicamente difiere de la normativa anteriormente descrita en el hecho de que, en caso de fallecimiento de un miembro integrante de la unidad familiar antes del devengo del impuesto a 31 de diciembre, las rentas generadas por éste hasta la fecha no podrán integrar las propias de la unidad familiar (como así permitía el artículo 69.3 Ley 40/1998⁵⁴), siendo necesario que éstas tributen de forma individual y separada

2. Crisis familiares y prestaciones por alimentos en el IRPF originario

a) Especial referencia a la ruptura del periodo impositivo.

Pasamos, a continuación, al tratamiento de otro de los pilares en los cuales se sustenta este Trabajo; procedemos a un análisis acerca de las crisis familiares, esto es, divorcios y rupturas, en el IRPF originario de 1978, así como a una valoración rápida acerca de los cambios que la regulación ha tenido al respecto.

Sobre la cuestión planteada, cabe, en primer lugar, hacer una breve referencia a la institución del divorcio en España, por cuanto resulta un aspecto que, si bien en la actualidad entendemos absolutamente básico en nuestro Estado de Derecho, no ha sido pacífico en nuestro país a lo largo del siglo XX. Lejos aún de la entrada en vigor de nuestra Ley 44/1978, ha de hacerse mención a que el divorcio en España se reguló por primera vez durante la II República. Concretamente, el artículo 43 de la Constitución Española de 1931 disponía que “*el matrimonio se funda en la igualdad de derechos para uno y otro sexo, y podrá disolverse por mutuo disenso o a petición de cualquiera de los cónyuges con alegación en este caso de justa causa*”; precepto que tuvo su desarrollo legislativo a través de la Ley española del Divorcio del año 1932. Sin embargo, como es por todos conocido, durante la dictadura franquista se produjo una suspensión de la Ley de 1932 y, exactamente en 1939, su derogación definitiva a través de la Ley, de 23 de septiembre de 1939, relativa al Divorcio⁵⁵.

⁵⁴ El artículo 69.3 Ley 40/1998 dispone que “*la determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año, salvo en el caso de fallecimiento durante el año de algún miembro de la unidad familiar, en cuyo caso, los restantes miembros de la unidad familiar podrán optar por la tributación conjunta, incluyendo las rentas del fallecido*”.

⁵⁵ Indicar que la Exposición de Motivos de la citada Ley realizaba una profunda propugna católica, la cual expresa del siguiente modo: “*Por tanto, (...) no podía quedar en período de mera suspensión la ley de Divorcio, de dos de marzo de mil novecientos treinta y dos, siendo necesaria ya una derogación explícita*”.

De esta forma, no se reconocerá nuevamente el derecho al divorcio en España hasta la Constitución de 1978 nacida tras el proceso de Transición habido en nuestro país, derivando ello, a nuestro interés, que la regulación del IRPF en 1978 ya recogiese un primer tratamiento fiscal al respecto de la ruptura del vínculo matrimonial existente entre dos contribuyentes diferenciados, que, recordamos, debían obligatoriamente tributar de manera conjunta.

Conviene, pues, llegados a este punto, hacer un análisis acerca de los preceptos contenidos en esta Ley de 1978 que mantienen conexión con las crisis familiares. A mi modo de ver, creo que corresponde la valoración del artículo 24.7 de la citada Ley en la medida en que resulta clave en esta materia. Partiendo de la base de que el devengo del impuesto se produce, necesariamente, el 31 de diciembre⁵⁶, el régimen que el legislador considera idóneo aplicar en caso de crisis familiares es el mismo contenido para caso de fallecimiento, es decir, el método usado es la finalización anticipada del periodo impositivo en el momento en que se produzca la disolución o separación matrimonial, generándose el devengo en la fecha de la sentencia declarativa de tal circunstancia⁵⁷.

Es decir, y a modo de resumen, el legislador considera la existencia de, al menos, dos periodos impositivos al producirse la ruptura del vínculo matrimonial; el primero, en el cual se atenderá a las reglas contenidas al respecto de la acumulación de rentas al encontrarse los contribuyentes inmersos en una de las cuatro modalidades de unidad familiar que la Ley contiene, y un segundo periodo impositivo, el cual, por un lado, el contribuyente que ostente la guarda y custodia de los mismos seguirá realizando tributación conjunta con base en la segunda de las modalidades de unidad familiar, y, por otro lado, el otro contribuyente realizará la correspondiente tributación de carácter individual.

Además, ha de indicarse un aspecto que indudablemente resulta importante en esta cuestión, el cual difiere de la regulación actual del IRPF, y es que, al producirse el vencimiento anticipado del periodo impositivo, el legislador de 1978 considera que las deducciones e incentivos fiscales establecidos al respecto del hecho familiar deberán ser tenidos en cuenta por las Autoridades tributarias de forma proporcional al tiempo en que éstos tuvieron presencia en el seno de la familia (durante el período matrimonial),

de la misma, por tratarse de Ley distinta de la mencionada de Matrimonio Civil y radicalmente opuesta al profundo sentido religioso de la sociedad española”

⁵⁶ El artículo 23 Ley 44/1978 dispone que “*el período de la imposición será el año natural, y el impuesto se devengará el día treinta y uno de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo previsto en el artículo siguiente*”

⁵⁷ Artículo 23.7 Ley 44/1978

descartándose, para el contribuyente que ya no tenga tales cargas familiares -por ejemplo, descendencia a su cargo- su aplicación⁵⁸.

A modo de ejemplo de la cuestión planteada, y nuevamente en sede de tributación conjunta, si, de primeras, los contribuyentes tenían acceso a una deducción por razón de matrimonio en su declaración única del impuesto cuyo importe ascendía a 8.000 pesetas, en caso de que justo a mitad de año se produjese el vencimiento anticipado del impuesto por disolución del vínculo matrimonial preexistente, en la autoliquidación conjunta que ambos presenten tan solo tendrán acceso a 4.000 pesetas de ese total inicial. Este tratamiento del hecho familiar resulta del todo mucho más compatible y ajustado a los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad tributaria que la regulación contenida en nuestra normativa actual que, sin perjuicio de que se analizará con mayor detenimiento en posteriores apartados, tan solo tendrá en cuenta la situación matrimonial, al respecto de la reducción por tributación conjunta, a 31 de diciembre⁵⁹. Como sabemos, este término anticipado por motivos de crisis familiar se mantuvo, con matices, hasta la entrada en vigor de la Ley 40/1998, la cual rompe con este método fiscal y reconoce única y exclusivamente una finalización del periodo impositivo anterior a 31 de diciembre en caso de fallecimiento, *modus operandi* que se mantiene a día de hoy. En palabras de CUBERO TRUYO:

*A nuestro juicio, la ruptura del periodo impositivo atendiendo a los avatares del matrimonio representaba una saludable adaptación de la aplicación del tributo a las exactas circunstancias familiares desarrolladas a lo largo del año. La carga tributaria responderá con mayor pulcritud a la capacidad económica y a la finalidad de protección de la familia si en lugar de tomar medidas en función de lo que ocurre en un día concreto del año se hace una observación ajustada de todo el periodo (...) ¿Desde qué sentido de la justicia se puede admitir que un matrimonio por casarse el 31 de diciembre (...) se encuentre en la misma situación que quienes han estado casados todo el año, y tenga derecho plenamente al beneficio fiscal?*⁶⁰

Así, corresponde afirmar que si bien la norma general es que el asentamiento natural de una determinada institución jurídica producido por el paso del tiempo normalmente deriva en un perfeccionamiento de su regulación con base, entre otros motivos, en la propia evolución social, cultural y económica de un determinado país, en

⁵⁸ El artículo 24.4 Ley 44/1978 dispone que “las deducciones en la cuota reguladas en los apartados a), b), c) y d) del artículo veintinueve se aplicarán reducidas proporcionalmente al número de días del año natural que integren el periodo impositivo”

⁵⁹ CUBERO TRUYO, A. “La ruptura o no ruptura del período impositivo y su influencia en la declaración o declaraciones de los miembros de la unidad familiar” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) “Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario”, Aranzadi Thomson Reuters, 2020

⁶⁰ *ibídem*.

este caso, desde mi punto de vista, el procedimiento originario del sistema de acumulación de rentas se ajusta en mayor y mejor medida al concepto de justicia tributaria extraído de la propugna constitucional de 1978 que vimos en la fase más inicial del presente Trabajo, sin perjuicio del vicio estructural que de serie padece la institución. El legislador debe ajustarse fielmente a la protección de la familia y sus particularidades atendiendo, precisamente, al periodo temporal en que tales circunstancias y contextos se producen, no optando por una protección deficitaria, o una sobreprotección manifiesta, en búsqueda, parece, de una dañina e injustificada simplificación de la gestión del impuesto.

b) La naturaleza de las anualidades por alimentos y su evolución en el ordenamiento jurídico-tributario

Llegados a este punto, conviene también afirmar que, en muchas ocasiones, las separaciones y divorcios derivan, atendiendo a las consecuencias económicas emanadas de la mismas, en la necesidad por parte de alguno de los anteriores cónyuges de proceder al abono de una cuota dineraria periódica al objeto de poder paliar o salvar el desfavorecido contexto financiero posterior a la ruptura sentimental. Decimos, pues, que estas partidas dinerarias pueden darse ya sea para atender al déficit económico del ex cónyuge, porque, por ejemplo, sea éste el que se dedique u ocupase de las labores del hogar y, por ende, careciera de una retribución real y objetiva con la que poder afrontar inmediatamente una vida autónoma e independiente, económicamente hablando; o, también puede darse en contextos en los que exista descendencia común de ambas personas, debiendo proceder al abono de tales importes, llegado el caso, el progenitor que no ostente la guarda y custodia del menor, ergo no puede afrontar diariamente el sustento alimenticio del mismo al que jurídicamente está obligado en su relación paterno-filial.

Así, podemos afirmar la trascendencia e importancia de estas cuotas dinerarias, no solo ya en el ámbito estrictamente civil, jurisdicción encargada, entre otras cuestiones, de la determinación cualitativa y cuantitativa de tales importes, sino también, y a nuestro interés, en el ámbito tributario, ya que, sin duda alguna, el abono de tales anualidades (terminología técnico-tributaria de estas pensiones alimenticias) supone una reducción de la capacidad económica verdadera del contribuyente y, por ende, debe ser tenida en cuenta por las Autoridades tributarias para la delimitación justa y equitativa de las obligaciones impositivas del contribuyente al erario público.

De esta manera, conviene, nuevamente y como venimos haciendo, hacer alusión al tratamiento histórico que el legislador ha empleado al respecto de estas anualidades por alimentos, tanto desde el prisma del alimentante como del alimentista, hasta llegar a la regulación vigente, la cual será valorada con detenimiento y detalle en el apartado VI de este estudio.

Expuesto lo anterior, debemos empezar por la gestión de esta circunstancia en la Ley originaria del IRPF, la ya más que conocida Ley 44/1978, la cual, a mi modo de ver,

no realizó una regulación correcta de esta materia, ya que tan solo encontramos un artículo relacionado con la misma; el artículo 7.4 Ley 44/1978 nos afirmará una cuestión que, sin dudar de su relevancia jurídico-tributaria, resulta del todo insuficiente por cuanto no atiende de un modo especial a una de las dos causas principales por las cuales puede originarse el derecho de alimentos: la descendencia. De este modo, el antedicho precepto tiene el siguiente tenor literal:

En los supuestos de anualidades por alimentos satisfechos entre cónyuges por decisión judicial, el importe de las mismas se computará como ingreso del percceptor y no constituirá renta gravable en el alimentista⁶¹

Como podemos apreciar, no se entiende cómo el legislador no incluyó en un párrafo posterior de este artículo este método, o cualquier otro de naturaleza análoga, para las anualidades por alimentos a los hijos, siendo el derecho de alimentos para con la descendencia un derecho de marcado recorrido histórico-normativo -trae origen del Derecho Romano- y conocido por todos en esa fecha; un derecho que ha tenido, con anterioridad a esta Ley del IRPF de 1978, interés, en el ámbito civil y procesal, al respecto de su reclamación entre parientes⁶², sin perjuicio de lo ya desarrollado acerca del divorcio, aspecto que indudablemente es clave en esta sede. Sin embargo, y como venimos diciendo, las anualidades por alimentos a la descendencia no fueron de interés para el legislador de la época.

Cosa distinta fueron las anualidades por alimentos satisfechas a los cónyuges, las cuales, como hemos visto en el anterior precepto desarrollado, no serán computables en la base imponible para el contribuyente percceptor (alimentista), así como tampoco serán consideradas rentas para el contribuyente pagador (alimentante), siempre y cuando la cuantía esté judicialmente determinada. De esta manera, el legislador de la época hace uso de esos principios constitucionales que al comienzo de este Trabajo hemos analizado, ya que, bajo mi prisma, a través de esta norma nos viene a decir que, si bien puede resultar necesario atender temporalmente al posible descalabro y caos económico que una persona pueda tener al no disponer de los medios económicos necesarios para su sustento tras un divorcio, el contribuyente pagador, verdaderamente, lo que quiere es romper con el vínculo que antes les unía y, por ende, finalizar todas las relaciones jurídico-privadas existentes entre los mismos, no siendo de ningún modo afín al concepto de justicia tributaria imponer una carga tributaria incluyendo una parte o la totalidad de esos importes en su base imponible.

Lo que quiero transmitir aquí es que el ordenamiento jurídico de 1978, y el actual, permitía la finalización de un vínculo jurídico civil entre dos personas como es el

⁶¹ Artículo 7.4 Ley 44/1978

⁶² GUTIÉRREZ BERLINCHES, Á. “Evolución histórica de la tutela jurisdiccional del derecho de alimentos”, Revista Foro, Nueva época núm. 0

matrimonio, lo cual trae como consecuencia la habilitación normativa para poner fin a todas las relaciones jurídico-personales existentes entre los mismos, como es, sin duda, ese deber de alimentos en sede matrimonial (*vid.* artículo 143.1º Código Civil). Es por ello por lo que, en realidad, la obligación de alimentos que el contribuyente pagador tiene para con su ex cónyuge no tenía, ni tiene, la misma naturaleza obligacional que la derivada por razón de descendencia, en tanto en cuanto la relación paterno-filial tiene una mayor solidez, mayor duración en el tiempo y mayor dificultad de mutabilidad; el contribuyente pagador de una renta por razón de alimentos a sus hijos tendrá ese deber tanto durante la situación de convivencia propia del matrimonio, en la cual cumple diariamente y de modo natural esa obligación para con su descendencia, como en un contexto de crisis matrimonial, situación en la que será a través de estas anualidades. Escenario este que, sin duda, no se da al respecto de las anualidades satisfechas en favor de los cónyuges, ya que éstas, como decimos, tendrán un carácter provisional tras la crisis matrimonial durante un determinado período temporal o hasta que el cónyuge goce de una situación financiera mínima vital, sin perjuicio de la manifestación jurídico-volitiva de ruptura de la relación matrimonial y de todos los vínculos personales con la otra persona

Sin entrar en mayores disquisiciones e interpretaciones conceptuales, considero, por las razones expuestas, que es un acierto del legislador de 1978 no incluir las partidas dinerarias satisfechas en favor de los cónyuges por el desequilibrio económico posterior a la ruptura matrimonial en la base imponible del contribuyente pagador por la propia naturaleza de las mismas, así como también valoro como un error la omisión de, al menos, una mínima gestión y ayuda fiscal al alimentante de pensiones a la descendencia, sin olvidar, como ya se ha dicho, tanto la esencia de la relación paterno-filial y el derecho de alimentos derivado de la misma como su debido reflejo en la carga tributaria del contribuyente que lo abona⁶³.

