

LA TRIBUTACIÓN DE LA FAMILIA EN LA RECIENTE DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. LA TRIBUTACIÓN DE LA FAMILIA EN LAS DISTINTAS LEYES DEL IRPF. III. LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA Y SEPARADA Y LAS MODALIDADES DE «UNIDAD FAMILIAR» EN LA LEY DEL IRPF DE 1991. 1. *Régimen jurídico.* 2. *La tributación conjunta en el supuesto de vínculo matrimonial, de familias monoparentales y de uniones de hecho.* IV. LA DOCTRINA DEL TC SOBRE LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA EN EL SUPUESTO DE MATRIMONIO, DE FAMILIAS MONOPARENTALES Y DE UNIONES DE HECHO: LA STC 47/2001, DE 15 DE FEBRERO. 1. *Principios y derechos afectados por el diferente tratamiento en la tributación conjunta de los matrimonios y las uniones de hecho.* 2. *La doctrina del TC sobre la tributación conjunta de los matrimonios y las uniones de hecho: la STC 47/2001, de 15 de febrero.* A) Principio de igualdad. B) Principio de intimidad personal y familiar. C) Principio de personalidad de la pena, de culpabilidad y derecho a la tutela judicial efectiva. V. LA TRIBUTACIÓN DE LA FAMILIA EN LA VIGENTE LEY DEL IRPF DE 1998.

I. INTRODUCCIÓN

Hablar de la tributación de la familia implica analizar el tratamiento fiscal de la familia, o lo que es lo mismo, el régimen que nuestro sistema tributario, en su conjunto, dispensa a la familia. Siendo ello así, cualquier ley tributaria que establezca un régimen fiscal singular para la familia se incardinará en aquél genérico enunciado. Piénsese

en el tratamiento que las leyes del Impuesto sobre el Patrimonio o sobre Sucesiones y Donaciones otorga a esta institución, fundamentalmente, a través de la llamada «empresa familiar», o determinados tributos —incluidas las tasas— que establecen exenciones o bonificaciones a determinadas familias, o incluso, por qué no, en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad Actos Jurídicos Documentados, cuando establece diferencias en el gravamen según el grado de parentesco al transmitir o rehabilitar títulos.

Sin embargo, a pesar de que la fiscalidad de la familia alcanza a la práctica totalidad de nuestro sistema tributario, existe un *consenso tácito* en identificar la *tributación de la familia* con un solo impuesto, con el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)* (1). De manera que, con esta premisa, me ocuparé de la tributación de la familia exclusivamente en el IRPF.

Desde otra perspectiva, por lo que se refiere a la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) sobre la familia, debo igualmente realizar una observación previa: que el grueso de los problemas constitucionales que en relación al IRPF presentaba la tributación de la familia están resueltos en virtud de la conocida Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 45/1989, de 20 de febrero, y asentados en las posteriores Sentencias del Tribunal Constitucional (SSTC) 146/1994, de 12 de mayo, y 214/1994, de 14 de julio. El problema de la familia —de la unidad familiar— como sujeto pasivo del IRPF, profusamente estudiado por la doctrina en aquellos años (2), se resolvió finalmente con la primera de las citadas sentencias del TC, prohibiendo, no el impues-

(1) Como señalaba hace más de dos décadas Carlos PALAO TABOADA, «El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta», Civitas, REDF, enero/marzo, 1981, p. 7, «el problema del tratamiento de las rentas familiares se ha planteado de manera principal y casi exclusiva en el impuesto sobre la renta de las personas físicas». Por el contrario, CARVAJO VASCO, D., «La política fiscal y la familia. Ante el llamado «Plan de apoyo integral a la familia»», Gaceta Fiscal, núm. 209, mayo, 2002, p.77, señala que «es erróneo identificar «tributación de la familia» con un solo impuesto, caso del IRPF, pues incluso los gravámenes que parecen, en principio, más alejados de un fenómeno de sujetos privados como es la familia (cualesquiera que sea la definición de la misma) inciden fuertemente en decisiones esenciales para el núcleo familiar. Como ejemplo paradigmático de esta aseveración se puede poner a la vivienda, cuyo acceso viene condicionado fiscalmente por el tratamiento tributario, en el IVA o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de las entregas de viviendas».

(2) Paradigmáticos y pioneros fueron los estudios de Juan RAMALLO MASSANET, «La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español», Civitas, REDF, octubre/diciembre, 1978, pp. 43 a 74; PALAO TABOADA, C., «El trata-

to de grupo —como a veces se afirma—, sino la tributación conjunta como única alternativa posible. La muerte anunciada de este sistema de tributación (3), aunque no haya sido compartido por toda la doctrina (4), ha supuesto, a los efectos que aquí interesa, el final de un proceso sobre el modelo de tributación de la familia en el IRPF.

No obstante, no todo se dijo en las citadas sentencias; aún quedaban algunas cuestiones problemáticas que la regulación posterior trajo consigo. Y es precisamente una de tales cuestiones —la de la posibilidad de tributar conjuntamente los matrimonios de la misma manera que lo hacían legalmente las uniones de hecho—, la que ha sido resuelta recientemente por el Alto Tribunal en su STC 47/2001, de 15 de febrero. Por ello mismo, corresponde ahora analizar esa *nueva doctrina que sirve de complemento* y cierre a la ya existente sobre la tributación de la familia.

II. LA TRIBUTACIÓN DE LA FAMILIA EN LAS DISTINTAS LEYES DEL IRPF

La Sentencia a la que me refiero representa, como digo, el final de un proceso sobre la tributación de la familia en el IRPF que se inició en 1989 con la conocida STC 45/1989, de 20 de febrero; y supone el final de un proceso porque, si se repasa telegráficamente la historia del tratamiento fiscal de la familia en el IRPF, se advierte fácilmente que la última cuestión que prácticamente quedaba pendiente de un juicio de adecuación constitucional era, precisamente, la que ahora resuelve en sentido positivo.

miento de la familia en la imposición sobre la renta», ob. cit., pp. 5 a 42; y también, aunque posteriormente, PEREZ DE AYALA PELAYO, C., *La unidad familiar en el impuesto sobre la renta*, Tecnos, Madrid, 1986.

(3) Y hablo de muerte anunciada porque, si bien la doctrina tributaria española, salvo alguna excepción (GONZÁLEZ GARCÍA, E., «¿Es constitucional el tratamiento dispensado a las rentas familiares en el IRPF?», Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Edersa, Madrid, 1980, pp. 451 y ss.), no prestó especial atención a los problemas constitucionales que el régimen de acumulación de rentas presentaba, el *BVerfGE* alemán primero —en su Sentencia de 17 de enero de 1957— y la *Corte Costituzionale* italiana después —en su Sentencia de 15 de julio de 1976—, llegó a parecidas —si no a las mismas— conclusiones a las que años más tarde ha llegado el TC español.

(4) Se muestra crítico con la doctrina del TC, Juan ZORNOZA PEREZ, «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el régimen del IRPF (Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero)», *Revista española de Derecho Constitucional*, septiembre/diciembre, 1989, pp. 163 y ss. Con anterioridad, del mismo autor y DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen tributario de las unidades familiares en el IRPF*, Papeles de Trabajo, núm. 1/1989, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989.

En efecto, como es sabido, la *primera Ley del IRPF —Ley 44/1978, de 8 de septiembre—* obligaba a tributar al grupo familiar conjuntamente, hasta el punto de que el sujeto pasivo del Impuesto era la «unidad familiar», salvo que, obviamente, el contribuyente no constituyera una, en cuyo caso el sujeto pasivo era una única persona física. Pero salvo este supuesto de tributación individual, lo común era acumular las rentas de todos los componentes del «grupo familiar», acumulación que, por el efecto de la progresividad del Impuesto, provocaba que la cuota diferencial o a ingresar fuera considerablemente superior de la que resultaría de una tributación individual de cada miembro de la unidad familiar.