Sin embargo, esta situación no perdurará hasta el IRPF de nuestros días; hubo importantes reformas de las que es vital hacer, al menos, una breve referencia al objeto de marcar los pasos que normativamente ha dado el legislador al respecto de esta materia. Así, evidentemente, resulta de nuestro interés remarcar que la Ley 18/1991 realiza un notable cambio al respecto de los aspectos antes estudiados, en la medida en que su artículo 25.q) dispone que:

⁶³ El alimentante de anualidades a la descendencia debió tener alguna mínima ayuda por parte del legislador tributario del momento. El carácter de su obligación, sin duda, de ningún modo permite una reducción plena de tales importes de su base imponible, por cuanto resultaría del todo ventajoso frente al progenitor que se hace cargo de la guarda y custodia del menor; mas tampoco resulta acorde al principio de capacidad económica, y al objetivo de justicia tributaria, el hecho de que no goce de algún tipo de ayuda fiscal en atención, entre otras razones, a las propias economías de escala, y consecuente ahorro financiero, que se generan en una situación de convivencia como es la familiar, fundamento al que tantas veces hizo alusión el legislador y la jurisprudencia del momento para justificar una mayor carga tributaria en instituciones tales como la tributación conjunta.

*Se incluirán, en particular, entre los rendimientos del trabajo: q) Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley*⁶⁴

Lógicamente, se torna importante hacer reseña a este precepto, ya que, a diferencia de lo que vimos con anterioridad, el cónyuge alimentista sí deberá incluir como rendimientos del trabajo las partidas económicas que reciba del cónyuge alimentante, el cual, como venía siendo aplicable, podrá seguir reduciendo su base imponible por el importe satisfecho⁶⁵.

Por otro lado, y nuevamente a diferencia de la Ley 44/1978, en esta Ley del 1991 sí que se realizarán específicas referencias al tratamiento de las anualidades por alimentos a la descendencia, sin perjuicio de que las mismas no derivasen en una gestión muy distinta de la carga tributaria aplicada hasta el momento en atención a las mismas. Sin embargo, cabe reseñar un precepto incluido en la mencionada Ley que perdura a día de hoy y que tiene importante trascendencia a efectos prácticos; hablamos del artículo 9 Ley 18/1991. Regulado bajo la rúbrica de “Rentas exentas”, la letra k) de su primer apartado dispone que:

*Estarán exentas las siguientes rentas: k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial*⁶⁶

Como vemos, el legislador de principios de los noventa apuesta por la judicialización de la determinación cualitativa y cuantitativa de las anualidades por alimentos a la descendencia satisfechas, en la medida en que determinará exentos para el alimentista exclusivamente aquellos importes que hayan sido judicialmente determinados, situación que descarta, por tanto, la no tributación de aquellas partidas que de manera personal y privada hayan considerado las partes deben ser satisfechas. Es de este modo como el legislador atiende verdaderamente a la necesidad económica real de una persona atendiendo a sus circunstancias y particularidades, ya que permitirá la no tributación de aquellas cantidades que la imparcialidad judicial estime oportunas, sin perjuicio de que, el alimentante, deba seguir incluyendo íntegramente en su base imponible las cantidades, judiciales o privadas, que efectivamente satisfaga a su descendencia⁶⁷.

Sin embargo, el contexto para los alimentantes de pensiones a la descendencia cambiará de manera muy notable con la Ley 40/1998, en la medida en que se acoge, de

⁶⁴ Artículo 25.q) Ley 44/1978

⁶⁵ El artículo 71.2 Ley 18/1991 dispone que “*la parte regular de la base imponible se reducirá, exclusivamente, en el importe de las siguientes partidas: Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del sujeto pasivo, satisfechas ambas por decisión judicial*”

⁶⁶ Artículo 9.1.k) Ley 18/1991

⁶⁷ Artículo 71.2 Ley 18/1991

manera parcial, las incesantes pretensiones de justicia tributaria que por parte de los padres divorciados obligados al pago de tales anualidades se vino haciendo y que no tuvo acogida en las reformas tributarias habidas hasta el momento; como argumento se esgrimió el beneficio que supondría para los progenitores no custodios frente a los padres que ostenten tal condición el hecho de que fiscalmente se reconozca y atienda el coste del mantenimiento de sus propios hijos⁶⁸. Como decimos, el legislador del IRPF de 1998 si atendió a esta cuestión, permitiendo, tanto en cuota estatal como en la autonómica, un gravamen separado de la base liquidable general de aquellos importes judiciales abonados por esta razón, limitándose así, en cierta medida, la progresividad propia y natural del impuesto⁶⁹. De este modo lo desarrolla la normativa del IRPF del momento al respecto de la cuota de carácter estatal:

Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala del artículo anterior separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general

70

De esta manera, y para que resulte ilustrativo para el lector, atendiendo a la escala impositiva de carácter nacional -contenida en el artículo 50 Ley 40/1998- y con una base liquidable general de 2.000.000 de pesetas, el contribuyente, de haberse seguido practicando la técnica que hasta la fecha se venía usando, tendría una cuota íntegra de 392.550 pesetas (19,62 %); por el contrario, si aplicamos este innovador gravamen separado teniendo en cuenta una pensión alimenticia de 250.000 pesetas anuales, el mismo contribuyente tendría la obligación de abonar al erario público 269.455 pesetas (13,47 %).

Sin lugar a dudas, esta novedosa técnica (que en nuestro caso práctico hipotético deriva en una reducción de un 6,15% de la carga tributaria) supone un avance en la regulación jurídico-tributaria al respecto del hecho familiar y las diferentes particularidades y peculiaridades que este puede adoptar, estando, incluso, vigente en parte en nuestra regulación actual. Como hemos dicho al principio de este epígrafe, la gestión que nuestro ordenamiento tributario más reciente hace al respecto de este aspecto será tratado en un momento posterior de este trabajo, así como también se valorará un posible cambio o modificación de la técnica legislativa usada a fin de conciliar nuestro principal impuesto directo a la propugna constitucional, fin último que, recordemos, este texto persigue.

⁶⁸ GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M y LÓPEZ LÓPEZ, M^a T., “El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar”, Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XLVI (2013) 363-398

⁶⁹ ibídem.

⁷⁰ Artículo 51 Ley 40/1998

3. *El nacimiento de los criterios de individualización de la renta y la no vinculación de los criterios civiles*

A continuación, procedemos al análisis del último de los epígrafes contenidos en este Capítulo IV del presente estudio, en el cual, al igual que venimos haciendo con anterioridad, realizaremos un recorrido acerca del origen y posteriores modificaciones normativas al respecto de los criterios de individualización de rendimientos en el IRPF, esto es, los parámetros y criterios que históricamente, y en la actualidad, ha usado el legislador para determinar la cuota tributaria que cada contribuyente del impuesto ha de ingresar a la Hacienda Pública.

Al respecto de esta materia, cabe afirmar que la misma reviste especial importancia y trascendencia cuando el contribuyente se encuentre dentro de las diferentes modalidades de unidad familiar reguladas por el IRPF en sus diferentes normativas con rango de Ley en la medida en que será en ese contexto de interrelación personal en el que pueden generarse dudas acerca de a quién ha de imputársele la renta efectivamente generada y gravada por el impuesto; esta problemática, como digo, no se dará en caso de que el contribuyente no se encuadre dentro de una unidad familiar en tanto en cuanto no habrá dudas que el rendimiento ha sido producido y generado por éste.

Expuesto lo anterior, conviene acudir, nuevamente, a la Ley originaria de 1978, la cual, como es lógico y normal habiendo analizado la teleología de la misma, no recoge ningún tipo de regulación normativa acerca de la individualización de rendimientos dentro del seno familiar, siendo el principal motivo de tal circunstancia la obligatoriedad de la acumulación conjunta de rentas en caso de pertenecer el contribuyente a una de las modalidades familiares expuestas en la Ley, hecho que, recordemos, ha sido estudiado en puntos anteriores en el presente trabajo⁷¹; tal circunstancia, lógicamente, hace del todo innecesario proceder a una valoración de a quién corresponde fiscalmente la renta generada, por cuanto los contribuyentes estaban obligados a su puesta en común a efectos tributarios.

De esta manera, no será hasta la Ley del impuesto del año 1989 cuando podamos encontrar una delimitación normativa acerca de la materia que venimos estudiando, estableciéndose en el artículo 9 de la antedicha norma unas pautas de delimitación de rendimientos de las que podemos destacar, entre otras cuestiones, el hecho de que, a día de hoy, y después de haber pasado más de treinta años desde su primera redacción, aún siguen vigentes en nuestro ordenamiento jurídico-tributario.

Sin perjuicio del análisis que con posterioridad se hará sobre esta polémica circunstancia, cabe también mencionar, siguiendo con esta visión histórica, la indebida dispersión normativa que la Ley del año 1991 realiza al respecto de los criterios de

⁷¹ Véase el epígrafe “*La primera delimitación normativa del IRPF: sujeto pasivo y tributación conjunta obligatoria*”

individualización, ya que genera un Título legal bajo la rúbrica “Determinación de la Renta” en el que incluye, en su primer Capítulo, diferentes Secciones en las que procede a la regulación general de cada uno de los componentes del hecho imponible del impuesto, concretando en cada uno de ellos los diferentes criterios de individualización. Desde mi punto de vista, creo que otorga una mayor seguridad jurídica la técnica organizativa que tanto el legislador de 1989 como los posteriores a 1991 usan al respecto de los criterios de individualización, ya que optan por la concentración de los mismos en un solo precepto; los contribuyentes podrán conocer rápidamente al estudio de un artículo (concretamente es el artículo 11 desde 1998) un aspecto tan básico y elemental como el que venimos comentando, pudiendo entrar a valorar demás cuestiones concretas de cada uno de los mismos en su regulación más específica en otro punto posterior de la Ley, o acudiendo a la norma de carácter reglamentario.

Expuesto lo anterior, y volviendo al punto que más nos interesa en este apartado, el poder legislativo no ha considerado necesario actualizar, adecuar y acomodar tales criterios normativos de individualización de rentas que, en ocasiones, pueden resultar contrarios tanto a la propia evolución social, económica y cultural del pueblo español en el que se aplica como a los propios principios constitucionales contenidos en la Carta Magna de 1978 ya desarrollados al comienzo de este trabajo.

Sin perjuicio de la aseveración expuesta en el párrafo anterior, interesa, en este punto, realizar la explicación de un aspecto que, sin duda, resulta clave para el estudio y crítica del sistema de individualización de rentas: los criterios civiles de titularidad de rentas no tienen porqué coincidir con los criterios de individualización de rendimientos gravables por el IRPF. Esto es, y partiendo nuevamente de la base de que los criterios de individualización de rentas tienen importancia en sede familiar de carácter matrimonial, el legislador tributario no tendrá la necesidad de considerar, por ejemplo, que los rendimientos de trabajo generados en un matrimonio (entendemos bajo el régimen de sociedades de gananciales) han de ser imputados por mitades a los cónyuges integrantes del mismo en la medida en que, civilmente, tales rendimientos son considerados como gananciales, sino que está habilitado para usar otras técnicas y herramientas dispares a este parámetro marcado por el Derecho Civil. Todo ello sin perjuicio de afirmar, al igual que SANZ GÓMEZ, que, aunque el legislador tributario no se encuentre vinculado para con estos criterios civilistas, tampoco puede hacer caso omiso y alejarse plenamente de los mismos⁷²

De esta forma, podemos apreciar la habilitación normativa que el legislador tributario tiene al respecto de la concreción personal de las rentas generadas, aspecto que

⁷² SANZ GÓMEZ, R “Los conceptos de unidad familiar en el Derecho tributario: análisis funcional y propuestas de reforma” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) “Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario”, Aranzadi Thomson Reuters, 2020

quedó refrendado y aceptado por el Tribunal Constitucional en su más que controvertida STC 146/1994, de la cual podemos extraer el siguiente pasaje:

Las rentas del trabajo derivan del trabajo personal, considerado como paradigma de las fuentes personales de la renta; la fuente está constituida por la prestación del trabajo personal, incluidos los conocimientos y capacidades del sujeto que lo presta, el cual participa en el tráfico jurídico y económico prestando su trabajo a cambio de una remuneración; por su propia naturaleza, una fuente de renta de estas características no es susceptible de ser transferida a otro sujeto. Por todo ello, la renta debe ser imputada a quien realiza la actividad consistente en la prestación del trabajo

Por el contrario, las rentas del capital, en expresión del artículo 15.1 de la Ley 44/1978, provienen de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponde al sujeto pasivo y no se hallan afectas a actividades empresariales o profesionales realizadas por el mismo. La fuente de la renta está constituida, aquí, por la cesión de determinados elementos patrimoniales de los que el sujeto ostenta la titularidad percibiendo a cambio una contraprestación (...) Por consiguiente, las rentas del capital deben atribuirse al titular del elemento patrimonial que constituye su fuente, y en este punto no se plantea problema alguno cuando la titularidad es exclusiva del sujeto pasivo, pues en tal caso el tratamiento tributario de las rentas del trabajo y del capital no ofrecen desigualdad alguna

Si bien considero que el legislador tributario debe ostentar cierta autonomía a la hora de delimitar los criterios en los cuales se basa para determinar la carga tributaria de los contribuyentes, en este caso, del IRPF, no considero, al igual que lo hace HERRERA MOLINA, que el argumento que el Tribunal Constitucional nos da en esta Sentencia sea admisible con base, precisamente, en los parámetros constitucionales de 1978. Como vemos, el Tribunal Constitucional considera que, en sede de rendimientos de capital, es acorde a la Constitución atender a la fuente de la renta (esto es, a los titulares del elemento en sí), rechazando, por tanto, una aplicación estricta de los principios de capacidad económica e igualdad en la medida en que, como ya sabemos, en el IRPF lo que ha de gravarse es la renta en sí y no el posible origen de la misma⁷³

Lo que con ello quiero decir es que, a mi modo de ver, el legislador debe atender, en su labor de individualización normativa de las rentas en el seno familiar, tanto a la propia disponibilidad de los rendimientos generados por el contribuyente como a la capacidad económica que los mismos generan en el seno familiar, procurando engarzar

⁷³ HERRERA MOLINA, P.M “Las circunstancias personales y familiares en el IRPF a la luz de la reforma tributaria” ECJ Leading Cases, ISSN 2386-5385, año III, vol. 2o, post núm. 612, 13 de octubre de 2014, pp. 1-9

del mejor modo tales circunstancias o características a fin de alcanzar la justicia tributaria constitucionalmente perseguida. De este modo, considero que es importante afirmar en este punto que la habilitación legal para que exista disparidad de criterios entre la norma privada y la tributaria puede derivar, llegado el caso, en una liquidación del impuesto que en modo alguno se ajuste a la verdadera capacidad económica de la que goza el sujeto en la realización del hecho imponible en cuestión. Y es que en sede de, por ejemplo, rendimientos del trabajo, aun siendo una actividad plenamente individual realizada por el contribuyente, la totalidad del producto de la misma no pertenece jurídicamente al sujeto receptor y, por tanto, en modo alguno se ajusta al principio de capacidad económica la imputación plena de tales rendimientos a un sujeto que verdaderamente no dispone de los mismos.

Así, considero que la visión que el Tribunal Constitucional nos da en el primero de los apartados del pasaje anteriormente citado no es correcta atendiendo tanto a los principios constitucionales reguladores del sistema tributario como, precisamente, a la norma civilista. Y es que es precisamente nuestro Código Civil el que determina que, aun teniendo el trabajo personal estas notas de individualidad e independencia, tales rentas no es que sean susceptibles de ser transferidas a otro sujeto, sino que, en sede de régimen económico matrimonial de gananciales, han de ser obligatoriamente incorporadas a la sociedad de gananciales en aras de cubrir las necesidades y cargas familiares que correspondieren; es, concretamente, esta transferencia de las rentas generadas por el sujeto, y, por consiguiente, la merma de la capacidad económica que individualmente éste ostenta, la que, llegado el caso, justificaría, un posible reajuste de los criterios de individualización tributarios, ya que, como decimos, se está obligando al contribuyente a tributar por una renta de la que efectivamente no dispone.