Evidentemente, la acumulación de rentas produce en un impuesto personal y progresivo un efecto bien conocido y que no requiere ser expuesto en detalle, pues, como ya advirtió expresamente el TC en su Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, es claro que el incremento de la base imponible determinado por la acumulación llevará necesariamente a la aplicación de mayores tipos, de tal modo que la cuota resultante será mayor que la adición de las cuotas que, separadamente, corresponderían a cada uno de los sujetos del impuesto integrados en la unidad familiar. La diferencia entre la cuota única y la adición de las hipotéticas cuotas separadas será tanto mayor cuanto más acusada sea la progresividad y desaparecerá por entero (prescindiendo de otros mecanismos de corrección) con la eliminación de ésta, es decir, con la transformación del impuesto progresivo en proporcional. La consecuencia evidente de este efecto de la acumulación es la de que los cónyuges, conjuntamente considerados, han de pagar una cuota superior, en medida variable, a la adición de las que habrían de pagar tributando separadamente⁽⁵⁾.

El TC, con base en los principios materiales tributarios del art. 31.1 de la Constitución española —CE— (principio de capacidad económica, progresividad e igualdad), así como en otros derechos y principios constitucionales (protección a la familia —arts. 32 y 39—, y derecho a la intimidad personal y familiar —art. 18—), entendió que el sistema de acumulación de rentas establecido conculcaba tales principios y derechos. Y los vulneraba, fundamentalmente, porque la familia —la unidad familiar— soportaba una mayor carga tributaria —debido a la acumulación

(5) Si a una base imponible de 1000 se le aplica un porcentaje de la tarifa del 10 por 100 y a una base de 2000 del 12 por 100, la cuota resultante de acumular dos rentas de 1000 será de 240, una cantidad sensiblemente superior a la que resultaría de aplicar individualmente la tarifa a cada una de las rentas (100 + 100 = 200).

preceptiva de las rentas de sus componentes— que la que sufrían las uniones de hecho o sin vínculo matrimonial, de manera que el hecho de estar casado implicaba, *per se*, un tratamiento fiscal desfavorable.

«Esta «tributación por grupo» a la que el sistema de acumulación pura parece responder efectivamente no cuadra, sin embargo, ni con los propios presupuestos de los que arranca la Ley 44/1978, para la cual (...) el único sujeto pasivo posible de un impuesto sobre la renta de las personas físicas es la persona misma, el individuo (una proclamación formal que encubre una realidad bien distinta), ni con las exigencias que se derivan de nuestra Constitución. No sólo con las que derivan de los principios de igualdad y capacidad económica, referibles sólo a las personas físicas o jurídicas, sino también con los que se deducen del concepto de familia y matrimonio que alienta en los artículos 39 y 32 y que es incompatible con una concepción de grupo en la que sólo es «sui iuris» la cabeza y «alieni-iuris» todo el resto de sus integrantes, siquiera sea únicamente a efectos fiscales» (FJ 7 de la STC 45/1989, de 20 de febrero).

La declaración de inconstitucionalidad del sistema de tributación basado en la acumulación obligatoria de las rentas de los componentes del grupo familiar, provocó la necesidad de aprobar un nuevo sistema de tributación en el IRPF que llenara el vacío dejado por la declaración de nulidad. Así fue como, con *carácter urgente y transitorio*, se aprobó la *Ley 20/1989, de 28 de julio*, que vino a desterrar la idea de «grupo» en la tributación en el IRPF y, correlativamente, a instaurar el enfoque «individual», el de la persona física, como único sujeto que puede ser considerado contribuyente en dicho tributo. Posteriormente, una vez superada la urgencia impuesta por la declaración de inconstitucionalidad, se aprueba la *Ley 18/1991, de 6 de junio*, del IRPF, que viene a reafirmar al individuo como único sujeto pasivo del Impuesto.

Como decimos, la Ley del IRPF de 1991 tuvo como eje central al individuo, configurando el Impuesto como un tributo individual. No obstante, la tributación conjunta se mantuvo, si bien, se configuraba, no como el régimen general sino como un régimen optativo al permitir al individuo tributar acumuladamente con el resto de los integrantes de la unidad familiar. Tan es así, que los preceptos se referían siempre a la tributación individual; incluso en el caso de que se optara por la tributación conjunta, se aplicaban igualmente tales normas reguladoras de la obligación individual, con una sólo excepción, la escala aplicable, pues se contempló una especial para la tributación conjunta y que perseguía nivelar la tributación efectiva de las unidades familiares

con niveles de renta medios o bajos y, por tanto, reducir la progresividad que provocaba la acumulación de rentas.

En todo caso, esta Ley como la transitoria de 1989, fueron posteriormente, en lo que aquí interesa, convalidadas constitucionalmente; la STC 146/1994, de 12 de mayo, convalidó la Ley 20/1989, y la STC 214/1994, de 14 de julio, la segunda Ley, esto es, la Ley del IRPF de 1991.

Aunque pudiera pensarse que con ambas Sentencias se concluía la doctrina del Alto Tribunal sobre la acumulación de rentas de los miembros de una misma familia en el IRPF, lo cierto es que, como ya he dicho al principio, la Sentencia que ahora se analiza representa el último peldaño del proceso habido en las dos últimas décadas sobre la tributación de la familia en el IRPF. Y además, supone el final porque la siguiente y última —a la fecha de hoy— *Ley del IRPF, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre*, obvia el problema que ahora ha resuelto el TC, ya que, probablemente por la duda sobre la tacha de inconstitucionalidad del régimen establecido en la Ley de 1991, modificó, como ya veremos, la regulación eludiendo así la norma conflictiva.

III. LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA Y SEPARADA Y LAS MODALIDADES DE «UNIDAD-FAMILIAR» EN LA LEY DEL IRPF DE 1991

1. Régimen jurídico

La regulación que motiva la Sentencia 47/2001, de 15 de febrero, que comentamos, es la siguiente. La Ley del IRPF de 1991 establece, como regla general, la tributación individual, si bien, se puede tributar conjuntamente cuando todos los miembros de la unidad familiar opten por este régimen de acumulación de rentas. La Ley, además, establece dos modalidades de unidad familiar (art. 87 de la Ley del IRPF), la formada por los cónyuges no separados legalmente y los hijos menores o mayores incapacitados, y la formada por el padre o madre y los hijos menores o mayores incapacitados (6).

(6) Aunque el art. 68 de la actual Ley del IRPF de 1998 mantiene esa doble modalidad, añade un supuesto —el número 2º— que evita el problema que planteó la Ley de 1991. El citado artículo señala que «*podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar: 1ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere: 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*

La opción por tributar conjunta o separadamente, dependía —al igual que ahora— del número de miembros de la unidad familiar que obtenía rentas y del volumen individual y total de estas. Si sólo uno de los miembros de la unidad familiar obtenía rentas, resultaba fiscalmente más beneficioso acogerse a la modalidad conjunta debido a la señalada existencia de una tarifa especial más *benévola* para dicha modalidad de tributación. Si eran varios los preceptores de renta, la declaración conjunta o individual dependía de la distribución o volumen de rentas, puesto que la tarifa conjunta debía compensar la aplicación de las escalas individuales a cada perceptor de renta (7).

En cualquier caso, lo que quedaba claro en la Ley es que una unión sin vínculo matrimonial con dos hijos menores podía presentar dos declaraciones conjuntas: una del padre con un hijo y otra de la madre con el otro hijo, aplicando, obviamente, en ambos casos la tarifa reducida. En cambio, de mediar vínculo matrimonial, la tributación conjunta obligaba a presentar una única declaración acumulando las rentas de los cuatro miembros de la familia.

incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada. 2ª 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 1ª de este artículo».