Es esta una argumentación que, bajo mi prisma, podemos también extrapolar, y apreciar, incluso, con mayor claridad, a otros rendimientos, como son, por ejemplo, los rendimientos de capital. Al respecto de este hecho imponible, incluso no ostentando una naturaleza o carácter individualista como el trabajo personal, el legislador y, como hemos visto, el propio Tribunal Constitucional, consideran que ha de atenderse a la titularidad o fuente de los bienes, inmuebles o muebles, generadores de renta; esto es, la norma legal del IRPF vuelve a no atender al hecho de que *los frutos, rentas o intereses que produzcan (...) los bienes privativos*⁷⁴ también tendrán carácter ganancial (*vid.* artículo 1347.2º Código Civil), circunstancia por la que parece más oportuno considerar que sea la naturaleza ganancial de los rendimientos la que prevalezca en la tributación, no cargando al contribuyente titular de una supuesta capacidad económica individual que, en realidad, tiene un carácter propiamente familiar. Es la afirmación que la STC 146/1994 da de que, en los rendimientos de capital, únicamente estamos ante “*cesión de determinados elementos patrimoniales de los que el sujeto ostenta la titularidad*” la que precisamente justifica que no debieran existir dudas, como así pudiere ocurrir en rendimientos del trabajo, para poder afirmar que lo más apropiado y equitativo sea atender al criterio

⁷⁴ Artículo 1347.2º Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

civilista de ganancialidad y que sean los dos cónyuges los que tributen por tales conceptos.

Cuestión esta que, sin embargo, no tiene lugar, lógicamente, en sede de ganancias y pérdidas patrimoniales, por cuanto el legislador, en este caso, sí acude al criterio civil de imputación de rentas por cuanto el mismo bien privativo que genera rentas gananciales produce, con su venta, una renta de carácter privativo por efecto propio de la sustitución civil (*vid.* artículo 1346.3º Código Civil). Bajo mi prisma, resulta del todo acertado que en el campo tributario no se impute por mitades la ganancia o pérdida patrimonial obtenida a través de un bien privativo en tanto en cuanto, aunque ésta suponga indirectamente un beneficio en la situación financiera familiar, el cónyuge no propietario no tendrá potestad alguna para poder decidir sobre tales importes, cuestión que difiere con respecto a los rendimientos de capital en los que, por su carácter ganancial, sí tendrá importancia su parecer sobre los mismos, justificando también tal circunstancia la argumentación expuesta en el párrafo anterior.

Sin perjuicio de lo expuesto, conviene también dejar claro que la redacción tanto del precepto de 1991 como del actual artículo 11.3 LIRPF⁷⁵ no deja lugar a dudas de cual es la intención que tiene el legislador con esta norma sobre los rendimientos del capital, motivo por el cual me acojo plenamente a la postura de VENTURA ESCACENA al respecto de que únicamente cabe la interpretación literal del precepto⁷⁶, descartando, por tanto, el siguiente argumento que SOLER ROCH da al respecto de la posible imputación tributaria por mitades de este tipo de rentas a los cónyuges:

Si la fuente productora de los rendimientos del capital es el elemento patrimonial, el criterio de individualización establecido en el precepto (...) es, asimismo coherente con la atribución individual del rendimiento en función de la fuente productora; pero esta solución conlleva como el propio precepto indica a asumir las reglas de la titularidad del Impuesto sobre el Patrimonio con los efectos que de ello se derivan y, singularmente, el de la ganancialidad o comunalidad económica conyugal, que implica la atribución por mitad de los rendimientos derivados del patrimonio común o ganancial no afecto a actividades económicas⁷⁷

⁷⁵ El artículo 11.3 LIRPF dispone que *los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.*

⁷⁶ VENTURA ESCACENA, J. “Criterios de Individualización de Rentas en el Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) “Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario”, Aranzadi Thomson Reuters, 2020

⁷⁷ SOLER ROCH, M. T “Titularidad sobre los elementos patrimoniales”, Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Obra colectiva , homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Pamplona, Aranzadi, 1995

Posiblemente, una de las razones escondidas por las cuales el legislador no ha atendido a este aspecto que, a mi modo de ver, es palmario y manifiesto que supone un desajuste para con los principios constitucionales del sistema tributario puede ser, precisamente, el déficit recaudatorio que se produciría con una hipotética división de las rentas entre los cónyuges por el propio carácter progresivo del impuesto, pero, nuevamente, he de afirmar que no cabe aceptación para con la Constitución que especialmente se produce en los criterios de individualización del IRPF.

Sinceramente, desconozco si la cuestión reviste una mayor trascendencia de la aquí plasmada y cabría plantearse, atendiendo a la propia evolución social y cultural de la ciudadanía, una posible modificación, o derogación definitiva de la institución civilista de la sociedad de gananciales, y, por ende, una mayor claridad, tanto en el ámbito tributario como en cualquier rama socio-jurídica, en la delimitación de la propiedad de los cónyuges, más, como es evidente, es esta una cuestión que en modo alguno procede tratar en el presente estudio, el cual por razones de espacio debe únicamente ceñirse a exigir una modificación legislativa congruente al respecto de la problemática en cuestión.

V. LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA: ANÁLISIS PARA UNA REFORMA INMEDIATA

A. Introducción: vaticinios de modificación legislativa.

Pasamos, ahora sí, a la valoración de las figuras e instituciones, antes desarrolladas y estudiadas bajo un marco histórico-normativo, en nuestra regulación actual, al objeto, como venimos diciendo a lo largo de esta investigación, de conocer su *modus operandi* y aplicación real en las declaraciones de IRPF de nuestros días, así como atender a las consecuencias, directas/indirectas y positivas/negativas, que las mismas traen a nuestra sociedad a fin de poder evidenciar si es o no necesaria una modificación legislativa al respecto de las mismas.

Así, comenzamos por la tributación conjunta del IRPF, figura que, sin duda, sigue recibiendo profundas críticas desde la doctrina acerca de su procedencia o no en nuestra regulación actual. Y no solo éstas emanan de los propios expertos en materia tributaria, sino que cabe mencionar que ya el poder ejecutivo nacional es consciente de los perjuicios y notables daños sociales indirectos que esta figura puede venir causando en nuestro país debido, como principal razón, a la no adaptación de la norma a la natural evolución social. De esta forma, cabe mencionar los siguientes extractos que, como decimos, vaticinan alguna actuación legislativa al respecto de esta institución:

En esta consideración de las circunstancias personales y familiares cabe efectuar una mención a la opción por la tributación conjunta. La política de no discriminación por razón de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión. No obstante, se mantiene su tratamiento

*actual en el impuesto para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que alguno de sus miembros no puede acceder al mercado laboral, y por tanto obtiene rendimientos sólo uno de los cónyuges, como podrían ser los casos de determinados pensionistas con rentas de cuantía reducida, o de determinadas familias numerosas*⁷⁸

*Sin embargo, es un mecanismo -la tributación conjunta- que puede desincentivar la participación laboral del segundo perceptor (que en un 87% son mujeres) en las unidades familiares integradas por los dos cónyuges. En opinión del Comité, estas finalidades de la reducción son extrañas a un impuesto individual, como pretende serlo el IRPF y, por tal motivo, es partidario de estudiar la posible sustitución de la reducción por tributación conjunta por un mínimo (o la modulación de los existentes) que permita adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares de estas unidades familiares.*⁷⁹

*Por otro lado, se incluye la paulatina desaparición de la reducción por tributación conjunta mediante el establecimiento de un régimen transitorio, debido a que genera un desincentivo a la participación laboral del segundo perceptor de renta (principalmente mujeres). Se asegurará el equilibrio de género y al menos una persona especialista en enfoques de género en la composición de la comisión de personas expertas para la reforma del sistema tributario, prevista en el componente*⁸⁰

Como podemos apreciar, la cuestión está sobre la mesa tanto del poder ejecutivo como del poder legislativo nacional. Cabe también hacer especial mención al denominador común que encontramos en cada uno de los pasajes antes mencionados: la perspectiva de género. Sin perjuicio del desarrollo pausado que sobre la cuestión se hará en el epígrafe C de este apartado, podemos ir ya afirmando que el principal argumento que desde la doctrina se da al respecto de una rápida actuación sobre la configuración actual de la tributación conjunta es que la misma genera un claro desincentivo a las mujeres en su histórica dificultad de inserción en el mercado laboral debido a que la propia reducción fiscal que se produce por la aplicación de la tributación conjunta puede resultar, llegado el caso, más ventajosa en familias en las que solo trabaje el hombre que el propio incremento de la capacidad económica familiar que se produce con la generación de una segunda fuente de rendimientos del trabajo; esto es, una figura que nace como un método fiscal para la atenuación de los efectos que produce la progresividad propia del IRPF en la acumulación de rentas se ha desnaturalizado hasta tal punto que únicamente parece resultar beneficiosa, en la mayoría de los casos, solo

⁷⁸ Preámbulo Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

⁷⁹ Capítulo I “Diagnóstico del sistema tributario español”, Comité de personas expertas, Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, Madrid, 2022

⁸⁰ Plan de Recuperación Transformación y Resiliencia, Gobierno de España, 2021

cuando precisamente no se acumulan las rentas, suponiendo, además y como ya se ha expuesto, una vulneración del Estado igualitario y del bienestar en el que, dice la Constitución, se constituye España.

Será este argumento uno de los principales caballos de batalla a favor de la supresión de esta institución jurídico tributaria en aras de seguir fielmente los objetivos marcados por la propia Comisión Europea en su Estrategia para la Igualdad de Género 2020-2025, documento en el cual se incluye la necesidad de que tanto la fiscalidad como demás sistemas de protección socioeconómicas de los diferentes países integrantes de la Unión Europea tienen que promover la modificación o definitiva extinción legislativa de aquellas figuras, instituciones o normas que, de un modo u otro, puedan tener como efecto desigualdades de géneros basadas, dice la Comisión, en roles tradicionales en el ámbito de trabajo y la vida privada. Así, la Comisión afirma que *“formulará orientaciones para los Estados miembros sobre la manera en que los sistemas nacionales de fiscalidad y prestaciones pueden actuar como incentivos o desincentivos financieros para las personas que aportan la segunda fuente de ingresos familiares”*⁸¹.

Metas socioeconómicas éstas que, ciertamente, se acogen a la tendencia y orientación igualitaria, ya sea por razón de género o por cualquier otra característica personal, que han de seguir, a nuestro interés, España y el resto de los países integrantes de la Unión Europea, ya no solo por la propia evolución social y cultural de la ciudadanía sino por el cumplimiento firme de, en este caso, el derecho comunitario, el cual afirma claramente en el artículo 8 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que *“en todas sus acciones, la Unión se fijará el objetivo de eliminar las desigualdades entre el hombre y la mujer y promover su igualdad”*⁸²

Es este el contexto en el que nos encontramos. Y se trata de una situación que, bajo mi prisma, no resulta baladí y que requiere, indudablemente, una actuación en consecuencia por parte de los poderes estatales al objeto de no perpetuar (entendamos que, en este caso, de manera indirecta y no intencionada) la situación socioeconómica desfavorable que la mujer sigue viviendo, sorprendentemente, a día de hoy. Es principalmente por esta razón por la que entiendo que no es de recibo el hecho de que no se haya ya actuado legislativamente al respecto de este método de tributación familiar que, recordemos, lleva vigente desde el año 1998. Sin perjuicio de que la reducción fiscal de la base imponible a día de hoy sea diferente, el mecanismo técnico-tributario viene siendo el mismo desde hace casi veinte años y, por tanto, produce desde su implantación tal desincentivo laboral a las mujeres; situación ésta que es desafortunadamente solucionada por parte del poder legislativo, el cual afirma, en el Preámbulo de la Ley antes citado, que su supresión conllevaría notables perjuicios en *“matrimonios en los que*

⁸¹ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Una Unión de la igualdad: Estrategia para la Igualdad de Género 2020-2025, pág. 10

⁸² Artículo 8 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

alguno de sus miembros no puede acceder al mercado laboral” sin reparar en el hecho de que, con esta técnica, lo que hace es contribuir a prolongar indefinidamente tal problemática.

B. Aplicación de la tributación conjunta en el IRPF.

A continuación, ahondaremos en el estudio más técnico de la norma. Profundizaremos en este epígrafe sobre quiénes pueden ser beneficiarios de esta figura tributaria del IRPF y cómo es su repercusión y aplicación práctica en la liquidación de la renta de aquellos contribuyentes que decidan optar por esta acumulación de rendimientos en una declaración única. Es del todo vital para el estudio detenido que con posterioridad se hará sobre las repercusiones familiares y sociales que este método conlleva en nuestro país conocer a fondo este mecanismo del impuesto que tanta crítica ha recibido.

1. Unidades familiares legitimadas: incongruencias normativas para con la Constitución

Debemos comenzar, pues, por analizar jurídicamente quiénes son las unidades familiares que tendrán acceso a este régimen fiscal de acumulación de rentas. Con independencia de nuestra postura, ya explicada en puntos anteriores de este trabajo, acerca de la debida apertura y flexibilidad que, a nuestro interés, el sistema fiscal español ha de adoptar al respecto del concepto de familia atendiendo a una perspectiva evolutiva y dinámica de la misma, debemos afirmar que el mecanismo de tributación conjunta actual podrá realizar acto de presencia si se dan alguna de estas dos circunstancias: matrimonio o descendencia en primer grado. Sin perjuicio de que la descendencia en primer grado habrá de reunir una serie de características para poder ser incluidas dentro de la unidad familiar delimitada por el IRPF, estos serán los dos aspectos principales en los que hemos de centrarnos para poder determinar la posibilidad o no de aplicar esta reducción fiscal paliativas del efecto progresivo que supone la acumulación de rentas.

De esta manera, podemos hacer ya referencia al tenor literal de la norma, la cual nos afirma en el artículo 82.1 LIRPF que:

Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.ª En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo.

El concepto de unidad familiar es un tema que, como ya hemos dicho, ha sido tratado en puntos anteriores de este trabajo; mas resulta de pleno y absoluto interés detenernos en el análisis de la regulación vigente, por cuanto, a mi modo de ver, no ha conseguido los objetivos de integración y apertura que de una interpretación dinámica o evolutiva de la propia sociedad se hubiesen pretendido o esperado. Y es esta una cuestión que, sin duda, no resulta ni baladí ni aislada, pues existen múltiples circunstancias por las que podemos llegar a tal afirmación, requiriendo tal coyuntura jurídico-social una actuación legislativa al respecto de la misma, sin perjuicio del vicio estructural que ya de por sí la institución de la tributación conjunta padece.

Así, conviene, en primer lugar, valorar la primera de las modalidades de tributación conjunta, esto es, la integrada por los cónyuges y, opcionalmente, la descendencia en primer grado que reúna una serie de requisitos. Tenemos pues una institución jurídico-tributaria que gira en torno al hecho matrimonial, requiriéndose para su aplicación y posterior reducción de la base imponible única de los contribuyentes que acumulan sus rentas que éstos tengan el estado civil de casados y no estén separados legalmente. Como ya se ha denunciado en puntos anteriores de este Trabajo, y como también se deriva de la orientación jurisprudencial contenida en la STC 198/2012 y la reciente STC 40/2022, de 21 de marzo de 2022, el legislador, tributario o de cualquier otra rama del Derecho, debe adaptar fielmente su normativa a la evolución social, cultural y económica que en su ámbito de aplicación se produzca, siendo del todo necesario, en este caso, abrir la puerta a otras formas de convivencia e interrelación personal; esto es, reside en el legislador el deber de generar un concepto familiar mucho más amplio que el matrimonial, del cual cabe decir, incluso, que se encuentra en decadencia atendiendo a datos oficiales del siglo XXI⁸³, razón más que justificada y lógica para atender a la nueva realidad social existente.

De este modo, cabe afirmar la necesidad de integrar en esta primera modalidad familiar a, por ejemplo, las parejas de hecho, en la medida en que, de facto, la situación de convivencia familiar reúne las mismas características, contextos y circunstancias que tendría la matrimonial. Es decir, el legislador ha de respetar la decisión de los contribuyentes de declinar la opción matrimonial y optar por un reconocimiento de su relación de convivencia a través de otra institución jurídica como es la pareja de hecho, así como también será su obligación otorgarle los mismos incentivos fiscales en la medida

⁸³ Eurostat afirmaba en 2020 que las tasas de matrimonio más bajas fueron de alrededor de 3 matrimonios por cada 1 000 habitantes, que se notificaron en Luxemburgo (3.1), Italia (3.2) y Portugal (3.4), seguidos de España, Francia (datos de 2017) y Eslovenia (todos 3.5).

en que los contextos económicos y sociales que se derivan de ambas formas de cohabitación son idénticos o de muy remarcable similitud. Y cabe, a mi modo de ver, extender tal interpretación, y, por ende, los beneficios fiscales en cuestión, a quienes opten por no regular a través de institución jurídica alguna su situación de interrelación personal y convivencia, siempre y cuando puedan probar fehacientemente que se da esa relación de cohabitación y contexto familiar necesario.