(7) Suponiendo un matrimonio en el que sólo obtuviese rentas uno de los cónyuges y éstas ascendiesen a 5.000.000 de ptas., la diferencia de cuota (utilizando las tarifas de 1998 —último año para el que estuvo vigente la Ley 18/1991—) según uno u otro sistema de tributación sería:

— Declaración separada: 1.217.220 ptas.

— Declaración conjunta: 1.051.586 ptas.

En cambio, si los dos cónyuges participasen de los ingresos de la familia, el esposo con una base liquidable de 3.000.000 de ptas. y la esposa de 2.000.000 de ptas., de aplicar las diversas alternativas que en teoría se pueden presentar, se obtendrían las siguientes cuotas totales:

— Una sola declaración conjunta del matrimonio: 1.051.586 ptas.

— Dos declaraciones separadas de los cónyuges: 928.790 ptas. (597.020 + 331.770).

— Dos declaraciones conjuntas, una por cada cónyuge: 674.330 ptas. (454.530 + 219.800).

Como ha puesto de manifiesto Miguel WERT ORTEGA [«Matrimonio e IRPF: posibilidad de que cada cónyuge presentase una declaración conjunta (Comentario a la STC 47/2001, de 15-2-01, recursos de amparo acumulados 4204/1996 y 3042/1997)», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 217, abril, 2001, p. 110, y del que tomo el ejemplo numérico], al ser más frecuente que hubiese más de un preceptor de rentas entre las unidades familiares integradas por cónyuges que entre las unidades monoparentales del segundo tipo, éstas últimas se veían, por regla general, favorecidas en su trato fiscal respecto a los matrimonios. Por consiguiente, parece comprensible la aspiración de los matrimonios en los que obtenían ingresos los dos cónyuges de tener el mismo tratamiento fiscal que el padre o la madre sujetos por la segunda modalidad de unidad familiar.

Y este es el supuesto que da origen a la STC 47/2001, de 15 de febrero, esto es, la posibilidad —interpretando más allá de la literalidad del art. 87 de la Ley del IRPF pero en clave constitucional—, de que los matrimonios pudieran acogerse a la segunda modalidad de unidad familiar para tributar, configurándose así dos unidades familiares, la del padre casado con un hijo, y la de la madre casada con el otro hijo.

2. *La tributación conjunta en el supuesto de vínculo matrimonial, de familias monoparentales y de uniones de hecho.*

El tratamiento objetivamente más gravoso que dispensaba la Ley del IRPF de 1991 a las unidades familiares formadas por ambos cónyuges con hijos, frente a las uniones de hecho o padres o madres con hijos sin vínculo matrimonial, en la medida en que permitía tributar conjuntamente al padre o madre soltero —o divorciado, o separado legalmente— con su hijos, y no, en cambio, al padre o la madre casado con cada uno de sus hijos, motivó que un matrimonio con dos hijos presentase dos declaraciones acogiendo en cada una de ellas a la tarifa de la tributación conjunta: el padre tributó conjuntamente con un hijo, y la madre con el otro hijo. Y declararon así porque interpretaban que si la Ley del IRPF permitía expresamente (art. 87.2º) tributar conjuntamente a un padre con su hijo, por un lado, y a la madre con otro u otros hijos, por otro, *sin que mediara vínculo matrimonial*, debía igualmente permitirlo en el mismo supuesto pero existiendo vínculo legal; de no ser así, de no interpretar teleológicamente el precepto, se estaría discriminando a los matrimonios en favor de las uniones convivenciales por el hecho de estar casados.

La Administración tributaria, como era previsible (8), practicó una declaración *paralela* conjunta acumulando, pese al citado deseo

(8) Y la previsibilidad responde a que la Dirección General de Tributos ya se expresó con anterioridad, en las Consultas de 30 de septiembre de 1993, de 17 de mayo de 1995 y de 13 de febrero de 1997, en contra de la posibilidad de que formen dos unidades familiares cada cónyuge con un hijo. Expresamente señala la Consulta de 13 de febrero de 1997 que «no es admisible que uno de los cónyuges con una de las hijas forme una unidad familiar, y el otro cónyuge con la otra hija otra unidad familiar diferente, ya que la modalidad de unidad familiar del apartado 2º del art. 87 de la Ley 18/1991, no es opcional, y se contemplan las situaciones en que, existiendo los hijos a que se refiere el precepto legal, no existe matrimonio, el matrimonio resultó nulo o se produjo la separación judicial, divorcio o fallecimiento de uno de los cónyuges».

expreso de no acumular las rentas entre los cónyuges, todas las rentas, y formando así una única unidad familiar.

Contra tal acto, los reclamantes interpusieron un recurso por la vía procesal de la Ley 62/1978, de protección jurisdiccional de derechos fundamentales y libertades públicas, recurso que se resuelve con las *Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de octubre de 1996 y de 7 de marzo de 1997* (9).

Los recurrentes alegan, en síntesis, la vulneración de diversos principios, fundamentalmente, el de igualdad, además de otros como el derecho a la intimidad personal y familiar, el de personalidad de la pena, culpabilidad y tutela judicial efectiva.

El principio de igualdad se vulnera —según el recurrente— porque la acumulación de rentas arroja mayor deuda por el simple hecho de estar casado, lo que supone una discriminación respecto de las parejas de hecho, divorciadas y separadas. Esta alegación la rechaza con cierta ligereza el Tribunal en el Fundamento Jurídico Cuarto señalando que la Administración no hace más que aplicar estrictamente la Ley, esto es, calcular la deuda tributaria conforme a la opción de los cónyuges de tributar conjuntamente, por lo que procede acumular las rentas de los dos cónyuges que integran con carácter imperativo la unidad familiar del art. 87.1º de la Ley del IRPF. Lo que ocurre es que los recurrentes —señala el fallo—, en cada una de las declaraciones que presentaron sólo percibían rentas uno de los miembros de cada unidad familiar —el padre y la madre—, pero en la *paralela* efectuada por la Administración, la unidad familiar sólo la integran —*ex art. 87.1º*— los dos perceptores de rentas. Por ello entiende el Tribunal que no cabe acogerse a la modalidad de tributación conjunta obviando la imperativa aplicación del art. 87.1º, pues con ello se combinarían las ventajas de la tributación individual —único perceptor de rentas— con las de la tributación conjunta —tarifa más baja—.

El Tribunal, con este argumento excesivamente superficial, confunde, en primer lugar, dos situaciones distintas que, si bien en una mayoría de casos pueden ser coincidentes, en la práctica son, sin embargo, conceptualmente distintas. Me refiero a la unidad familiar monoparental y la unidad familiar monorrenta o unidad familiar en la que sólo un miembro obtiene la mayor parte o la práctica totalidad de

(9) Ambas Sentencias, aunque idénticas por referirse a los mismos hechos, difieren únicamente respecto de los períodos impositivos de las autoliquidaciones. Pueden consultarse en la Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 176, noviembre, 1997, pp. 70 a 74. Una reseña de la misma aparece en el Boletín de la AEDAF, núm. 36, noviembre-diciembre, 1997, p. 4., pp. 70 a 74.

la renta y, por ello mismo, mantiene él o ella sólo las necesidades económicas de la familia (10).

Pero independientemente de ello, el Tribunal, además, no llega a ofrecer ninguna razón que justifique la efectiva diferencia de trato fiscal entre las uniones de hecho, etc., y las uniones matrimoniales, esto es, no encuentra principio constitucional o argumento material que justifique y explique por qué puede tributar conjuntamente un soltero con su hijo y no, en cambio, un casado con su hijo. Únicamente, con base en los argumentos antes señalados, concluye que no cabe inferir un trato discriminatorio para los recurrentes por el hecho de haber contraído matrimonio, ni el art. 87 somete a un tratamiento fiscal más favorable a las parejas de hecho, divorciados, etc., con hijos que a los matrimonios (11).

En mi opinión, este pronunciamiento (12), ni resuelve la cuestión que se sometió a juicio, ni justifica en términos constitucionales el tratamiento diferenciado dispensado por la Ley del IRPF beneficiando a las familias monoparentales frente a las unidades familiares integradas por los dos cónyuges. A todo ello hay que añadir la incongruencia en

(10) Desde esta perspectiva, ha advertido en relación a la actual regulación de la Ley del IRPF de 1998 SOLER ROCH, M^a.T., «Comentario al artículo 70 de la Ley del IRPF», en AAVV., Coordinado por G. Orón Moratal, McGraw-Hill, Madrid, 1999, p. 494, que «aunque la Ley no está necesariamente obligada a dar el mismo tratamiento a estas dos situaciones (familias monoparentales y familias monorrentas) pues lo que las distingue es la distinta situación jurídica respecto de las obligaciones legales de manutención de los hijos, lo cierto es que debe ser precisamente este tipo de obligaciones lo que justifique un tratamiento diferente y no, en exclusiva, el mero hecho de constituir una familia monoparental. Es decir, vendría a ser la titularidad compartida o singular de las obligaciones legales de mantenimiento de los hijos lo que justificaría un tratamiento tributario distinto en términos del cómputo de la renta disponible y, por ello mismo, en la determinación de la reducción por mínimo personal».

(11) E igual de inconsistente es la argumentación del Tribunal cuando señala que el derecho a la intimidad no se vulnera porque «la *paralela* efectuada por la Administración se ha realizado en base a una opción que expresamente ejercitaron: sistema de tributación conjunta»; por tanto, no existe injerencia prohibida en la intimidad personal. Tampoco considera que el art. 25 de la CE se vulnere, pues el acuerdo recurrido no se enmarca en un procedimiento sancionador. Sólo en el caso de que lo hubiera o se incurra, podría hipotéticamente incidir en los derechos los actos que se dictaran, pero hasta tanto, no hay efectiva vulneración. Por último —concluye el Tribunal— no se conculca el derecho a la tutela judicial efectiva porque falta el presupuesto para que se produzca: al existir un proceso abierto que constituye un cauce idóneo para reaccionar ante violaciones actuales (nunca futuras) de derechos fundamentales, se ha garantizado el derecho a la tutela judicial.

(12) Existen otras sentencias que mantienen este mismo criterio, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de febrero de 2000.

la que tropieza su argumentación pues, tras afirmar que no ha habido un trato discriminatorio, reconoce a renglón seguido que «la tributación, en este caso, realizada al amparo del art. 87.2º es notoriamente más beneficiosa fiscalmente para los recurrentes que la efectuada por la Administración al amparo del art. 87.1º» (FJ 4).

Por ello mismo, los reclamantes presentaron un recurso de amparo ante el TC que fue admitido a trámite, aunque con una singularidad procesal; que la Sala que se iba a pronunciar sobre el amparo no lo hizo, sino que lo elevó al Pleno (13), lo que probablemente se explique en la falta de unanimidad en los magistrados de la Sala o, simplemente, en las previsibles y trascendentes consecuencias que llevaría otorgar el amparo, por lo que se debió considerar que el fallo debía ser del Pleno y no de la Sala. A este último dato hay que añadir que el propio Ministerio Fiscal se adhería al otorgamiento del amparo por considerar con los recurrentes que el art. 87.2º establece una discriminación en la aplicación de la ley al contemplar una diferencia de trato a los matrimonios desfavorable e injustificada en relación con las parejas de hecho con hijos menores.

IV. LA DOCTRINA DEL TC SOBRE LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA EN EL SUPUESTO DE MATRIMONIO, DE FAMILIAS MONOPARENTALES Y DE UNIONES DE HECHO: LA STC 47/2001, DE 15 DE FEBRERO

1. Principios y derechos afectados por el diferente tratamiento en la tributación conjunta de los matrimonios y las uniones de hecho

El diferente tratamiento tributario dispensado a las uniones de hecho frente a las uniones matrimoniales al permitir exclusivamente a aquellos romper la progresividad del gravamen presentando dos declaraciones conjuntas, debe ser objeto de confrontación con los principios constitucionales a fin de que supere tal diferente tratamiento el canon de constitucionalidad.

Eso es lo que persiguen los reclamantes de amparo, si bien ellos consideran que la negativa de la Administración tributaria y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid a interpretar conforme a la CE el art. 87 de la Ley del IRPF y, subsiguientemente, a reconocer la existen-

(13) En virtud del art. 10.K) de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

cia de dos unidades familiares en el caso de existir vínculo matrimonial es contraria, primero, al principio de igualdad (arts. 14 y 31.1 de la CE) con extensión al principio de protección a la familia (arts. 32 y 39 de la CE); segundo, al derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18 de la CE); en tercer lugar, al principio de culpabilidad y personalidad de la pena (art. 25 de la CE), y, finalmente, se argumenta la lesión del derecho a obtener la tutela efectiva de jueces y tribunales (art. 24 de la CE) por haber omitido las sentencias de instancia la motivación sobre la posible infracción del derecho a la intimidad.

En primer lugar, se vulnera —en opinión de los recurrentes— el *principio de igualdad* en relación con las personas que conformen uniones de hecho con hijos menores, en la medida en que la única diferencia que existe entre uno y otro supuesto es la existencia de vínculo matrimonial. Como señalan los recurrentes, de constituir una pareja de hecho o de haberse divorciado o separado, la Administración no habría acordado la práctica de las liquidaciones provisionales impugnadas ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid y ratificadas por éste. Tal diferente tratamiento tributario sólo podría ser válido, en su caso, para beneficiar —nunca para perjudicar— a las familias frente a las uniones de hecho, porque de lo contrario se estaría conculcando —como ocurre en el supuesto de autos— el *principio de protección a la familia* de los arts. 33 y 39 de la CE. Esta alegación —que es la nuclear de la STC 47/2001— se argumenta del siguiente modo.

La doctrina del TC sobre la igualdad protegida en los arts. 14 y 31.1 de la CE, establece que para determinar la vulneración del derecho fundamental a la igualdad, requiere de un triple examen, o si se prefiere, deben concurrir simultáneamente tres circunstancias. En primer lugar, el que exista un término comparativo válido que permita ilustrar la desigualdad que se denuncia. Para los recurrentes, este término válido de comparación no es otro que las personas integradas en uniones de hecho con hijos menores. Dicho término comparativo guarda identidad objetiva con el presupuesto de hecho de las Sentencias recurridas (dos personas casadas con hijos menores), dado que la única diferencia entre uno y otro supuesto es la existencia de vínculo matrimonial, circunstancia personal que sólo es relevante para justificar una diferencia de trato a favor de los casados, nunca en su contra.

En segundo lugar, debe demostrarse que la ley o su aplicación debida han generado un trato diferenciado a las situaciones idénticas antes definidas. Y es claro que existe —para los recurrentes— un evidente tratamiento desigual por el mero hecho de la existencia del

matrimonio, tratamiento desigual que se evidencia comparando la tributación que, conforme a los actos administrativos y resoluciones judiciales recurridas, corresponde a los recurrentes como casados (esto es, la que se deduce de las liquidaciones provisionales giradas por la Administración), con la mucho menos gravosa —a devolver— que, de acuerdo con la Ley, les correspondería si convivieran *more uxorio* (la que resulta de las declaraciones del IRPF presentadas por los recurrentes). Esto es algo que, además, reconocen las Sentencias impugnadas al señalar que «la tributación, en este caso, realizada al amparo del art. 87.2º es notoriamente más beneficiosa fiscalmente para los recurrentes que la efectuada por la Administración al amparo del art. 87.1º» (FJ 4). Esa diferencia de trato, además, se ha producido como consecuencia de una «debida aplicación de la Ley».