Teniendo por líneas rojas o límites infranqueables la buena fe y el orden público, estoy plenamente convencido del hecho que el legislador debe, en la medida de lo posible atendiendo, precisamente, a la capacidad probatoria al respecto de la relación de hecho en cuestión, abarcar al mayor número de esquemas, sistemas y modos familiares, ya que no existe forma o manera alguna que se aproxime de mejor y mayor modo a los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad tributaria.

Dejando a un lado la institución matrimonial y la manifiesta discriminación que la normativa actual del IRPF hace al respecto de otras formas familiares, cabe seguir estudiando otros aspectos que, sin duda, también carecen de esa capacidad integradora e igualitaria que debemos exigir a nuestro legislador. Es importante, pues, hablar de la descendencia y el papel que ésta juega en la tributación conjunta.

Como ya hemos dicho con anterioridad, y como así se desprende de la propia Ley del IRPF, en esta sede de acumulación de rentas tan solo tendremos en cuenta a los hijos/as de los contribuyentes, por lo que la unidad familiar tan solo estará integrada por descendencia en primer grado natural u adoptiva, sin perjuicio de que la propia normativa del impuesto otorgue, en otros puntos dentro su orden cuantificador de cuota impositiva, diferentes ventajas fiscales para otros tipos de parentesco (*vid.* artículo 58 Ley IRPF)⁸⁴.

Analizando nuevamente la regulación del impuesto, y focalizando en sus principios más básicos, de ningún modo puede entenderse esta decisión del legislador. En términos jurídicos, económicos y éticos, ¿qué diferencia existe entre hacerse cargo de un hijo y un nieto? ¿cuál es la justificación que el legislador da para descartar que un nieto huérfano pueda formar una unidad familiar con, por ejemplo, su abuela viuda? Como se puede apreciar, no hay razón ni justificación jurídica alguna que pueda aprobar esta circunstancia; la merma en la capacidad económica del contribuyente que se hace cargo de un descendiente en segundo grado es idéntica o de muy remarcable similitud a la que supondría atender a un descendiente en primer grado, por lo que, con foco en los más que reiterados principios constitucionales, nuevamente estamos ante una clara discriminación del legislador para con las particularidades, de ningún modo extraordinarias o inusuales, que puede tener el hecho familiar.

⁸⁴ TORIBIO BERNÁRDEZ, L. “Reglas sobre el ejercicio de la opción por la tributación conjunta” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) “Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario”, Aranzadi Thomson Reuters, 2020

Otra cuestión relativa a la descendencia en primer grado y que, bajo mi prisma, también resulta de notable interés es el déficit normativo del artículo 82 LIRPF al respecto de la delimitación de los conceptos “independencia” y “convivencia” respecto a su/s progenitor/es. La redacción legislativa no resulta de modo alguno clara y precisa sobre en qué circunstancias concretas puede el/los contribuyente/s incluir a sus hijos menores de edad dentro de la unidad familiar, en la medida en que, si atendemos al criterio hermenéutico de la literalidad, por un lado, en la modalidad matrimonial se hace referencia a “vivir independientes” y, por otro, en sede de familia monoparental, a una “convivencia”. Sin perjuicio de esta circunstancia, hay que atender al criterio de RANCAÑO MARTÍN, el cual se basa en atender fielmente a la dependencia o independencia económica de los hijos para con sus ascendientes, posibilitando ello que, aunque no cohabiten, puedan éstos integrarse en cualquiera de las dos unidades familiares descritas por la Ley en su artículo 82; esto es, debe prevalecer la base económica frente a una interrelación personal de convivencia, en la medida en que es, precisamente, la capacidad económica del/los contribuyente/s el principal baremo de medida en la cuantificación de la cuota a ingresar por el impuesto, principio constitucional que deberá ser tenido en cuenta a efectos de permitir la acumulación de rentas viva o no el hijo dependiente con su/s progenitor/es.

Y es esta una cuestión que puede adoptar, incluso, mayor problemática que la planteada. Aun permitiéndose la inclusión en la unidad familiar de la descendencia en primer grado no conviviente pero dependiente económicamente del/los contribuyente/s que opta/n por la tributación conjunta, la normativa y la jurisprudencia relativa al impuesto, en una interpretación laxa del tenor literal del artículo 83.1 LIRPF⁸⁵, ha considerado que únicamente podrán integrar la unidad familiar todos aquellos que entren dentro del parámetro del propio artículo 8.1 LIRPF⁸⁶; esto es, podrán formar parte de la unidad familiar todos los miembros de la unidad familiar que sean residentes españoles⁸⁷.

Al respecto de esta afirmación, inevitablemente surgen múltiples incongruencias al respecto de la orientación y cariz constitucional que debe adoptar el IRPF. Por ejemplo, podemos plantear la cuestión de los estudiantes menores de edad que residen en el extranjero. Partiendo, nuevamente, de que el criterio de dependencia económica debe prevalecer frente al de convivencia, ¿cómo puede admitirse el hecho de que una familia no pueda acceder a este modo de tributación por el hecho de que su hijo/a, plenamente

⁸⁵ El artículo 83.1 LIRPF dispone que “*las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto*”

⁸⁶ El artículo 8.1 LIRPF dispone que “*son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español; b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley*”

⁸⁷ TORIBIO BERNÁRDEZ, L. “Reglas sobre el ejercicio de la opción por la tributación conjunta” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) “Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario”, Aranzadi Thomson Reuters, 2020

dependiente de aquel, no viva en territorio español? ¿cuál es la justificación, en términos económicos, que el legislador da para no permitir el acceso a esta acumulación de rentas cuando la capacidad económica, en este supuesto, puede, incluso, verse más afectada o menoscabada que en un contexto de convivencia familiar?

De este modo, y como síntesis de los argumentos dados, conviene, de seguir manteniendo la deficitaria institución de la acumulación de rentas, una modificación legislativa a efectos de aclarar la prevalencia de la dependencia económica como principal método de valoración, así como también otorgaría seguridad jurídica al contribuyente establecer en la norma, quizás de rango reglamentario, una serie de criterios económicos y familiares a fin de determinar, en la medida de lo posible, cuando estamos, o cuando no, ante una dependencia económica que deba ser tenida en cuenta al respecto de los beneficios fiscales que venimos estudiando.

Por último, en relación con estos aspectos subjetivos de la tributación conjunta, también interesa una modificación legislativa al respecto de adaptar la normativa del impuesto a la reciente Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica. Citada Ley ha tenido notables consecuencias en la totalidad del ordenamiento jurídico español, no siendo una excepción el ámbito tributario, siendo necesario, en esta sede de tributación conjunta, una reordenación subjetiva inmediata. Como sabemos, esta nueva norma tiende a una mayor autonomía e independencia de las personas con discapacidad, procediendo a la eliminación de figuras históricas como la patria potestad prorrogada o rehabilitada, instituciones que, precisamente, son las que escoge el legislador tributario para permitir la inclusión en la unidad familiar de hijos mayores de edad. Es por tal motivo por lo que es obligatoria una actuación legislativa a fin de delimitar qué instituciones de apoyo, y en qué grado de aplicación de las mismas, son necesarias para poder permitir el acceso a este beneficio fiscal de reducción de base imponible.

2. El mínimo personal y familiar y las reducciones en la base liquidable.

A continuación, una vez vistos los aspectos subjetivos de la acumulación de rentas, pasamos a analizar verdaderamente la base y efectos técnicos que la aplicación de la citada figura tiene en la liquidación única que la unidad familiar haga del impuesto. Sin perjuicio de remarcar la importancia de los aspectos formales contenidos en el artículo 83 LIRPF, en este epígrafe nos centraremos en el estudio y análisis de nuestro actual artículo 84 LIRPF, del cual merece hablar, especialmente, tanto de cómo afecta la tributación conjunta a la cuantía del mínimo personal y familiar de la unidad contribuyente como, por otro lado, del efecto regresivo que produce la actual técnica jurídico-tributaria usada.

a) La cuantía del mínimo en la tributación familiar

Así, en relación con el mínimo personal y familiar, conviene iniciar el estudio de la materia propuesta haciendo referencia al artículo 84.2 LIRPF, el cual dispone del siguiente modo la intención que el legislador tiene para con el tratamiento de las circunstancias personales y familiares en el sistema de tributación conjunta:

Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar. ⁸⁸

Dejando a un lado las excepciones a esta regla general que con posterioridad hace el artículo, es esta una norma que, a mi modo de ver, resulta completamente incongruente tanto para con el sentido propio del impuesto como para la naturaleza y esencia de la tributación conjunta. No hemos de dejar de recordar que esta institución de tributación conjunta, como la propia lingüística nos vaticina, se trata de un modo de liquidación del impuesto en que el, precisamente, se procede a una valoración de los rendimientos obtenidos durante el período impositivo por varias personas. Es por tal motivo por lo que considero que el legislador, atendiendo al carácter subjetivo del impuesto, debió haber tenido en cuenta esta palmaria situación de discriminación en el acceso a este incentivo fiscal para los contribuyentes que optan por la tributación conjunta en la medida en que no repara, parece, en el hecho que son varias las personas que necesariamente intervienen en la liquidación del impuesto, no siendo de recibo que tanto la propia generación del hecho imponible como las particularidades y peculiaridades de cada contribuyente se reduzcan a una no equitativa individualidad del grupo.

Esta circunstancia, como así expone IGLESIAS CARIDAD, supone, sin duda, una razón añadida más para descartar esta figura de tributación familiar que el legislador establece en la normativa tributaria; “*un desestímulo real a la opción por la tributación conjunta, y desde luego una falta de reconocimiento mayúsculo de los matrimonios donde ambos cónyuges ganen rentas, para la modalidad matrimonial*”⁸⁹. Y es que, como así expresa el autor, esta circunstancia de la que hablamos también ha de enfocarse desde la perspectiva de género, ya que el hecho normativo de imposibilitar el aumento de los importes del mínimo personal y familiar atendiendo, al menos, a las personas generadoras de rendimientos dentro de la unidad contribuyente conlleva, junto con otras causas que analizaremos, que este modelo de tributación tan solo sea beneficioso para matrimonios en los que uno de los cónyuges gane rentas y las del otro sean nulas o prácticamente inexistentes.

⁸⁸ Artículo 84.2 LIRPF

⁸⁹ IGLESIAS CARIDAD, M “Normas aplicables en la tributación conjunta: aspectos susceptibles de mejora” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNARDEZ, L. (dir.) “Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario”, Aranzadi Thomson Reuters, 2020

Es el modelo de familia expuesto, ocupando el hombre la posición del principal perceptor de rentas, el que tradicionalmente hemos tenido en nuestro país y el que, aun no dejando de ser respetable, se quiere superar. Se busca, como hemos dicho en diferentes puntos de este trabajo, una apertura real de la mujer al mercado de trabajo y, por ende, unos modelos de familia mucho más igualitarios que los históricos, no fomentando en modo alguno la consecución de esta meta la existencia de normativa positiva, en este caso tributaria, que genere este tipo de efectos indirectos de notable carácter perjudicial.

b) *El efecto regresivo de las reducciones y la desprotección de la familia monoparental*

Finalizando así el breve tratamiento de esta controvertida circunstancia normativa, hemos de pasar a tratar el modo en que se aplica la reducción fiscal en la base imponible del impuesto y los efectos jurídico-tributarios que de la misma se derivan. Así, interesa reproducir el tenor literal del artículo 84.2. 3ª y 4ª LIRPF, los cuales disponen que:

3.º En la primera de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de esta ley, la base imponible, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta Ley, se reducirá en 3.400 euros anuales. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa

*4.º En la segunda de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de esta ley, (...) se reducirá en 2.150 euros anuales (...)*⁹⁰

Atendiendo a la norma aquí expuesta, resulta del todo sorprendente el hecho que el legislador tributario haya optado por este sistema de incentivo fiscal para intentar atenuar el efecto propio en la progresividad impositiva que deriva la acumulación de rentas y no haya reparado en la circunstancia que conlleva el uso de la misma y que choca frontalmente con los principios y valores que el propio impuesto intenta perseguir. Como ya adelantamos en una fase más inicial de la presente investigación, y como así indican CUBERO TRUYO y JIMÉNEZ NAVAS, las familias de inferior capacidad económica y, por ende, las más necesitadas de incentivos fiscales son las que, paradójicamente, reciben menor ayuda a efectos impositivos en la aplicación de este sistema de tributación conjunta en beneficio de las unidades familiares con mayor capacidad contributiva; ocurre esto, precisamente, por la propia base de la reducción practicada, en la medida en que la misma produce un claro efecto regresivo contrario a la naturaleza del impuesto⁹¹.

⁹⁰ Artículo 84.2. 3ª y 4ª LIRPF

⁹¹ CUBERO TRUYO, A. y JIMÉNEZ NAVAS, Mª.M “El tratamiento de la mujer en el IRPF. Medidas de discriminación positiva y medidas que favorecen la prolongación del rol tradicional”, RCyT, CEF, núm. 322, págs. 69-96

Por poner un ejemplo, si atendemos a dos unidades familiares, A y B, con diferente generación objetiva y cuantitativa de rendimientos gravables por el IRPF (50.000€ y 100.000€, respectivamente), podremos comprobar, atendiendo únicamente a la escala estatal del artículo 63 LIRPF y en sede matrimonial, como la reducción de 3.400€ en la familia A supone un ahorro fiscal de 629€ de la cuota íntegra, mientras que el ahorro en la segunda familia es de 765€. De este modo, comprobamos como el ahorro comparado que la técnica produce a familias con tipos marginales altos, y, por tanto, con menor necesidad de protección, es mucho mayor (en nuestro caso hablamos de un 17,77%) que el que se produce en las unidades familiares con menor tipo marginal aplicado a sus rendimientos.

Y la problemática con esta circunstancia no estriba en un efecto colateral perjudicial en términos socioeconómicos, como así hemos manifestado con respecto a la imposibilidad de aumentar las cuantías del mínimo personal y familiar desde una perspectiva de género, sino que, a mi modo de ver, esto supone un error mucho más grave del legislador a la hora de configurar la reducción fiscal practicada por cuanto es más que notable la vulneración del principio de progresividad constitucionalmente recogido para el conjunto del sistema tributario como legislativamente para el IRPF.

Resulta del todo incongruente como el legislador no optó, si pretendía salvar el efecto progresivo de la acumulación de rendimientos, por un sistema de bonificación selectiva con espíritu progresivo⁹² que atendiese, en primer lugar, a la capacidad económica de las unidades familiares (y establecer la cuantía de la reducción en función de si la misma merece o no especial protección por parte del legislador) como a las diferentes razones motivadoras para optar por esta tributación familiar. Y es que, al respecto de esta segunda variable a estudiar por las Autoridades tributarias, no resulta de ningún modo la misma situación de hecho que un miembro de la familia no genere, por ejemplo, rendimientos del trabajo o de actividades económicas porque es un parado de larga duración, porque tiene una discapacidad impeditiva para la actividad laboral, o porque, directamente, tiene la capacidad personal y familiar para ejercer una actividad laboral, pero decide no hacerlo. A mi modo de ver, el legislador debe, de mantener esta figura de tributación grupal estructuralmente viciada, delimitar en qué situaciones de hecho la unidad familiar tendrá derecho, ética y jurídicamente, a acceder a este tipo de beneficios fiscales, descartándose posibilidades que deriven tanto en fomentar un no desarrollo del individuo en sociedad (otorgando beneficios fiscales a familias que, potencialmente dadas las características de sus miembros, podrían no llegar a necesitarlos) como una perpetuación de un sistema familiar histórico y no igualitario.