Finalmente, debe demostrarse que la diferencia de trato carece de justificación razonable, de manera que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción deben ser adecuadas y proporcionadas al fin que se persigue. También en este caso, los recurrentes analizan si la supuesta prohibición a los casados de acogerse al art. 87.2º de la Ley del IRPF tiene un fundamento objetivo y razonable que la justifique. A estos efectos, con fundamento en la doctrina del TC acerca de la igualdad reconocida en los arts. 14 y 31.1 de la CE (Sentencias del TC 27/1981, 8/1986, 45/1989 y 76/1990, y el Auto del TC 230/1984), los recurrentes centran la cuestión en dilucidar si el hecho de haber contraído matrimonio constituye «una condición social diferenciada por razones objetivas» que justifique la diferencia de trato y cuyas consecuencias jurídicas sean apropiadas al fin perseguido en tal distinción, sin que se generen «resultados especialmente gravosos o desmedidos». Y tras una amplio análisis, concluyen considerando que la diferencia de trato carece de justificación razonable, toda vez que la única diferencia posible sería la contraria, esto es, la que beneficiara a la familia. Negar a los cónyuges y a sus hijos la posibilidad de acogerse a la modalidad del art. 87.2º de la Ley del IRPF constituye, de este modo, una desigualdad de trato que sólo se justificaría con fundamento en el mandato constitucional de protección a la familia. Si la desigualdad de trato implica un tratamiento más gravoso para los cónyuges y sus hijos, dicha desigualdad deviene discriminación y, como tal, la norma que la establezca lesionaría tal principio constitucional.

A este respecto recuerdan los recurrentes que, conforme a las Sentencias del TC 209/1988 y 45/1989, la definición de la capacidad económica y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que den a todos los sujetos un trato igual y no intro-

duzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existan entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son determinantes del impuesto en cuestión; y que si la carga que pesa sobre una persona es mayor que la que pesaría sobre esa misma persona si no constituyera parte de una familia, a efectos fiscales es evidente que no sólo se lesiona el principio de igualdad, sino que directamente se va en contra del mandato constitucional que ordena proteger a la familia.

En segundo lugar, se alega vulneración del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar; y se vulneraría en opinión de los recurrentes porque, conforme a la doctrina sentada en la STC 45/1989, de 20 de febrero, es incompatible con el citado derecho el deber legal de los cónyuges de presentar una declaración única, entre otras razones, porque la declaración conjunta «impone a cada uno de ellos el deber de denunciar ante la Hacienda Pública las incorrecciones en que, a su juicio, incurre su respectivo cónyuge en la estimación de sus propias rentas». Máxime cuando esa misma Sentencia rechazó que el régimen matrimonial de gananciales implique que los cónyuges conozcan sus respectivas rentas, ya que nuestro sistema jurídico se basa en la libertad de capitulaciones, sistema «que autoriza a los esposos a mantener en su relación recíproca la reserva que juzguen conveniente sobre sus propias actividades económicas» (FJ 9).

Para los recurrentes, la acumulación de las rentas de todos los integrantes de la familia, lesionaría su derecho a la intimidad personal y familiar; y lo haría en sus dos vertientes, «interna» y «externa». En su vertiente interna, porque las liquidaciones provisionales por las que se acumulaban las rentas —utilizando palabras de la STC 45/1989— han impedido a los recurrentes «mantener en su relación recíproca la reserva que juzguen conveniente sobre sus propias actividades económicas». Por lo que respecta a la vertiente externa del derecho a la intimidad, porque, conforme al art. 89.4 de la Ley del IRPF, quedan conjunta y solidariamente sometidos al impuesto como sujetos pasivos, lo que obliga a cada uno de los esposos a revisar la declaración efectuada por el otro y, en su caso —una vez más se emplean palabras de la STC 45/1989—, «denunciar ante la Hacienda Pública las incorrecciones en que, a su juicio, incurre su respectivo cónyuge en la estimación de sus propias rentas» y las del hijo con el que éste tributó, con grave menoscabo de su derecho a la intimidad.

A ello se añade que cada uno de los cónyuges responderá, no sólo de las cuotas, intereses y recargos derivados de la incorrecta declaración del otro, sino también de las sanciones, por lo que habrán de revi-

sar las liquidaciones provisionales giradas por la Administración para comprobar, hasta lo que pueda cada uno conocer, si son correctas las rentas declaradas por el otro cónyuge y uno de sus hijos.

Estas últimas argumentaciones, motivan la invocación del *tercer principio* conculcado, el de *personalidad de la pena y culpabilidad* (art. 25 de la CE). Para los recurrentes, su integración forzosa y la de sus hijos en una única unidad familiar implica, en virtud del art. 89.4 de la Ley del IRPF, que quedarán «conjunta y solidariamente sometidos al Impuesto como sujetos pasivos», lo que, por el juego de dicho precepto y de los arts. 35 y 58.2 de la Ley General Tributaria (LGT), supone que cada uno de los cónyuges aparecerá como responsable frente a la Hacienda Pública de las sanciones administrativas y, en su caso, penales, derivadas de las infracciones cometidas por el otro, sin que haya mediado siquiera simple negligencia, dado que cada uno de los esposos no ha podido verificar la declaración del IRPF elaborada por el otro. Por consiguiente —concluyen los recurrentes—, la Administración puede dirigirse para el cobro de la deuda tributaria, incluidas sanciones, no sólo al miembro de la unidad familiar responsable de los hechos que hayan generado la sanción, sino también a los miembros que no hayan cometido ni colaborado en la realización de las infracciones, vulnerándose de este modo aquellos principios.

Por último, las Sentencias impugnadas habrían también conculcado el *derecho a obtener la tutela judicial efectiva de jueces y tribunales* (art. 24.1 de la CE), en esencia, al omitir cualquier motivación sobre una de las quejas que se plantearon en la demanda contencioso-administrativa, concretamente, la violación del derecho a la intimidad personal y familiar por las liquidaciones provisionales impugnadas.

2. La doctrina del TC sobre la tributación conjunta de los matrimonios y las uniones de hecho: la STC 47/2001, de 15 de febrero

La Sentencia 47/2001, de 15 de febrero, resuelve definitivamente la cuestión negando discriminación en el IRPF de los matrimonios frente a las parejas de hecho y a los cónyuges separados y, por tanto, negando la posibilidad de tributar conjuntamente cada cónyuge con hijos a cargo al igual que las uniones de hecho. La doctrina sentada en la citada Sentencia se ha reafirmado posteriormente con la STC 212/2001, de 29 de octubre, y la 21/2002, de 28 de enero.

Ciertamente el dictamen del TC rebata cada una de las alegaciones sobre supuestas vulneraciones de derechos y de principios constitucio-

nales, pero, también ciertamente, lo hace con desigual fortuna argumental. Resumidamente, y antes de desmenuzar los distintos argumentos esgrimidos por el Tribunal, el fallo considera que no se quiebra ninguno de los principios invocados: ni el *principio de igualdad* —porque no se produce propiamente una desigualdad al no establecer la norma dos situaciones comparables como son el matrimonio y las uniones de hecho, sino una única, la del matrimonio—, ni el *principio de protección de la intimidad personal y familiar* —porque la tributación conjunta no es obligatoria, de manera que sólo en el supuesto de que se obligara a tributar conjuntamente se podría hablar de lesión de tal derecho fundamental—, ni el *principio de tutela judicial efectiva* —porque no se aprecia «incongruencia omisiva» en el razonamiento y Sentencias del Tribunal de instancia—.