Por último, y alejándonos un poco de las cuestiones vistas, merece finalizar este epígrafe haciendo alusión a un hecho que, a mi modo de ver, también es criticable desde este trabajo, y es que, como así aprecia RANCAÑO MARTÍN, el legislador otorga mayor ventaja fiscal a las familias incluidas dentro de la primera modalidad de tributación

⁹² ibídem.

conjunta que a las de carácter monoparental cuando la realidad social de este segundo tipo de modalidad familiar justificaría que la reducción sea, al menos, igual que la dada a los matrimonios⁹³. Parece que una posible razón de ser por la cual se pretende esta reducción en el importe del beneficio fiscal a practicar es el hecho de que, normalmente, en las familias monoparentales tan solo será el padre o la madre el que genere rentas para acumular y que, por tanto, no se requiere una cuantía alta para salvar el efecto progresivo de acumular rentas.

Pero este motivo resulta del todo interesante visto desde dos prismas diferentes de nuestra realidad. Por un lado, la familia monoparental, atendiendo tanto a la debida apertura a nuevos modelos de familia como a la necesidad de salvaguarda y protección especial que las mismas merecen con base a la justicia social, siempre ha sido tenida muy en cuenta por parte del legislador, no entendiéndose esta diferenciación cuantitativa en unidades en las que la organización, conciliación y desarrollo familiar es siempre más complicado que en un ámbito matrimonial. Y, por otro lado, tampoco se entendería que la razón de que se establezca un importe menor sea la acumulación de rentas que se produce en la primera de las modalidades, ya que, como veremos en el siguiente epígrafe y como ya hemos ido diciendo a lo largo de este Trabajo, este tipo de modalidad familiar aplicará la tributación conjunta cuando no haya rentas que acumular a la principal fuente, o las mismas sean prácticamente inexistentes.

C. La perspectiva de género: valoración del Informe de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal de 2019.

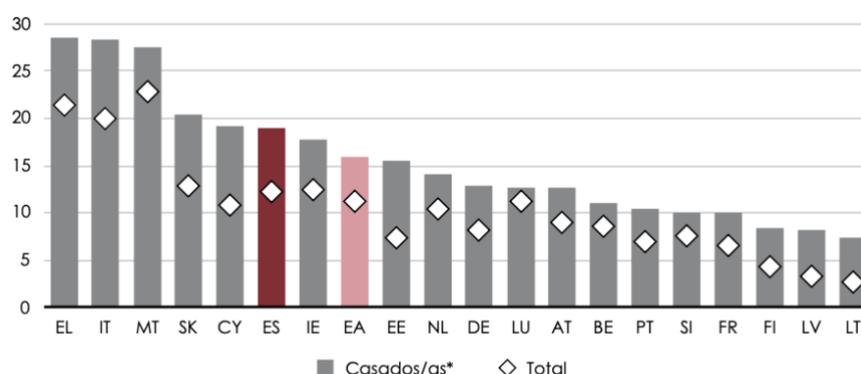
A continuación, procede que realicemos, de una manera más detenida y pausada, un análisis acerca de los efectos discriminatorios por razón de género que la institución de la tributación conjunta está causando. Interesa atender a datos sociológicos y estadísticos objetivos que sustenten las afirmaciones que venimos realizando a lo largo de la presente investigación y que, sin duda, desaconsejan seguir manteniendo esta figura de acumulación de rentas dentro el complejo normativo del IRPF.

Persiguiendo el objetivo de esclarecer y fundamentar la vulneración de la igualdad de género y, por ende, la perpetuación de conceptos familiares históricos y roles tradicionales de sus miembros, creo que es vital hacer un referencia especial a los datos que el Informe de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (en adelante, AIReF) realizó en el pasado año 2020, en la medida en que el mismo tiene un marcado carácter ilustrador de la situación social que vivimos y que en modo alguno beneficia la aplicación de esta norma tributaria.

A mi modo de ver, creo que hemos de partir de la base de que la mujer, progresivamente desde mediados del siglo XX, ha ido incorporándose al mercado laboral

⁹³ RANCAÑO MARTÍN, M^a. A “La tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, pág. 190

y, por tanto, accediendo a un desarrollo personal, profesional y social en el que, históricamente, no ha tenido cabida. Tal aseveración no es óbice para indicar la necesidad de que tal progreso en el género femenino siga su cauce en aras de conseguir una igualdad mucho mayor que la existente a día de hoy. Nuestro contexto nos indica que aún sigue habiendo una notable brecha entre el hombre y la mujer en términos laborales, situación ésta que, sin perjuicio de los manifiestos daños que la misma genera, se da de manera generalizada en los países de nuestro entorno. Así, es importante atender a la siguiente gráfica⁹⁴ entre la tasa de empleo femenina y masculina en la Eurozona del año 2018, con especial referencia a las personas casadas.



A nuestro interés, la situación en España, por encima de la media de la Zona Euro, requiere una actuación inmediata por parte de los poderes del Estado, ya sea por medio de una actuación positiva, es decir, generar incentivos en los empleadores para la contratación femenina, como por una vía negativa, esto es, proceder a la modificación o derogación definitiva de aquella normativa que, de un modo directo o indirecto, fomenta que tal desigualdad de género se siga produciendo, como es el caso de la tributación conjunta.

Y es que la realidad se agrava aún más en el sentido en que no solo existe una clara diferenciación entre la contratación femenina y masculina, sino que, atendiendo a la tasa de empleo de la mujer en el año 2018, España tiene el tercer peor porcentaje de la Eurozona. Esto, indudablemente, tiene una relación inescindible con la tributación familiar regulada en nuestro país, ya que, sin llegar a ser, lógicamente, la causa exclusiva de tal índice de desempleo femenino, es incuestionable que tal método de tributación grupal “*genera un efecto perjudicial para los/las segundos/as perceptores de renta en el interior de las familias y ello influye en las decisiones por parte de sus miembros a la hora de acceder o no al mercado laboral*”⁹⁵; efecto perjudicial éste que afecta casi de manera plena a las mujeres en tanto en cuanto, como ya indicamos al principio de este apartado, en el 87% de los casos son ellas los segundos perceptores de renta en el hogar.

⁹⁴ Estudio Beneficios Fiscales. Evaluación del Gasto Público 2019, Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2020)

⁹⁵ ibídem.

Además, también ha de tratarse ligeramente una cuestión que resulta de profunda relevancia para con nuestro estudio, y es que este daño colateral a los segundos perceptores de renta en la familia no se da únicamente en el sistema de acumulación y reducción de la base liquidable establecido en España, sino que hay también que remarcar el hecho de que, de un modo u otro, los diferentes sistemas impositivos grupales regulados en países de nuestro entorno también producen esta clara vulneración del principio de eficiencia. Por poner un ejemplo, figuras, a priori, tan reconocidas como el *splitting* alemán, basado en “*sumar todas las rentas de la familia para luego dividir las entre sus miembros (en algunos casos, se tiene en cuenta a los hijos)*”⁹⁶, también fomenta el concepto tradicional de familia y el rol histórico de la mujer “ama de casa”. Es esta una flagrante discriminación que ya era tratada por los juristas alemanes de finales del siglo XX, los cuales reclamaron un cambio inmediato; así lo afirmaba ESPEJO en el diario “El País” en el año 1990:

*El splitting es generalmente considerado en Alemania como discriminatorio de la mujer trabajadora casada, ya que ésta, al igual que sucedía en el régimen de acumulación de rentas, entra, a tributar en el impuesto sobre la renta por el tipo marginal del marido, con lo que su trabajo resulta excesivamente gravado y consecuentemente desincentivado, de ahí que se hable del "efecto de ama de casa" del splitting. Por ello en 1974, en el congreso de juristas alemanes, se propuso la total abolición de la declaración conjunta de los cónyuges y del splitting y la implantación de la imposición individual obligatoria*⁹⁷

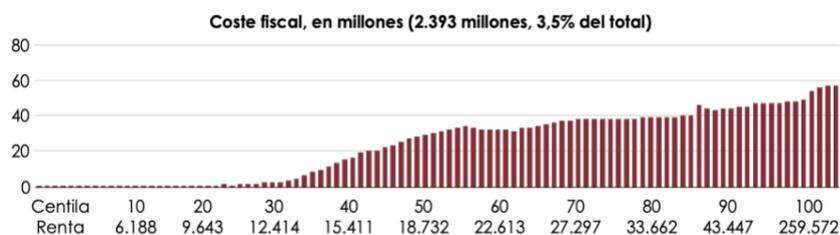
Consolidado el hecho de que tampoco existe consenso en la doctrina internacional sobre una vía de tributación familiar que no incentive el concepto tradicional de familia, es vital pasar a analizar, con datos numéricos y gráficas representativas, el efecto regresivo que en el anterior epígrafe hemos analizado. Hemos de decir que la pérdida de recaudación que supone la aplicación del sistema de tributación conjunta en España es de 2.393 millones de euros, afectando tal beneficio de una manera homogénea a los declarantes por encima del percentil 30; pero lo que es ilustrador para la crítica de la figura de tributación familiar, a la par que lógico dada la naturaleza de la reducción, es que el 10% de contribuyentes con mayor renta (43.448€) genera el 19,5% del coste del total del beneficio (446 millones)⁹⁸. Como así muestra la gráfica⁹⁹ que a continuación se expone, se aprecia claramente el efecto regresivo, y contrario a la esencia del IRPF, de la reducción por la tributación conjunta en la medida en que son el 10% de contribuyentes que mayor capacidad económica tienen los que, sin embargo, acumulan casi un cuarto del total del coste anual del beneficio.

⁹⁶ ibídem.

⁹⁷ ESPEJO, I. “El problema de la tributación de la familia”, El País, (1990) https://elpais.com/diario/1990/03/30/economia/638748004_850215.html

⁹⁸ Estudio Beneficios Fiscales. Evaluación del Gasto Público 2019, Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2020)

⁹⁹ ibídem.



Y todo esto toma un cariz representativo, aún más si cabe, si exponemos la siguiente composición que analiza a qué sistemas familiares, atendiendo al nivel y proporcionalidad de la renta en los mismos, resulta beneficiosa la reducción por tributación conjunta. Como podemos apreciar, la tabla esclarece el hecho que tantas veces hemos denunciado y reiterado durante el presente estudio, y es que el sistema de tributación familiar que en nuestra regulación jurídico-tributaria se regula únicamente es beneficioso a nivel fiscal para aquellos hogares en los que “*el segundo percceptor de renta aporta una proporción baja de las rentas del hogar, y más cuando el hogar tiene rentas bajas*”¹⁰⁰.

% de renta del 2º percceptor	Decila									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	5.825	12.293	15.369	18.114	20.871	24.044	28.105	33.479	40.671	85.668
0 - 10	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
10 - 20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
20 - 30	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✗
30 - 40	✓	✓	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗
40 - 50	✓	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗

Fuente: Elaboración propia a partir de la población de declarantes de la AEAT 2016.

Con todos estos datos podemos afirmar que la figura de la tributación conjunta favorece sistemas de familia tradicionales e históricos, ya que la técnica de la acumulación de rentas beneficiará aquellas familias en las que el primer percceptor de renta sea la única fuente de generación de rendimientos, o que la importancia económica que suponga el segundo percceptor de renta en el seno de la familia sea prácticamente testimonial.

No cabe aceptar de modo alguno, atendiendo a los principios constitucionales antevistos y a la propia esencia del IRPF, que exista divergencia en el ahorro que supone tributar conjuntamente para familias con igual capacidad económica (atendiendo a la composición antes expuesta, por ejemplo, 15.369) pero con distinta proporcionalidad de las rentas generadas para con el total. No se entiende desde ninguna lógica jurídica para

¹⁰⁰ ibídem.

con la protección a las circunstancias familiares el motivo de que por el hecho de que, en el caso anterior, la renta generada por el segundo perceptor suponga entre el 40 y el 50% del total de los rendimientos generados en la familia derive en que la aplicación del sistema de tributación sea perjudicial en términos económicos; son este tipo de familia, en las que ambos miembros desarrollan una actividad laboral, las que, precisamente, requieren mayor atención por parte del legislador tributario, ya que su capacidad económica real puede verse indirectamente mermada al tener que verse abocados a acudir a, por ejemplo, fórmulas externas de conciliación familiar como son los cuidadores de menores, aspecto éste que, sin embargo, es más difícil que se dé en familias en las que solo uno de los miembros obtiene rentas.

Vistos los datos sociológicos y estadísticos expuestos, podemos concluir, como así también hace el estudio, que el modelo de atención al hecho familiar que el legislador tributario ha generado para con el IRPF atiende de un modo efectivo a familias que, dadas ciertas circunstancias, solo uno de sus miembros obtiene rendimientos dinerarios gravables por el IRPF. Mas ha de afirmarse que sería oportuno y justo proceder, de mantener viva la institución, a una delimitación tasada de las circunstancias en las cuales una familia puede acceder a este beneficio fiscal; esto es, considero firmemente, como ya se ha expuesto con anterioridad, que no toda familia con tan solo un perceptor de rentas debe tener acceso a este sistema de reducción fiscal de la base imponible, sino que es importante atender a las causas reales por las cuales tal grupo familiar se encuentra en tal coyuntura económica, descartándose de plano sobreprotecciones fiscales a familias que, potencialmente, no lo necesitarían.

Además, también cabe finalizar este apartado remarcando una vez más la idea de que, dados los datos mostrados, la evaluación del sistema de tributación conjunta desprende que *“el beneficio fiscal genera un desincentivo a la participación laboral de los segundos perceptores de renta (principalmente mujeres de rentas bajas) lo que acentúa los problemas de brecha de género de la economía española”*. Es esta una de las principales cuestiones por las cuales interesa la derogación definitiva de la institución, siendo, llegado el caso, absolutamente necesario idear un sistema normativo que atienda al hecho familiar y a las diferentes peculiaridades, especialmente en esta sede económicas, que el mismo puede presentar, así como también es vital que el mismo no resulte de un modo indirecto resulte discriminatorio para con las posibilidades de desarrollo personal y profesional de ninguno de los dos géneros.

D. Una necesaria reforma legislativa: dos posibles alternativas.

Después de este análisis de la institución de la tributación conjunta, y dada la crítica que hemos realizado para con la configuración normativa de la misma y los notables efectos perjudiciales que deriva, creo que es importante y necesario valorar poner fin a esta institución en el marco normativo tributario en nuestro país. Resulta de interés el estudio de la derogación de esta figura de tributación familiar que, como venimos repitiendo durante el presente Trabajo, puede llegar a vulnerar los principios

constitucionales en los que se sustenta nuestro sistema impositivo, así como la naturaleza, esencia y razón del ser del IRPF. Y es que debemos afirmar que el argumento para mantener la institución que el Preámbulo de la Ley del IRPF nos da, con respecto a las familias en las que solo uno de sus miembros obtiene rendimientos, no es de modo alguno un motivo de peso para mantener un sistema de tributación que perpetúa clásicos modelos de familia no igualitaria.

Dado que es necesario un cambio importante en nuestra normativa para con el hecho familiar en el IRPF, desde este epígrafe se quiere realzar, y en algún caso completar, soluciones o alternativas que ya se encuentran en nuestra doctrina y que, de un modo u otro, ya solucionan la problemática generada con la tributación conjunta.

Así, y en relación nuevamente con aquellas familias en las que solo existe una única fuente de ingresos, CUBERO TRUYO y JIMÉNEZ NAVAS afirman que el déficit económico de las mismas, y, por ende, su difícil capacidad contributiva, puede verse cubierto *“a través del sistema de deducciones de la cuota de las comunidades autónomas, pues encajan en la línea de actuación que tales entes viene siguiendo al hacer uso de sus competencias normativas en este impuesto cedido”*¹⁰¹. Con tal medida, como también dicen los autores, salvaríamos, también, la importante vulneración de la naturaleza progresiva del impuesto que supone tributación conjunta, ya que, como así se ha expuesto, en su aplicación se aprecia un claro y perjudicial efecto regresivo.

A mi modo de ver, creo que el planteamiento que realizan los autores puede ser una solución del todo acertada para con el debido tratamiento que han de tener estas familias, mas es importante indicar en este punto que también sería necesario delimitar los casos en los que, aun existiendo un único perceptor de rentas, las familias podrían acceder a estas deducciones en su cuota por el impuesto. Y es que estoy plenamente convencido de que la esencia del impuesto, así como del conjunto del sistema tributario, nos debe hacer que, en este caso, tengamos en cuenta dos variables importantes: la capacidad económica de la familia, y las causas por las cuales tan solo hay un perceptor de rentas.

Entrando en la primera de las variables a estudiar, es de todo punto necesario afirmar que una familia que goce de una capacidad económica importante y notable, aunque tan solo sea una persona la que genere la renta, no debe tener acceso a esta deducción fiscal en la cuota que aquí planteamos, en la medida en que con la misma, a mi modo de ver, estaríamos nuevamente fomentando, dada la casuística, el no acceso de la mujer al mercado de trabajo; se estaría, en cierto modo, premiando fiscalmente únicamente el hecho de que tan solo exista un único perceptor de rentas en el hogar, que, llegado el caso de una buena salud económica, no sería necesario desde el carácter

¹⁰¹ CUBERO TRUYO, A. y JIMÉNEZ NAVAS, M^a. M “El tratamiento de la mujer en el IRPF. Medidas de discriminación positiva y medidas que favorecen la prolongación del rol tradicional”, RCyT, CEF, núm. 322, págs. 69-96

personal del impuesto. De no atenderse a la variable que aquí planteo, la normativa jurídico-tributaria volvería, como digo, a apostar, entendemos indirectamente, por la perpetuación de esquemas familiares clásicos y tradicionales.

Además, en sede de esta primera circunstancia a estudiar por el legislador y atendiendo al carácter progresivo del impuesto, es importante, a la par que lógico, que tal deducción en la cuota del IRPF vaya reduciéndose a medida que va avanzando la capacidad económica de la familia en cuestión hasta llegar, como decimos en el anterior párrafo, a un no acceso al beneficio. Han de descartarse cifras inamovibles como las contempladas hoy en nuestra tributación conjunta y que, ya sea por su carácter regresivo o por su inmutabilidad, no atienden de una manera plena y eficiente al hecho familiar que se plantee.

Y, con respecto a la segunda de las variables, partiendo, como digo, de una capacidad económica que habilite al acceso a la deducción, creo que también es necesario, como venimos diciendo en el Trabajo, atender a los motivos por los cuales la situación de la familia en cuestión es la que es. No cabe duda alguna que la situación de hecho, y, por tanto, la protección que el legislador ha de dar, no es la misma ante un parado de larga duración o una persona con un grado de discapacidad muy alto que ante una persona que, directamente, decide no realizar actividad laboral alguna teniendo las cualidades, personales y profesionales, para ello. Es por tal motivo por lo que nuevamente no hemos de proteger fiscalmente contextos en los que, de facto, no es necesaria una ayuda en términos fiscales; no hemos de premiar actitudes de la ciudadanía que en modo alguno benefician ni al propio desarrollo personal y profesional del individuo ni a la evolución y progreso de la sociedad en su conjunto.

Esta sería una alternativa que, sin duda, atendería a la necesidad o dificultad que el hecho familiar puede llegar a presentar, y que, de atenderse a las variables antes expuestas, ni vulneraría la naturaleza progresiva y subjetiva del impuesto ni ayudaría a la eternización de esquemas familiares no igualitarios.

Por otro lado, también cabe destacar la posibilidad que el Libro Blanco, antes citado, nos brinda. El Comité de Expertos para la Reforma Tributaria apuesta porque la institución del mínimo personal y familiar atienda las circunstancias que venimos viendo, esto es, principalmente el hecho de que existan familias con un único perceptor de rentas y que, por tanto, sea éste la fuente de sustento familiar. Hemos de recordar que el mínimo, como así establece el Preámbulo de la Ley, se basa en cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales familiares del contribuyente, se considera no debe tributar por el impuesto; *“esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales*

*circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que se mejora la progresividad del impuesto*¹⁰².

Así las cosas, el hecho de incluir esta nueva circunstancia en el IRPF, ayudaría, por un lado, a poner fin al efecto regresivo que supone la configuración de la tributación conjunta a día de hoy en la medida en que el ahorro fiscal no sería mayor por el hecho de que el contribuyente tuviese una mayor capacidad económica; y, por otro lado, de establecerse una mínima escala atendiendo, nuevamente, a la capacidad económica, el mínimo personal y familiar que el contribuyente aplicaría se iría reduciendo a medida que su capacidad contributiva se incrementa hasta llegar, como en el caso anterior, a la imposibilidad de acceso al beneficio en tanto en cuanto su salud económica no le permitiría, en términos de igualdad y equidad, acceder a tal reducción de su base liquidable. Sin perjuicio de lo expuesto, y como también hemos mencionado al respecto de la posibilidad que CUBERO TRUYO y JIMÉNEZ NAVAS nos daban, también es importante atender a la segunda variable, esto es, a los motivos por los cuales solo existe un único perceptor de rentas en el seno de la familia.

Finalmente, y a modo de concluir con este apartado del Trabajo, creo que también es importante, ya sea en alguna de estas dos alternativas o en cualquier otra, que la solución que el legislador le dé a la tributación conjunta atienda a las circunstancias que se generen durante la totalidad del período impositivo; han de descartarse técnicas, como precisamente la usada en nuestra tributación conjunta, que solo atienden a las circunstancias concurrentes al momento del devengo del impuesto, esto es, a 31 de diciembre, debiendo ajustarse proporcionalmente, ya sea las deducciones en cuota o el mínimo, a todas las circunstancias (por ejemplo, separaciones y divorcios, o incrementos de la capacidad económica) que puedan acontecer durante el transcurso del período impositivo.

VI. MEDIDAS AL RESPECTO DE LAS CRISIS FAMILIARES: ESPECIAL REFERENCIA A LOS ARTÍCULOS 64 Y 75 LIRPF

A. La judicialización de las anualidades por alimentos y sus dificultades prácticas: STC 19/2012

Cerrado el importante Capítulo referente a la tributación conjunta y la debida actuación positiva que el legislador ha de afrontar para con las notables consecuencias negativas antevistas, conviene proceder al análisis de otro de los puntos nucleares en los cuales se sustenta el presente trabajo: las pensiones compensatorias a ex cónyuges y anualidades por alimentos a los hijos. Esto es, sin perjuicio de que ya ha sido tratado

¹⁰² Preámbulo Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

brevemente esta cuestión en un punto anterior de la presente investigación¹⁰³, interesa tratar el complejo normativo de estas instituciones a fin, como venimos realizando durante todo nuestro trabajo, de conocer las posibles incongruencias que éstas puedan tener para con los más que reiterados principios constitucionales del sistema tributario.

Expuesto lo anterior, debemos comenzar el presente Capítulo afirmando que nuestro IRPF no trata de un modo uniforme las pensiones compensatorias satisfechas a ex cónyuges y las anualidades por alimentos a la descendencia; como ya aseveramos con anterioridad en este trabajo, la disparidad de naturalezas jurídicas que ambas instituciones tienen deriva en una necesaria divergencia del legislador para con el tratamiento fiscal que éstas han de tener en la declaración de IRPF de los contribuyentes. Así, si acudimos al artículo 55 LIRPF, podremos comprobar que el pago de pensiones a ex cónyuges, así como otras anualidades por alimentos no satisfechas en favor de los hijos, *podrán ser objeto de reducción en la base imponible*¹⁰⁴, cuestión que, como sabemos, deriva en un notable ahorro fiscal para el contribuyente pagador por cuanto tales cantidades en modo alguno entrarán en la determinación de la cuota íntegra del impuesto. Sin embargo, y como también se ha tratado previamente, el artículo 64 LIRPF, así como el artículo 75 LIRPF en sede de cuota autonómica, establecen que:

*Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración*¹⁰⁵

El legislador sale al paso de la cuestión de las anualidades por alimentos a los hijos, estableciendo este sistema que, en cierto modo, pretende atenuar los efectos propios de la progresividad del impuesto estableciendo una tributación separada de la parte de rendimientos que tenga por objetivo la satisfacción de tales pensiones alimenticias, así como también pretende proteger fiscalmente al contribuyente del IRPF incrementando su mínimo personal y familiar en 1.980€.

¹⁰³ Véase “La naturaleza de las anualidades por alimentos y su evolución en el ordenamiento jurídico-tributario”

¹⁰⁴ Artículo 55 LIRPF

¹⁰⁵ Artículo 64 LIRPF

Así, procedemos a una crítica al sistema regulado por nuestro legislador tributario al respecto de estas y demás cuestiones que iremos sacando a colación. Y es que debemos comenzar por afirmar, como así hace el Tribunal Constitucional en su STC 57/2005, de 14 de marzo, que no cabe, como así ha defendido parte de la doctrina, que la gestión de las anualidades por alimentos a los hijos tenga el mismo tratamiento que las pensiones compensatorias a ex cónyuges en la medida en que una hipotética reducción plena de tales importe de la base imponible del contribuyente pagador supondría un agravio comparativo frente al progenitor que conviva con el descendiente en cuestión, el cual únicamente verá fiscalmente protegida su capacidad económica a través del incremento de su mínimo personal y familiar, que, como sabemos, no se aplica de igual manera. En palabras del Tribunal Constitucional:

*Reconocer exclusivamente a los padres alimentantes que no conviven con sus hijos el derecho a reducir de la base imponible del tributo el coste de su manutención sería tanto como establecer un privilegio fiscal discriminatorio frente al genérico deber de contribuir del art. 31.1 CE, sin una justificación que, desde el punto de vista constitucional, lo legitime.*¹⁰⁶

Sin perjuicio de la clara diferencia entre las naturalezas de una y otra institución jurídica y la justificada divergencia en su tratamiento fiscal, resulta del todo deficitaria la gestión que el legislador tributario hace para con el mínimo personal y familiar en casos de crisis familiares, ya sea por la incertidumbre que la redacción normativa genera sobre si el contribuyente no custodio y pagador de anualidades por alimentos por decisión judicial pueda aplicar o no parcialmente el mínimo por descendiente que le corresponde como por el no equitativo e inmutable aumento del mismo que éstos experimentan, en aplicación de los artículos 64 y 75 LIRPF, por el pago periódico de tales pensiones.

En relación con la primera de las cuestiones, la defectuosa redacción normativa nos hace dudar (aun teniendo los importantes precedentes de las Consultas Vinculantes de la DGT V0111-21, V1252-20, V1253-20) sobre si cabe admitir con plena seguridad el lógico criterio hermenéutico usado por ROVIRA FERRER, la cual considera, atendiendo al criterio de dependencia económica, que aun no teniendo la guarda y custodia reconocida, el contribuyente no custodio que abonara una pensión de alimentos a favor de los hijos por decisión judicial podrá elegir entre la aplicación proporcional del mínimo por descendiente o acogerse a las especialidades del artículo 64 y 75 LIRPF¹⁰⁷. Como así indica IGLESIAS CARIDAD, queda claro que el propio artículo 58 LIRPF descarta expresamente el acceso proporcional al mínimo por descendiente cuando fuere de aplicación -que no cuando se optare- el mecanismo de atenuación de la progresividad contenido en los artículos 64 y 75 LIRPF¹⁰⁸, los cuales, atendiendo nuevamente a

¹⁰⁶ STC 57/2005, de 14 de marzo (BOE núm. 93, de 19 de marzo de 2005)

¹⁰⁷ ROVIRA FERRER, I. “La fiscalidad en las rupturas de pareja”, Cizur Menor Navarra, Aranzandi, 2021

¹⁰⁸ IGLESIAS CARIDAD, M. “Los mínimos personales y familiares del IRPF, especialmente a raíz de la reforma de la Ley 26/2014”, Revista Técnica Tributaria, AEDAF, 2016

IGLESIAS CARIDAD y a la literalidad de la norma, parece deben ser siempre aplicados cuando la cuestión de alimentos haya sido efectivamente judicializada y no exista situación alguna de custodia¹⁰⁹; criterio éste que ha quedado recientemente refrendado en la Consulta vinculante DGT V0313-22, de 18 de febrero de 2022¹¹⁰, que obliga a la aplicación del mínimo en caso de que exista situación de custodia.

Lo que aquí vengo a decir es que, sin perjuicio de remarcar la baja calidad técnico-normativa de los artículos 64 y 75 LIRPF, es, por un lado, que la propia redacción legislativa no nos hace referencia a la posibilidad de opción por parte del pagador no custodio de alimentos por decisión judicial, sino que, incluso, el tenor literal de los mismos nos lleva a interpretar que únicamente cabe la aplicación de las medidas de atenuación de la progresividad de los artículos antevistos ya que, en teoría, sus efectos económico-fiscales son similares al mínimo personal y familiar¹¹¹; de no ser así, en realidad, no habría supuesto de hecho en el que los artículos 64 y 75 LIRPF sean plenamente obligatorios en su aplicación, situación hipotética que, a mi modo de ver, tampoco tendría mucho sentido. Y, por otro lado, de haber la posibilidad de opción en estos contribuyentes, también podría estar vulnerándose el principio de igualdad de los progenitores custodios en la medida en que éstos no disponen de la capacidad para elegir entre tales opciones, viéndose obligados a la aplicación del mínimo personal y familiares que les correspondiere.

Así las cosas, y a modo de conclusión, existe incompatibilidad normativa entre el mínimo personal y familiar, y el mecanismo de atenuación de progresividad establecido en la norma, valoración ésta que ya se desprende de la controvertida STC 19/2012, la cual nos viene a decir que:

Pues bien, debe señalarse que, en contra de lo que mantienen los recurrentes, esta diferencia de trato que dispensa la norma legal carece de

¹⁰⁹ ídem.

¹¹⁰ En palabras de mencionada Consulta: “Por tanto, con independencia de que el hijo en común tributase de forma conjunta con su padre, la consultante, dado que tiene la guarda y custodia compartida respecto al hijo menor, en la medida en que este último no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, y siempre que éste no presente declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros, tendrá derecho al mínimo por descendientes, prorrateándose por partes iguales entre los progenitores, salvo que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley (...) En el presente caso, dado que la consultante tiene la guarda y custodia compartida respecto a su hijo menor, sí que se tiene derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, prorrateándose por partes iguales entre ambos progenitores, tal como ya se ha explicado con anterioridad, y, en consecuencia, no tiene derecho en ningún caso a aplicarse la especialidad aplicable para el cálculo del Impuesto, establecida en los artículos 64 y 75 de la Ley del Impuesto”

¹¹¹ Hay que resaltar que el propio artículo 64 LIRPF nos habla de contribuyentes “sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes”, así como el artículo 58 LIRPF nos dice que la dependencia económica se asimilará a la convivencia “salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley”. La redacción en modo alguno denota una posibilidad de “opción” por parte del contribuyente no custodio y pagador por decisión judicial al respecto de la aplicación del mínimo o de las medidas de atenuación, sino que parece que lo avoca a la aplicación obligatoria de estas últimas.

relevancia constitucional respecto de los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, pues la medida prevista en los arts. 51 y 62 de la Ley 40/1998, aunque distinta en su forma de articulación a la reducción impugnada, basándose en el criterio de la “dependencia económica”, viene a producir un efecto equivalente, al minorar la tributación final mediante la reducción de la progresividad del impuesto^{112 113}

Antes de pasar a un tratamiento más detenido sobre el papel que juega el mínimo personal y familiar en esta sede, es importante que analicemos el criterio de la judicialización de los artículos 64 y 75 LIRPF. Requisito de procedibilidad éste del que, entiendo, el legislador no ha resultado del todo acertado en su regulación, tanto por la dificultad de interpretación que *per se* su redacción provoca en el complejo normativo de la institución alimenticia a la descendencia, como veremos con posterioridad, como por la no valoración de otros sistemas de resolución de conflictos, como podrían llegar a ser los autocompositivos a través de líneas de mediación familiar o la conciliación¹¹⁴, y su consecuente discriminación. Y es que, en relación con esta segunda crítica, ha de afirmarse con rotundidad que el legislador tributario, verdaderamente, no atiende al hecho, ni mucho menos infrecuente, de que un contribuyente satisfaga anualidades por alimentos a su descendencia sin que medie una decisión judicial sobre su cuantía, ya sea, por ejemplo, porque la crisis familiar se ha producido recientemente, o porque así se ha acordado internamente por parte de los cónyuges.