A) Principio de igualdad

En relación al *principio de igualdad*, el TC desarrolla una amplia argumentación por otorgar al mismo una especial relevancia. En síntesis, entiende que no existe violación por no producirse propiamente una desigualdad al no establecer la norma dos situaciones comparables. Para el Tribunal, el art. 87, ni regula las uniones de hecho, ni del tenor literal del mismo cabe concluir que pueda formarse una unidad familiar integrada por el padre o la madre y sólo uno o algunos de los hijos a su cargo. Así lo advierte:

La Ley del IRPF «establece dos modalidades de unidad familiar: en primer lugar, la integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere, los hijos menores que con ellos convivan; en segundo lugar, la formada por el padre o la madre y los hijos que reúnan los citados requisitos (...). La pertenencia a una u otra unidad familiar no queda al arbitrio del sujeto pasivo del impuesto, sino que se predetermina en la Ley con carácter imperativo.

Pues bien, resulta claro que, conforme al citado precepto legal, los recurrentes, cónyuges no separados legalmente, en el supuesto de que opten por la declaración conjunta, deben acogerse, junto con sus dos hijos menores no emancipados, a la modalidad de unidad familiar prevista en apartado 1 del art. 87 LIRPF» (FJ 5).

Si la Ley del IRPF en su art. 87, no regula —como dice la Sentencia— las uniones de hecho, ni, menos aún, permite que formen una

unidad familiar el padre o la madre y sólo uno o algunos de los hijos a su cargo, evidentemente, no existirá realidad sobre la que comparar el supuesto de autos, o en palabras del TC, no «*existe un término de comparación que permita ilustrar la desigualdad que se denuncia*».

«Y este es un requisito esencial —el término de comparación— que, claramente, no concurre en este caso. Porque, frente a lo que señalan los recurrentes, ni el art. 87 LIRPF regula desde la perspectiva tributaria las llamadas parejas de hecho —de manera que difícilmente puede sostenerse que establezca para las mismas un régimen jurídico más favorable que para quienes conviven en matrimonio—; ni del tenor literal de la LIRPF o de la interpretación que de la misma se hace en las Sentencias impugnadas puede deducirse que, a efectos de realizar la declaración conjunta del IRPF, los padres no casados, viudos o separados puedan constituir una unidad familiar con sólo alguno o algunos de los hijos menores a su cargo; ni, en fin, las citadas resoluciones judiciales se han fundamentado en la posibilidad de que las parejas de hecho constituyan la modalidad de unidad familiar del art. 87.2 LIRPF» (FJ 6).

Nótese bien que el TC, más allá de la literalidad del art. 87.2º de la Ley del IRPF, incluso considera que para las uniones de hecho la *única unidad familiar posible es la que integra al padre o madre con todos los hijos a su cargo, sin que sea posible, por tanto, la constitución a conveniencia de una unidad familiar de unos hijos con el padre y otra unidad de otros con la madre.*

«En definitiva, son de dos órdenes las situaciones en las que la Ley permite la declaración conjunta. El primero de ellos engloba los supuestos en los que existe un vínculo matrimonial, con independencia de que los cónyuges tengan o no hijos menores a su cargo: los hijos, especifica claramente la norma, únicamente se integrarán en la unidad familiar “si los hubiere”. El segundo, abarca los supuestos de las familias monoparentales, esto es, las formadas por el padre o la madre con sus hijos, con independencia de que éstos hayan sido adoptados, sean el fruto de una anterior relación matrimonial o hayan sido concebidos fuera del matrimonio» (FJ 6).

Pero este argumento es más voluntarista que efectivo o apegado a la propia norma. Primero, porque la norma, imperfecta y con graves fisuras, contemplaba exclusivamente dos situaciones para tributar con-

juntamente, la del matrimonio con hijos o sin ellos, y la de las familias monoparentales, de manera que aunque ciertamente las uniones de hecho no estaban reguladas en la norma, sí que se veían favorecidas por esa deficiente regulación al poder declarar conjuntamente las uniones de hecho como dos familias monoparentales. Y esto ha sido así, no sólo para la doctrina científica (14), administrativa (15) y jurisprudencial(16), sino incluso para la propia Administración tributaria que admitía la posibilidad de que las uniones de hecho constituyeran unidades familiares «distribuyéndose» los hijos.

En mi opinión, la norma era deficiente, entre otras cosas, porque su regulación ha permitido situaciones como las descritas. Como se ha señalado, *«la posibilidad de que la norma contemplase la posibilidad de que se formasen unidades familiares a conveniencia, repartiéndose el padre o la madre los hijos con los que conviven, no parece que guarde mucha lógica. Cuesta trabajo imaginar que el legislador quisiera dejar al arbitrio del padre o de la madre cuáles de sus hijos se integran en una u otra unidad familiar»* (17). Pero siendo efectivamente un absurdo, no podemos desconocer que no se trata tanto de una decisión *ilógica* del legislador como de una *omisión*. Y estoy persuadido de que el legislador, efectivamente, reguló sólo los supuestos de vínculo matrimonial (art. 87.1º) y disolución del mismo (viudedad, separación, divorcio...), y no las uniones de hecho, pero esta omisión ha provocado precisamente unas situaciones claramente discriminatorias para las uniones matrimoniales.

En segundo lugar, el argumento del TC es voluntarista, porque

(14) Entre otros muchos, SANCHEZ BLANCO Y CODORNIÚ, E., «Tributación conjunta: las nuevas unidades familiares», Impuestos, Vol. II, 1992, pp. 326 a 333; CAZORLA PRIETO, L.Mª, y PEÑA ALONSO, J.L., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 339; MERINO JARA, I., «Tributación familiar», en AAVV., «El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Coordinado por J.L. Muñoz del Castillo, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 282; y CHICO DE LA CÁMARA, P., «STC 47/2001, de 15 de febrero: la modalidad de unidad familiar que regula el art. 87.1 de la LIRPF de 6 de junio de 1991 no lesiona el principio de igualdad», comentario doctrinal contenido en la página del Instituto de Estudios Fiscales, *www.ief.es*. En contra de esta doctrina se ha manifestado expresamente SANCHEZ BLAZQUEZ, V., «Obligados a declarar en la tributación conjunta de la unidad familiar en el IRPF (I)», Quincena Fiscal, núm. 7, 1998, p. 23.

(15) En las citadas Consultas de la Dirección General de Tributos de 30 de septiembre de 1993, de 17 de mayo de 1995 y de 13 de febrero de 1997.

(16) Por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de febrero de 2000, o incluso, las mismas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de octubre de 1996 y 7 de marzo de 1997.

(17) WERT ORTEGA, Miguel, «Matrimonio e IRPF: posibilidad de que cada cónyuge presentase una declaración conjunta (Comentario a la STC 47/2001, de 15-2-01, recursos de amparo acumulados 4204/1996 y 3042/1997)», ob. cit., p. 114.

desconoce que la segunda modalidad de las unidades familiares —las monoparentales— daban cobijo o permitían de *facto* que las uniones de hecho tributaran conjuntamente a través de dos autoliquidaciones, la del padre y la madre con los hijos a cargo. Sorprende que la Sentencia advierta que la regulación no pretendía establecer una regulación fiscal más beneficiosa cuando de hecho sí lo hacía:

«Que, el art. 87 LIRPF no pretenda establecer una regulación fiscal más benévola para quienes mantienen una relación de hecho que para los sujetos pasivos casados, no significa que detrás de una relación paterno-filial a las que se refiere el núm. 2 del precepto no pueda existir además una unión more uxorio. Es posible, en efecto, que el padre o la madre que constituye una unidad familiar con sus hijos conviva establemente con el progenitor de los mismos. Y tampoco es inimaginable que, debido al escaso nivel de renta de los miembros de la familia y a que la ley no obliga a acumular las rentas de quienes no están unidos por el vínculo matrimonial, el sujeto pasivo tribute en estos casos por una cantidad inferior a la que le correspondería si, estando casado, optara por la declaración conjunta. Semejante eventualidad, sin embargo, no permite afirmar que la LIRPF discrimina a los sujetos pasivos casados frente a quienes no lo están» (FJ 7).

Lo que ocurre es que semejante eventualidad ha sido la habitualidad. No es cierto que determinadas y esporádicas parejas de hecho se vean favorecidas singularmente con aquella regulación. No es un efecto secundario de la norma, una disfunción menor o una distorsión accidental, es un efecto directo, principal y que afecta a una gran mayoría de supuestos. Por ello no podemos compartir la premisa de la que parte el TC cuando señala que:

«Para que el art. 14 CE resulte vulnerado por el legislador, no basta con que en situaciones puntuales, al margen de los objetivos perseguidos por la Ley, determinados sujetos pasivos, con un determinado nivel de renta, puedan verse ocasionalmente beneficiados en su declaración del IRPF por el hecho de no mantener una relación matrimonial. Como hemos señalado en diversas ocasiones, las leyes “en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad (SSTC 73/1996, de 30 de abril, FJ 5; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6). Por el contrario, la discriminación denunciada sólo podría apreciarse si un análisis de la regulación del IRPF llevara a la

conclusión de que la Ley establece un régimen tributario más gravoso en su conjunto para los sujetos pasivos casados que para quienes no lo están, en atención, precisamente, a su vínculo matrimonial» (FJ 7).

Pero la realidad lleva precisamente a la conclusión contraria, a la de la existencia de un régimen tributario más gravoso para las uniones matrimoniales que para los *more uxorio*. Porque, en efecto, como ha señalado la doctrina recientemente (18), *«la vinculación que existe entre monoparentalidad y uniones de hecho no es tan ocasional, circunstancial o eventual como parece sostener el Tribunal Constitucional. Y como los datos no se discuten, se comprueban, recordemos algunas cifras recogidas ya en líneas precedentes: a) El 43 por 100 de las mujeres que encabezan una familia monoparental, constituye, al menos durante algún tiempo, una pareja de hecho. Puede ser, claro está, una fase previa a un nuevo matrimonio, una relación temporal o una situación buscada con deseos de estabilidad. b) Este porcentaje se dispara al 73 por 100 en el caso de los hombres. 43 por 100, 73 por 100... ¿Dónde está ese carácter accidental y esporádico de estas circunstancias? ¿No es más correcto pensar que monoparentalidad y relación de hecho son dos realidades cercanas, que a veces se miran y entrecruzan, y hasta quedan en ocasiones estrechamente confundidas?»*.

Y una última argumentación —por cierto, repárese en que con su criterio interpretativo no entra a refutar la posible vulneración del principio de protección a la familia de los arts. 33 y 39 de la CE— que ofrece la Sentencia y que, en mi opinión, no abunda en sus tesis, sino todo lo contrario.

Para el Tribunal, se demuestra que existe obligación de que la declaración conjunta incluya a uno de los progenitores con todos sus hijos y que el otro progenitor tribute individualmente, por la normativa que a este respecto establece la nueva Ley del IRPF de 1998. Como ya vimos, el art. 68.2º de la actual Ley del IRPF de 1998, aunque mantiene esa doble modalidad de unidad familiar, añade un supuesto que evita el problema suscitado con la regulación anterior. El citado artículo señala expresamente que *«podrán tributar conjuntamente (...) en los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la [unidad familiar] 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 1ª de este artículo»*.

A la vista de ello, el Tribunal interpreta en su propio beneficio que

(18) GUERRA REGUERA, Manuel, «La tributación conjunta: reflexiones y comentarios», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 223, octubre, 2001, pp. 62 y 63.

si la nueva redacción ha cambiado en este sentido es porque esa es la interpretación que hay que hacer del antiguo precepto. Expresamente señala lo siguiente:

«De hecho, esta es la interpretación que parece reclamar el art. 88 LIRPF, en virtud del cual, la opción por la tributación conjunta “debe abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar”. Y, desde luego, es la que mantiene la vigente norma reguladora del IRPF (la Ley 40/1998, de 9 de diciembre), cuyo art. 68.1.2 especifica que en los supuestos en los que no exista matrimonio la unidad familiar estará formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro» (FJ 6).

No es difícil argumentar en contra de este criterio, puesto que, si algo pone de manifiesto la nueva redacción de un precepto es que «algo» cambia respecto de su pretérito. Quiero decir que, una nueva normativa o redacción, si significa algo es que cambia respecto de la anterior, y no desde luego que dice lo mismo que la anterior como propugna el TC, pues, si así fuera, no se modificaría tal precepto. Es cierto que una finalidad puede ser la de delimitar más adecuadamente los presupuestos normativos o un aspecto concreto de la regulación, pero, aún en ese caso, no puede servir de fundamento para demostrar que ambas redacciones son iguales. En cualquier caso, parece más correcto entender que la omisión del legislador de 1991 se colma en 1998 con este nuevo apartado.

B) Principio de intimidad personal y familiar

En relación al *principio de protección de la intimidad personal y familiar*, el TC considera que no existe lesión alguna por dos razones. Primero, porque no se ha probado una efectiva lesión del citado derecho. Como señala la Sentencia,

«el recurso de amparo tiene como finalidad reparar las lesiones reales, efectivas e individualizadas de los derechos fundamentales, no prevenir las futuras, eventuales o hipotéticas (...); no basta, pues, con el peligro, más o menos probable, sino que es requisito sine qua non el resultado dañoso para la libertad o el derecho fundamental (STC 186/1995, de 11 de diciembre, FJ 4). Y esto es algo que, como hemos señalado, no se acredita en las demandas de amparo (...). Ni los recurrentes especifican qué concretas

actividades económicas cuya reserva habían decidido mantener habrían sido desveladas a cada cónyuge con la notificación de las liquidaciones provisionales, ni de las actuaciones o sus alegaciones se desprende que alguno de los esposos se haya visto obligado a manifestar públicamente su discordancia respecto de los datos declarados por el otro o, en fin, a responder de las cuotas, intereses o sanciones derivadas de la incorrecta declaración de su pareja. Los demandantes de amparo, pues, se limitan a hacer una invocación abstracta de la incidencia que las citadas liquidaciones podría haber tenido en su intimidad personal» (FJ 9).

En este caso, la argumentación del Tribunal es irreprochable. Ciertamente no cabe invocar la lesión del derecho a la intimidad personal y familiar cuando ésta no se ha producido, o si se ha producido, no se ha acreditado. Muy probablemente, los recurrentes invocaron este derecho aprovechándose de la propia doctrina del TC contenida fundamentalmente en su STC 45/1989 que consideró conculcado este derecho con el primitivo sistema de tributación conjunta preceptiva. De ahí que se afirme expresamente en el FJ 9 que

«la vulneración del derecho a la intimidad constitucionalmente reconocido sólo podría haberse llegado a producir en el supuesto de que se hubiera obligado legalmente a los cónyuges a tributar conjuntamente acumulando sus rentas en una sola declaración. Esta fue precisamente la razón de que en la STC 45/1989, FJ 9, señaláramos que el art. 34.3 de la Ley 44/1978, reguladora del IRPF, al establecer que las unidades familiares integradas por un matrimonio, con o sin hijos menores, habían de presentar forzosamente una declaración única que debía ir suscrita por ambos cónyuges era “desde luego, claramente incompatible con el derecho a la intimidad personal y familiar [art. 18.1 CE]”».