Sin perjuicio de la posterior crítica que se hará sobre sendos preceptos antevistos, valoro que, a iguales situaciones de hecho, el pago de anualidades por alimentos mediando o no un proceso judicial, el legislador tributario debería haber dado un mismo tratamiento fiscal ambas. De seguir vigente el sistema de atenuación de la progresividad de los artículos 64 y 75 LIRPF, el único beneficio que a mi modo de ver quizás el contribuyente no custodio y pagador por obligación judicial debería de tener frente al contribuyente que ha optado por otros sistemas de resolución de la crisis familiar en cuestión es la determinación de la cuantía que acceda al beneficio fiscal en cuestión; el

¹¹² STC 19/2012, de 15 de febrero (BOE núm. 61, de 12 de marzo de 2012)

¹¹³ Atendiendo al tenor de la Consulta de la DGT V0024-15: “ (...) precisamente la propia sentencia del Tribunal Constitucional expresamente declara ajustado al ordenamiento constitucional el actual tratamiento concedido a los contribuyentes separados legalmente o divorciados con hijos a cargo (no aplicación del mínimo por descendientes y sí corrección de la progresividad en relación con las anualidades por alimentos) (...). Es decir, el propio Tribunal, declara perfectamente constitucional la no aplicación del mínimo por descendientes a este colectivo, centrandolo la inconstitucionalidad en la exigencia del requisito de convivencia cuando exista dependencia económica y no se trate de un supuesto en el que se satisfagan anualidades por alimentos por decisión judicial (como ocurre en los casos de divorcio o separación)”. Parece que, sin perjuicio del criterio de la opcionalidad de Consultas posteriores, el legislador, con su redacción, y el Tribunal Constitucional, con su aseveración de equivalencia, tienden a la obligación de aplicación de las medidas de atenuación de la progresividad para este tipo de contribuyentes.

¹¹⁴ IGLESIAS CARIDAD. M. “Los mínimos personales y familiares del IRPF, especialmente a raíz de la reforma de la Ley 26/2014”, Revista Técnica Tributaria, AEDAF, 2016

conocimiento profundo de los Tribunales acerca del hecho familiar, así como la propia imparcialidad de los mismos en la toma de sus decisiones, debe llevarnos a pensar que la cuantía total por estos determinada sea la que deba acceder, en este caso, al tratamiento de los artículos 64 y 75 LIRPF. Por el contrario, y siguiendo, en cierto modo, la técnica normativa usada para las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil¹¹⁵, considero que si los contribuyentes optan por otros sistemas de resolución de conflictos la cuantía de las anualidades a abonar por estos determinada deberá tener el acceso al tratamiento de los artículos antes referenciado en la cuantía que legal o reglamentariamente determinare la norma, la cual atendería a características principales o básicas que puedan concurrir al hecho familiar.

Y el motivo principal por el que el legislador hace esta diferenciación entre el pagador de anualidades por intervención judicial con respecto a otro pagador es, precisamente, el hecho de que el Tribunal Constitucional considere que, a nivel impositivo, el mecanismo de atenuación de la progresividad de los artículos 64 y 75 LIRPF y el acceso al mínimo por descendiente tienen un efecto “equivalente”; como así ha quedado refrendado en el pasaje que anteriormente se ha expuesto, se considera que ambas técnicas normativas producen los mismos o similares efectos fiscales, circunstancia ésta que aprovecha el legislador tributario para dar acceso, en la reforma del IRPF de 2014, a estos pagadores no custodios sin mediación judicial, precisamente, a los mínimos a los que la norma, sin perjuicio de la interpretación que vimos con anterioridad, parece no dar acceso a los pagadores no custodios por obligación judicial.

Estamos aquí, a mi modo de ver, ante una divergencia normativa incongruente y no equitativa ante iguales, o muy similares, situaciones de hecho, en la medida en que, en realidad, no podemos concluir que ambas técnicas vistas tengan verdaderamente ese efecto “equivalente” que destaca el Tribunal Constitucional¹¹⁶; como así indica HERRERA MOLINA, “*desde luego, ambas medidas no “valen” lo mismo en euros para un concreto contribuyente (...) el que esto perjudique o favorezca de modo arbitrario a algunos contribuyentes no tiene relevancia alguna desde la perspectiva del Tribunal Constitucional*”¹¹⁷. Además, y como así indica ROVIRA FERRER, en modo alguno pueden equipararse ambas técnicas jurídico-tributarias en la medida en que la cuantía de los mínimos en ningún caso será sometida a tributación, cuestión diametralmente opuesta a la norma contenida en los artículos 64 y 75 LIRPF, la cual se limita a la aplicación de

¹¹⁵ El artículo 7.d) LIRPF dispone que “*estarán exentas las siguientes rentas: d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida*”

¹¹⁶ ROVIRA FERRER. I. “Las nuevas deducciones en el IRPF para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales”, Revista Quincena Fiscal num.10/2015 parte Estudios

¹¹⁷ HERRERA MOLINA, M. “Las circunstancias personales y familiares en el IRPF a la luz de la reforma tributaria”, en ECJ Leading Cases, 2014

las escalas de gravamen de forma separada, hecho que vulnera claramente el principio de capacidad económica e igualdad¹¹⁸

Esta situación que venimos exponiendo y denunciando puede llegar, incluso, a derroteros que de ninguna manera deben ser tolerados por parte del contribuyente. Y es que es posible, por ejemplo, que estemos ante la circunstancia de que haya un progenitor no custodio que, por decisión judicial, abone anualidades por alimentos a su descendencia tras una crisis familiar y que el progenitor custodio no realice el hecho imponible gravado por el IRPF. Expuestas ya las condiciones de acceso al mínimo en esta sede más sensatas para con la literalidad legislativa, podemos afirmar que tales mínimos a la descendencia, que pueden verse incrementados atendiendo a la discapacidad o edad de la misma, no podrán ser disfrutados por contribuyente alguno aun existiendo las concretas situaciones o características familiares habilitantes. En cierto modo podemos llegar a decir que las cargas familiares que objetivamente tienen lugar, y a las que tanto aspira el legislador tributario del IRPF a proteger, pueden llegar, dadas unas circunstancias para nada infrecuentes en la práctica, a no verse en modo alguno cubiertas

A modo de conclusión de la idea que venimos exponiendo, creo que el legislador tributario perdió una importante oportunidad tras esta Sentencia de nuestro Tribunal Constitucional para dar, en este aspecto, ese cariz subjetivo y personal que el IRPF tiene para sus contribuyentes¹¹⁹, en la medida en que, parece, debió haber unificado el tratamiento de estas dos situaciones de hecho posibles, habiendo optado por una de ambas técnicas jurídico-tributarias de atención al hecho familiar, siendo, a mi modo de ver y como así se expondrá en el siguiente apartado, el acceso uniforme al mínimo personal y familiar la opción más acorde a la naturaleza del impuesto y a los vinculantes principios constitucionales de nuestro sistema tributario.

B. El mínimo personal y familiar. La verdadera adecuación de la norma al hecho familiar

1. La discapacidad, la maternidad y demás cuestiones polémicas

Pasando a un análisis más pausado sobre el mínimo personal familiar en esta institución de alimentos a la descendencia, desde mi punto de vista y retomando nuevamente la idea expuesta en el epígrafe anterior, considero que el no acceso al mínimo

¹¹⁸ ROVIRA FERRER. I. “Las nuevas deducciones en el IRPF para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales”, Revista Quincena Fiscal num.10/2015 parte Estudios

¹¹⁹ IGLESIAS CARIDAD. M. “Los mínimos personales y familiares del IRPF, especialmente a raíz de la reforma de la Ley 26/2014”, Revista Técnica Tributaria, AEDAF, 2016

por descendientes de aquellos padres que efectivamente abonan tales anualidades por decisión judicial supone una clara discriminación en favor de los progenitores custodios en la medida en que, ciertamente, las realidades de ambos sujetos no son tan distintas para poder justificar este trato especial y diferente para con el segundo; considero firmemente que, ya sea a través de estas anualidades efectivamente satisfechas o a través de un sustento y alimento diario por parte del progenitor custodio, ambos están cumpliendo con su deber constitucional de protección de la familia y la descendencia, siendo éste el principal motivo para poder afirmar con rotundidad que ambos han de tener los mismos incentivos fiscales al respecto de esta cuestión.

Así las cosas, considero que la mayor expresión del agravio comparativo que se produce para con los pagadores de las anualidades por alimentos tiene lugar en el aumento del mínimo personal y familiar que estos experimentan; como hemos dicho, la cifra de incremento, de concurrir el supuesto de hecho, será siempre 1.980€, no atendiendo en modo alguno ni al número de hijos dependientes ni a las posibles especificidades que tal descendencia pudiere tener (por ejemplo, discapacidad o edad inferior a tres años). Esto deriva, necesariamente, en que el progenitor no custodio verá incrementado su mínimo personal y familiar siempre en 1.980€, con independencia de que abone, por ejemplo, una, dos, tres o cualesquiera anualidades por alimentos, circunstancia ésta que no se da en el progenitor custodio el cual se beneficiará tanto de los sucesivos incrementos de su mínimo por cada descendiente del que ostente la guarda y custodia, por su cuantía completa, como del propio ahorro económico que se derivan de las economías de escala y al que tantas veces el legislador ha querido hacer referencia a modo de justificar su actuación normativa.

Y es esta una cuestión que no se queda en sede, única y exclusivamente, de descendencia, sino que abarca, como ya hemos mencionado, a otras peculiaridades y especificidades que la misma puede presentar y que, aun en la regulación actual, siguen íntimamente ligadas al acceso o no al mínimo personal y familiar. Así, interesa especialmente hablar de la discapacidad en la medida en que es una circunstancia clave en la labor de determinación de la capacidad económica real de un contribuyente y, por ende, de la justa tributación que el mismo ha de hacer al erario público. Se trata de un aspecto que, ya sea porque afecte al sujeto en sí o, por ejemplo y a nuestro interés, a su descendencia, condiciona muy notablemente la salud financiera del contribuyente; el potencial coste, económico y personal y familiar, que la misma puede suponer es más que razón suficiente para un especial trato por parte del legislador, en este caso tributario.

Expuesta brevemente la importancia de la discapacidad en sede de IRPF, interesa afirmar, en relación con las anualidades por alimentos que venimos estudiando, que únicamente serán beneficiarios del mínimo por discapacidad por descendencia los progenitores custodios, descartándose el acceso a aquellos progenitores no custodios que abonen por decisión judicial las oportunas anualidades por alimentos en la medida en que los mismos, atendiendo nuevamente a la interpretación más sensata para con la literalidad de la norma, no tendrían acceso al mínimo a la descendencia contenido en el artículo 58

LIRPF¹²⁰. Esto es, el progenitor no custodio pagador de pensiones por alimentos a sus hijos por decisión judicial, nuevamente, únicamente podrá acceder a la atenuación de progresividad de los artículos 64 y 75 LIRPF y a un incremento inmutable de 1.980€ en su mínimo personal y familiar, incentivos fiscales que, sin duda, en modo alguno pueden equipararse a los beneficios que, por el contrario, el progenitor custodio dispone a través del mínimo, el cual, en caso de discapacidad, atenderá tanto al grado de la misma como, incluso, a los gastos de asistencia al discapacitado.

Y, como ya hemos vaticinado con anterioridad, esta no es una cuestión, la discapacidad, que se quede únicamente en sede de mínimos personales y familiares, ya que, si estudiamos las deducciones reguladas en nuestra Ley del IRPF, podemos encontrar el artículo 81.bis.1.a LIRPF, el cual dispone que:

Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones: a) Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales¹²¹

De este modo, la vigente regulación de nuestro IRPF sigue, en cierto modo, premiando la guarda y custodia del menor por parte de uno de sus progenitores y discriminando al progenitor que cumpla con su obligación paterno-filial, dadas las circunstancias de crisis familiares, a través de las anualidades por alimentos. Sin perjuicio de indicar que la convivencia con el menor reviste de importancia suficiente para ser tomada en cuenta por parte del legislador tributario a través de algún incentivo fiscal, en modo alguno resulta de recibo que, nuevamente, se condicione un determinado incentivo fiscal, en este caso una deducción en la cuota diferencial, al acceso o no a un determinado mínimo por descendientes; como ya se indicado con anterioridad, desde esta investigación en modo alguno se considera que las realidades, la del progenitor custodio y el progenitor pagador, disten tanto como para entender justificada esta divergencia en el tratamiento tributario.

¹²⁰ Así se desprende claramente del artículo 60.2 LIRPF, que dispone que: “El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes será de 3.000 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo a que se refieren los artículos 58 y 59 de esta Ley, que sean personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. El mínimo será de 9.000 euros anuales, por cada uno de ellos que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento. Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento”

¹²¹ Artículo 81 bis LIRPF

Es por lo expuesto por lo que desde el presente trabajo se considera, al igual que así hace ROVIRA FERRER, que tanto el no acceso al mínimo por discapacidad como la imposibilidad de poder practicar, proporcionalmente, la deducción en la cuota diferencial por discapacitado a cargo, supone una manifiesta vulneración del principio de igualdad que debe ser tenida en cuenta en una posterior reforma del IRPF, a fin de que exista una verdadera equiparación tributaria-económica de los contribuyentes que, de un modo u otro, satisfacen plenamente sus obligaciones paterno-filiales¹²².

Dejando a un lado la sede de la discapacidad en relación con las anualidades por alimentos, hemos de atender a otro aspecto del mínimo personal y familiar relativo a la descendencia en el que, nuevamente, el legislador realizará una regulación normativa similar a la antevista en relación con la discapacidad. Y es que, como sabemos, el IRPF tendrá en cuenta la edad de los menores en cuestión, disponiendo en su 58.2 LIRPF que *“cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.800 euros anuales”*¹²³. De este modo, volvemos a encontrar una vulneración del principio de capacidad económica e igualdad para con el pagador de las anualidades por alimentos por decisión judicial, el cual, en modo alguno, podrá acceder a los beneficios que la norma dispondría para el progenitor custodio.

Sin embargo, la cuestión, como ocurría con la discapacidad, vuelve a no quedarse ahí, ya que no hemos de olvidarnos de hacer una breve mención a la deducción por maternidad regulada en el artículo 81 LIRPF, la cual usará la misma técnica legislativa que la antevista con la deducción por discapacitado a cargo. Esto es, aun partiendo de la base de que la tónica general en las crisis familiares es que la mujer, en mayor medida, sea la que ostente la guarda y custodia de la descendencia en cuestión, este precepto que mencionamos vuelve a hacer depender el acceso a la misma a la aplicación o no del mínimo por descendiente¹²⁴. De esta manera, llegado el caso, hemos de entender que si el progenitor custodio del menor de tres años es el padre, la madre, pagadora efectiva de las anualidades por alimentos oportunamente fijadas judicialmente, no podría acceder a esta deducción fiscal de su cuota diferencial, así como tampoco podría el progenitor custodio al hacer el legislador depender el acceso a ser progenitor femenino del menor;

¹²² ROVIRA FERRER. I. “Las nuevas deducciones en el IRPF para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales”, Revista Quincena Fiscal num.10/2015 parte Estudios

¹²³ Artículo 58.2 LIRPF

¹²⁴ El artículo 81 LIRPF dispone que: “Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años”

así, de este modo incongruente, un incentivo extrafiscal a la natalidad contenido en la norma IRPF, como es esta deducción por maternidad, se “perdería”, resultando tal circunstancia de plano injustificada dadas las realidades de ambos contribuyentes y la naturaleza propia del impuesto.

A modo de conclusión de este epígrafe sobre las vulneraciones que la norma reguladora de las anualidades por alimentos realiza para con los principios constitucionales del sistema tributario, conviene comentar brevemente otro aspecto del que, sin duda, se aprecia un claro desajuste y descoordinación de la legislación tributaria con la evolución económico-social y devenir propio de la sociedad española en cuestión. Y es que cabe mencionar que la cuantía de los mínimos personales y familiares en su conjunto, y a nuestro interés los relativos a la descendencia y demás circunstancias relativas a la misma, no disponen de ningún sistema normativo a partir del cual, con base a ciertos criterios e índices socio-económicos, puedan actualizarse al nivel y coste de la vida. Esto es, nuestra norma tributaria se presenta del todo deficitaria por cuanto las cuantías a las que los progenitores contribuyentes podrán acceder por razón de descendencia son irrisorias y no ajustadas en modo alguno a la realidad económica que hoy día se vive en nuestro país.