Y esta es, precisamente, la segunda razón que ofrece el TC para negar lesión del principio de protección de la intimidad personal y familiar, la de la falta de preceptividad del sistema de acumulación de rentas. Y tampoco se puede reprochar nada a este argumento, en la medida en que, efectivamente, como la tributación conjunta no es obligatoria no se vulnera tal derecho; hasta el punto —habría que añadir— de que sólo en el supuesto de que se obligara a tributar conjuntamente se podría hablar de lesión del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar.

C) Principio de personalidad de la pena, de culpabilidad y derecho a la tutela judicial efectiva

Finalmente, el Tribunal entiende que no existe conculcación del principio de personalidad de la pena y culpabilidad porque «los recurrentes se refieren una vez más a lesiones que eventualmente pudieran llegar a producirse en el futuro, no a reales y efectivas vulneraciones de derechos fundamentales, [y] tal como venimos exigiendo, (...) las garantías recogidas en el art. 25 CE únicamente resultan aplicables a medidas que responden verdaderamente al ejercicio del *ius puniendi* del Estado o tienen un verdadero sentido sancionador (...), siendo así que (...), las liquidaciones provisionales recurridas no tienen naturaleza sancionadora, ni se enmarcan en ningún procedimiento de carácter punitivo» (FJ 10).

E igualmente no se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva por no apreciarse «incongruencia omisiva» en el razonamiento y Sentencias del Tribunal de instancia (FJ 11). Ciertamente, el Tribunal de instancia no pudo incurrir en la incongruencia omisiva que denuncian los recurrentes, porque las sentencias impugnadas pusieron de manifiesto la razón por la que el órgano judicial consideraba que las liquidaciones tributarias no vulneran el art. 18 de la CE. De manera que si el derecho a la tutela judicial efectiva incluye el derecho a obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada, fundada en Derecho y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes, es evidente que tales circunstancias se dieron sobradamente.

V. LA TRIBUTACIÓN DE LA FAMILIA EN LA VIGENTE LEY DEL IRPF DE 1998

Con independencia de variados e importantes problemas que suscita el tratamiento de la familia en la actual Ley del IRPF de 1998 y, especialmente, en los requisitos para practicarse las reducciones en la base por circunstancias familiares —el mínimo familiar— (19), a los efectos de las cuestiones abordadas en el presente estudio, debemos advertir desde un principio que, precisamente para evitar la discriminación que, a mi juicio, generaba la regulación anterior, el actual régimen establece un tratamiento más homogéneo y coherente, no sólo

(19) Por todos, MARIN-BARNUEVO FABO, Diego, «Comentario al artículo 40 de la Ley del IRPF», en AAVV., «Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes», Coordinado por G. Orón Moratal, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pp. 303 a 329.

suprimiendo la doble tarifa del impuesto para la tributación conjunta y separada (20), sino estableciendo un tratamiento idéntico respecto del mínimo personal para las familias monoparentales y las que mantienen vínculo matrimonial. En los momentos actuales, por tanto, la cuestión que se le suscitó a ambos Tribunales no plantearía problemas; primero, por lo ya señalado anteriormente, porque el actual art. 68.2º de la Ley del IRPF, aunque mantiene esa doble modalidad de unidad familiar, añade un supuesto que evita el problema suscitado con la regulación anterior. El citado artículo señala expresamente que *«podrán tributar conjuntamente (...) en los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la [unidad familiar] 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 1ª de este artículo»*.

Y en segundo lugar, porque la unidad familiar integrada por los dos cónyuges convivientes no separados legalmente podría deducirse con carácter general en concepto de mínimo personal y ya tributen conjunta o separadamente la misma cantidad —1.500.000 ptas. (21)— que una unidad familiar monoparental conviviente —esto es, una pareja de hecho que conviva con dos hijos—, y ello porque la actual regulación establece que *«cuando el padre y la madre convivan juntos, el mínimo personal será el previsto en el apartado 2 del artículo 40»* (art. 70.2.3º de la Ley del IRPF) (22).

Lo que desde luego no admite comparación porque son circunstancias objetivamente distintas, es confrontar entre unidades familiares integradas por cónyuges convivientes y familias monoparentales sin

(20) Lo que reclamaba por razones de equidad ZUBIRI ORIA, I., «Principios para la reforma del IRPF», Zergak, Gaceta Tributaria del País Vasco, núm. 11, 1/1998, p. 44, y se critica, en cambio, en el DEFENSOR DEL PUEBLO, *Informe del Defensor del Pueblo a las Cortes Generales correspondiente a 1998. (Tratamiento fiscal de la familia)*, Boletín Oficial de las Cortes Generales de 23 de junio de 1999. También puede consultarse en la Revista Técnica Tributaria, núm. 46, julio-septiembre, 1999, p. 80.

(21) Que es el resultado de sumar 550.000 ptas. del mínimo personal de cada cónyuge más 200.000 ptas. por cada uno de los hijos del matrimonio.

(22) Como señalan CAZORLA PRIETO, L.Mª, y PEÑA ALONSO, J.L., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, ob. cit., p. 339, este último inciso fue propuesto a través de las enmiendas núms. 76, 268 y 137 presentadas en el Congreso de los Diputados por los Grupos Parlamentarios Popular, Coalición Canaria y Catalán, para «evitar la discriminación que podían padecer las unidades familiares integradas por cónyuges no separados legalmente frente a esta segunda modalidad (separados, divorciados, uniones de hecho), ya que éstas podrían, en principio, si los padres viven juntos y tienen dos descendientes, presentar dos declaraciones conjuntas». Igualmente, MERINO JARA, I., «Tributación familiar», en AAVV., *«El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»*, ob. cit., p. 282.

convivencia entre el padre y la madre; y precisamente por no ser términos comparables, la Ley discrimina fijando distintos mínimos personales, 1.100.000 ptas. en el primer caso, y 900.000 ptas. en el segundo.

De manera que la Ley ha solucionado en este punto la grave discriminación que, a mi juicio (23), presentaba la anterior regulación, aunque también es necesario advertir que, probablemente, lo haya solucionado desde un punto de vista teórico pero no práctico, porque ahora el problema se traslada a demostrar que las familias monoparentales no conviven juntas, esto es y para simplificar, que los padres no casados con hijos no mantienen una convivencia en común; algo que, además de constituir una difícil prueba o *prueba diabólica*, puede toparse con serios problemas constitucionales ante la posible vulneración de derechos fundamentales como es el de la intimidad personal y familiar (art. 18.1 de la CE) (24). De manera que no es extraño imaginar que en la práctica un gran número de familias monoparentales en las que convivan los padres se practiquen la mayor deducción (900.000 ptas. cada uno de ellos), ante las serias dificultades de demostrar aquella «no convivencia».

(23) Y a juicio del DEFENSOR DEL PUEBLO [*Informe del Defensor del Pueblo a las Cortes Generales correspondiente a 1998. (Tratamiento fiscal de la familia)*], ob. cit., p. 80], pues también entendía que la nueva Ley del IRPF de 1998 «evita así el caso, hasta ahora admitido por la Administración tributaria, de familias no conyugales que daban lugar a dos tributaciones conjuntas derivadas de unidades familiares constituidas por cada uno de los ascendientes con cada uno o más descendientes, lo que constituía una clara discriminación en perjuicio de la familia conyugal».

(24) Advierte este problema en relación a la Ley 20/1989, de 26 de julio, de adaptación de las Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio de las Personas Físicas, SOLER ROCH, M^a.T., «Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares», Civitas, REDF, núm. 66, abril/junio, 1990, p. 207.