Son por los motivos expuestos por lo que me suscribo plenamente al pensamiento de IGLESIAS CARIDAD, el cual afirma que no resulta conveniente que la actualización de los mínimos personales y familiares del IRPF mantenga una relación de plena dependencia con la voluntad del legislador de modificarlos, siempre condicionado por el afán recaudatorio de la Hacienda Pública y las campañas electorales, debiendo optar por un sistema de “*actualización automática y periódica de importes según el devenir de la vida, tomando como referencia parámetros o índices que reflejen el trasiego del coste de las cosas*”¹²⁵

2. *Una posible modificación legislativa*

Expuestas las diferentes cuestiones que, a mi modo de ver, se presentan como posibles vulneraciones tanto de los principios constitucionales como de la propia esencia del impuesto que venimos estudiando, conviene comentar brevemente una alternativa o cambio; esto es, desde el presente texto se reivindicará la solución que, a priori, parece más razonable, sensata y lógica dadas las incongruencias que con anterioridad se han mencionado.

¹²⁵ IGLESIAS CARIDAD. M. “Los mínimos personales y familiares del IRPF, especialmente a raíz de la reforma de la Ley 26/2014”, Revista Técnica Tributaria, AEDAF, 2016

Así, debemos apuntar nuevamente la oportunidad de unificación de tratamiento tributario para con los pagadores de alimentos, por y sin decisión judicial, que el legislador perdió tras la STC 19/2012. Y es que, como decimos, si bien la medidas de atenuación de la progresividad de los artículos 64 y 75 LIRPF, así como el incremento del mínimo del contribuyente en 1.980€, son medidas que, en cierto modo, atienden a la merma de la capacidad económica que el contribuyente tiene en el pago de tales anualidades, es manifiesto que existe una discriminación para con el tratamiento tanto del progenitor custodio como del propio pagador de alimentos sin decisión judicial que, recordemos, tendrá acceso a los diferentes mínimos proporcionalmente.

De este modo, parece que lo más oportuno y sensato para con las realidades de los progenitores que pagan anualidades por alimentos a su descendencia, que, como ya hemos dicho, no resultan tan dispares, sea la de unificar el tratamiento tributario de un modo pleno, no haciendo distinciones, o al menos no de un gran calibre, tanto entre quienes ostenten la guarda y custodia como sobre si existe o no decisión judicial al respecto de la pensión por alimentos en cuestión. Y, partiendo de esta base, se entiende como lo más apropiado hacer desaparecer la regulación establecida para los contribuyentes no custodios pagadores de alimentos por decisión judicial y permitir a los mismos, con una clara redacción normativa, acceder a los mínimos relativos a su descendencia que con anterioridad hemos visto¹²⁶, así como, indirectamente, a las diferentes deducciones a las que, ya sea en el ámbito nacional o autonómico, anteriormente no tenían acceso. En palabras de GARCÍA BERRO:

Debería plantearse la posibilidad de equiparar las consecuencias fiscales para los padres en todas las situaciones, eliminando las diferencias de trato entre aquéllos que conviven con hijos a su cargo y la de los obligados al pago de la prestación por alimentos. Una fórmula sencilla a tal fin sería permitir a éstos aplicar las cuantías establecidas con carácter general en concepto de mínimo por descendientes, con el límite del importe de la pensión satisfecha de modo efectivo¹²⁷

VII. CONCLUSIONES

Llegados a este punto final de la investigación, entiendo me hallo en la posición y conocimiento suficientes para poder exponer válidamente las conclusiones a las que he llegado tras el estudio pormenorizado y detallado de la regulación del hecho familiar en el IRPF desde una óptica constitucional, en especial las materias relativas a la tributación conjunta y a las anualidades por alimentos en favor de la descendencia. Dicho lo cual, explico y justifico mis valoraciones:

¹²⁶ ídem.

¹²⁷ GARCÍA BERRO, F.: “El Derecho Tributario ante el fenómeno de las crisis familiares”, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 140-2008

- I. Hemos de comenzar las conclusiones reivindicando la valía y el buen hacer del constituyente de 1978 en la elaboración de los principios constitucionales del sistema tributario. Su incorporación a la Carta Magna supone un verdadero acierto y, tras su estudio y análisis, podemos valorar que resultan del todo ajustados a lo que, de manera general, podemos exigir de un sistema tributario. Buscar la riqueza allí donde la misma se encuentra, generar un trato tributario formalmente desigual ante circunstancias que, verdaderamente, necesiten tal especialidad, y establecer un complejo normativo que, en mayor medida, se rijan por técnicas de carácter progresivo son postulados que, a mi modo de ver, manifiestan un claro desarrollo y progreso de nuestro país en la búsqueda y consecución de un verdadero Estado del bienestar.

Son por los motivos expuestos por lo que considero indispensable remarcar la vinculación y dependencia jerárquica de la Constitución para con el resto del ordenamiento positivo interno, en el cual, lógicamente, se incluye nuestra normativa relativa al IRPF, no debiendo ser en modo alguno tolerado por la ciudadanía vulneraciones y conculcas manifiestas de tan valiosos principios constitucionales.

- II. A grandes rasgos, creo que es absolutamente imprescindible y básico en la materia que venimos tratando, e incluso en cualquier otra, atender a una visión dinámica y evolutiva de la norma para con la ciudadanía a la que es de aplicación. A nuestro interés, es deber del legislador tributario interpretar, o modificar, la norma de aplicación del impuesto en cuestión, en este caso el IRPF, al devenir y tendencias sociales, económicas y culturales que queden contrastadas en su ámbito subjetivo de aplicación.

Y es que, es de todo punto indispensable que, en nuestro caso, el legislador tributario ya no solo abra verdaderamente la puerta a nuevos modelos de familia y a las diferentes particularidades y especificidades que los mismos pueden presentar, sino que, de derecho, gestione de una manera uniforme contextos familiares que, de facto, son idénticos o de muy remarcable similitud. Interesa sobremanera evitar la perpetuación de esquemas familiares históricos que, si bien pueden llegar a ser respetables, en modo alguno ayudan y fomentan las metas de igualdad de género y progreso social a las que España aspira alcanzar.

III. En materia de tributación conjunta, creo que ha quedado constatado en la redacción del Capítulo V que en modo alguno la misma se ajusta tanto a la propia esencia y naturaleza del IRPF como al contexto socioeconómico que, a día de hoy, e, incluso, desde su incorporación en la normativa del impuesto, tiene nuestro país. La desnaturalización que la figura jurídica padece, en la medida en que es un sistema de acumulación de rentas que es prácticamente usado cuando no hay rentas que acumular, el desincentivo real que provoca en el mercado laboral femenino, y las deficitarias y no acertadas características de su complejo normativo, (como son su efecto regresivo y el tratamiento del mínimo personal y familiar) hacen que desde este trabajo se reivindique vivamente una actuación legislativa. No cabe aceptar, pues, el hecho de que tal institución se mantenga en vigor al objeto de no perjudicar a esquemas familiares vulnerables, y desde este trabajo se insta al poder legislativo a que estudie y valore las propuestas normativas que desde la doctrina y el presente trabajo se dan al respecto y que, de un modo u otro, consiguen salvar la problemática que de nuestra regulación actual se deriva.

IV. Por último y en relación con las cuestiones vistas acerca de las anualidades por alimentos, hemos de partir de la premisa de que, en la mayoría de los casos, a iguales situaciones de hecho el legislador debe dar iguales consecuencias jurídico-tributarias. Aseveración la expuesta que justifica, indirectamente, la divergencia en el tratamiento tributario de las pensiones compensatorias satisfechas a ex cónyuges y las anualidades por alimentos en favor de los hijos, en la medida en que, como ha quedado refrendado en los Capítulo III y VI, ambas instituciones tienen una naturaleza y esencia absolutamente diferente y, por ende, merecen un trato dispar en sede impositiva.

Por el contrario, y siguiendo con la premisa antevista, no se entiende el motivo por el cual no existe un tratamiento fiscal unificado para el pagador de anualidades por alimentos en favor de los hijos y el progenitor custodio de los mismos, así como entre los pagadores de alimentos a la descendencia mediando o no un proceso judicial. De ningún modo ha de tolerarse que, atendiendo a las realidades económicas y familiares de los sujetos, la gestión del impuesto sea tan opuesta cuando las situaciones de hecho son idénticas o de muy remarcable similitud.

Además, cabe también hacer una valoración acerca del requisito de la judicialización en las anualidades visto en los artículos 64 y 75 LIRPF, dando qué pensar el hecho de que el legislador, sin perjuicio del trato discriminatorio que dan sendos artículos, no haya tenido en cuenta otros sistemas alternativos de resolución de conflictos que, por un lado, llevan

al mismo destino que un proceso judicial y, por otro, ayudan sobremanera a la siempre desafortunada congestión de los Tribunales de Justicia.

Por tanto, y dadas las circunstancias expuestas, no cabe aceptar la valoración de nuestro Tribunal Constitucional de que el acceso al mínimo personal y familiar y el mecanismo de atenuación de la progresividad de los artículos 64 y 75 LIRPF sean equivalentes a nivel fiscal, ya que resulta de todo punto discriminatoria la segunda técnica referenciada. Son por los motivos vistos por lo que desde este trabajo se insta a nuestro poder legislativo a que tenga a bien el estudio y valoración de la propuesta expuesta en el presente texto por cuanto parece que un acceso unificado y proporcional al mínimo personal y familiar que corresponda por parte de los sujetos antevistos resultaría acertado y ajustado a la esencia y tratamiento que se espera el IRPF tenga para con el hecho familiar de sus contribuyentes.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

A. Libros

- CALDERÓN CORREDOR, Z., *Principios impositivos de justicia y eficiencia: fundamentos, conflicto y proyección, un enfoque transdisciplinar*, DYKINSON, S.L, Madrid, 2017
- *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid, 2022
- PÉREZ ROYO, J., *Curso de Derecho constitucional (Decimoquinta edición)*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y sociales, 2016
- RANCAÑO MARTÍN, M^a. A., *La tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014
- RODRÍGUEZ BEREJO, Á., *La Constitución fiscal de España*, Centro de estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2015
- ROVIRA FERRER, I., *La fiscalidad en las rupturas de pareja*, Cizur Menor Navarra, Aranzadi, 2021

B. Artículos de Obras colectivas

- CUBERO TRUYO, A. “La ruptura o no ruptura del período impositivo y su influencia en la declaración o declaraciones de los miembros de la unidad familiar” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Aranzadi Thomson Reuters, 2020
- GARCÍA BERRO, F.: “Prólogo” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Aranzadi Thomson Reuters, 2020
- GOROSPE OVIEDO, J.I y HERRENA MOLINA, P.M “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español” en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007
- IGLESIAS CARIDAD, M “Normas aplicables en la tributación conjunta: aspectos susceptibles de mejora” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Aranzadi Thomson Reuters, 2020
- SANZ GÓMEZ, R “Los conceptos de unidad familiar en el Derecho tributario: análisis funcional y propuestas de reforma” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Aranzadi Thomson Reuters, 2020
- SOLER ROCH, M. T “Titularidad sobre los elementos patrimoniales”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Obra colectiva , homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Pamplona, Aranzadi, 1995

- TORIBIO BERNÁRDEZ, L. “Reglas sobre el ejercicio de la opción por la tributación conjunta” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Aranzadi Thomson Reuters, 2020
- VENTURA ESCACENA, J. “Criterios de Individualización de Rentas en el Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas” en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dir.) *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Aranzadi Thomson Reuters, 2020

C. Artículos

- ÁLAMO CERRILLO, R. “Familia e IRPF”, *Revista Quincena Fiscal* núm. 21/2016, Estudios Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.
- CASANA MERINO, F. “El concepto de Familia en la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional y su aplicación a las deducciones por familia numerosa y por familiar discapacitado”, *Quincena Fiscal* núm. 1-2, 2020
- CUBERO TRUYO, A. y JIMÉNEZ NAVAS, M^a.M “El tratamiento de la mujer en el IRPF. Medidas de discriminación positiva y medidas que favorecen la prolongación del rol tradicional”, *RCyT*, CEF, núm. 322
- GARCÍA BERRO, F.: “El Derecho Tributario ante el fenómeno de las crisis familiares”, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 140-2008
- GOBIERNO DE ESPAÑA, “La Agencia tributaria devuelto 7.400 millones de euros a 11,3 millones de contribuyentes al cierre de la campaña”, <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2021/020721-agenciatributaria.aspx>, (18/05/2022)
- GUTIÉRREZ BERLINCHES, Á. “Evolución histórica de la tutela jurisdiccional del derecho de alimentos”, *Revista Foro*, Nueva época núm. 0
- GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M y LÓPEZ LÓPEZ, M^a T., “El IRPF en España: aspectos y evolución de la tributación familiar”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVI (2013)
- HERRERA MOLINA, P.M “Las circunstancias personales y familiares en el IRPF a la luz de la reforma tributaria”, *ECJ Leading Cases*, ISSN 2386-5385, año III, vol. 2o, post núm. 612, 13 de octubre de 2014
- IGLESIAS CARIDAD. M. “Los mínimos personales y familiares del IRPF, especialmente a raíz de la reforma de la Ley 26/2014”, *Revista Técnica Tributaria*, AEDAF, 2016
- MARTÍN DELGADO, JOSÉ M. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *Hacienda Pública Española*, 1979
- MONTORO CHINER, M.J “Protección de la Familia y Fiscalidad (A propósito de la STC 45/1989, de 20 de febrero)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 10 Núm. 28. Enero-Abril, 1990

- ROVIRA FERRER. I. “Las nuevas deducciones en el IRPF para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales”, *Revista Quincena Fiscal num.10/2015 parte Estudios*, 2015
- SIMÓN MATAIX, M.: “La opción por la tributación conjunta en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Impuestos*, Ref. D-50, tomo 1 (1999)

D. Normativa

- Constitución Española
- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.
- Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF
- Real Decreto-Ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.
- Ley 20/1989 , de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.
- Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 40/1998 , de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

E. Jurisprudencia

- STC 27/1981, de 20 de julio. (BOE núm. 193, de 13 de agosto de 1981)
- STC 16/1982, de 28 de abril. (BOE núm. 118, de 18 de mayo de 1982)
- STC 45/1989, de 20 de febrero. (BOE núm. 52, de 02 de marzo de 1989)
- STC 76/1990, de 26 de abril de 1990. RTC v 1990\76
- STC 184/1990, de 15 de noviembre. RTC 1990\184
- STC 222/1992, de 11 de diciembre (BOE núm. 16, de 19 de urtarrila de 1993)
- STC 233/1999, de 26 de diciembre. (BOE núm. 17, de 20 de enero de 2000)
- STC 57/2005, de 14 de marzo (BOE núm. 93, de 19 de dubna de 2005)
- STC 19/2012, de 15 de febrero. (BOE núm. 61, de 12 de marzo de 2012)
- STC 198/2012, de 6 de noviembre de 2012 («BOE» núm. 286, de 28 de noviembre de 2012)
- STC 40/2022, de 21 de marzo 2022. JUR 2022\107682

F. Consultas vinculantes

- Consulta Vinculante de la DGT V0024-15, de 8 de enero de 2015
- Consulta Vinculante de la DGT V1252-20, de 5 de mayo de 2020
- Consulta Vinculante de la DGT V1253-20, de 5 de mayo
- Consulta Vinculante de la DGT V0111-21, de 28 de enero de 2021
- Consulta Vinculante de la DGT V0313-22, de 18 de febrero de 2022

G. Documentos oficiales

- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Una Unión de la igualdad: Estrategia para la Igualdad de Género 2020-2025
- Estudio Beneficios Fiscales. Evaluación del Gasto Público 2019, Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal
- Plan de Recuperación Transformación y Resiliencia, Gobierno de España, 2021