

SOBRE LAS RAZONES VALIDAS Y NO VALIDAS PARA UN
REGIMEN DE ACUMULACION DE RENTAS FAMILIARES:
observaciones a la luz de la reciente jurisprudencia
constitucional española y su precedente italiana

Dr. Adrián de Jesús Torrealba Navas

Abogado costarricense.

Doctor en Derecho Financiero y Tributario
por la Universidad Complutense de Madrid;
especialista en la misma materia por
la Universidad de Pisa.

SUMARIO

1. Introducción.
2. Síntesis de los procesos de formación de las sentencias españolas e italiana objeto de comentario.
3. Aspecto sustancial y aspecto formal de la temática relativa a la imposición de la unidad familiar.
4. Aspecto formal en las sentencias en examen: ilegitimidad del régimen de titularidad única, entonces vigente en Italia y no ilegitimidad autónoma del régimen de titularidad plural español.
5. Aspecto material: observaciones preliminares.
 - a. El argumento relativo a la ilegitimidad de la acumulación de rentas fundamentado en el hecho mismo del matrimonio en las sentencias españolas.
 - b. El argumento de la violación del principio de personalidad en las sentencias italianas.
6. Aspecto material: el argumento de las economías de escala en las sentencias examinadas. Crítica.
7. Aspecto material: el argumento relativo a la protección constitucional del instituto familiar. Crítica.
8. Consideraciones acerca de las razones válidas para limitar el ámbito de un régimen de acumulación subjetiva.

1. La Sentencia del Tribunal Constitucional español Nº 45 de 20 de febrero de 1989 (y su inmediato antecedente de 10 de noviembre de 1988), relativa a la tributación de los miembros de la unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ofrece un óptimo punto de referencia para considerar el tema básico de la tributación del fenómeno familiar, esto es, el de la imposición separada o conjunta. (1) A su vez, resulta conveniente tener en consideración un importante antecedente de Derecho comparado sobre el tema, cual es el de la sentencia Nº 179 de 14 de julio de 1976 de la Corte Costituzionale italiana (precedida también por la Nº 26 de 16 de febrero de 1975) (2).

2. Para efectos de ubicación preliminar, valga recordar brevemente los procesos de formación de las respectivas sentencias.

En el reciente caso español, la sentencia de 10 de noviembre de 1988 fue dictada con ocasión de un recurso de amparo interpuesto por D. Jesús García Gombau contra Sentencia dictada el 19 de julio de 1985 por la Audiencia Territorial de Barcelona, quien, habiendo contraído matrimonio el 27 de noviembre de 1980, fue constreñido a liquidar el impuesto sobre el renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio de 1980 en forma conjunta con su cónyuge. Las alegaciones del recurrente se centraron en dos puntos problemáticos a su juicio violatorios de sus derechos constitucionalmente consagrados: por una parte, el hecho de considerar como elemento decisivo para determinar la aplicación del régimen jurídico propio de la unidad familiar el estado civil del contribuyente en la fecha del devengo del IRPF (31 de diciembre), con prescindencia de si tal estado, y la correspondiente convivencia, no se hubiera dado durante todo el ejercicio; por otra parte, el hecho mismo de la acumulación subjetiva de rentas entre los miembros de la unidad familiar orientada a conformar una única base imponible sobre la cual aplicar la alícuota respectiva, que en un impuesto como el IRPF, de carácter progresivo, conlleva una cuota tributaria mayor que la que correspondería a dos individuos cuyo total fuera igual al de los cónyuges, pero que tributan en forma separada (y, por tanto, sobre bases imponibles que determinan la aplicación de alícuotas más bajas), la cual,

(1) Cfr. C. PEREZ DE AYALA, **La unidad familiar en el impuesto sobre la renta**, Edit. Tecnos, Madrid, 1986, p. 33; C. PALAO TABOADA, "El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta", **Civitas, R.E.D.F.**, Nº 29, enero-marzo, 1981, p. 9.

(2) Las sentencias italianas a que se hace referencia son: Corte cost., 16 de febrero 1975, Nº 26, en **Giur. cost.**, 1975, pp. 111 ss.; Corte cost., 15 julio 1976, Nº 179, en **Riv. dir. fin.**, II, 1977, pp. 113 ss.

además, ubica a los miembros de la unidad familiar bajo un régimen de solidaridad respecto de la Hacienda Pública. De este modo, considero infringidos los artículos 14 (igualdad ante la ley), 31.1 (principio de capacidad económica), 39 (obligación de protección social y económica de la familia), 18.1 (derecho a la intimidad personal y familiar) (3).

En la sentencia mencionada de noviembre de 1988, el Tribunal acogió las pretensiones del recurrente en amparo, reconociendo su "derecho a no ser discriminado fiscalmente por el hecho de haber contraído matrimonio y a hacer por separado su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio de 1980" (inciso 2 del Fallo) y, a la vez, resolvió someter al Pleno del mismo Tribunal la cuestión "de inconstitucionalidad relativa a los arts. 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 23 (en relación con el 24.7), 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/1978, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985, con referencia a los artículos 14, 18, 31 y 39 de la Constitución." (Inc. 3 del Fallo). No está de más aclarar que ya en esta sentencia el Tribunal entra en consideraciones de fondo respecto a estos problemas de inconstitucionalidad, que luego retomara en la sentencia de 20 de febrero de 1989.

Así, en esta sentencia, por las razones que luego serán objeto de comentario, se declara la inconstitucionalidad y nulidad con los efectos que se indican en el Fundamento undécimo de los artículos 7, apartado tercero; 31, apartado segundo; y 34, apartados tercero y sexto, de la mencionada Ley 44/1978 (inciso 1 del Fallo). Igualmente, se declara la inconstitucionalidad del artículo 4.2 de esta Ley "cuanto que no prevé para los miembros de la unidad familiar, ni directamente ni por remisión, posibilidad alguna de sujeción separada" (inc. 2, Fallo) y, por último, se declara también "la inconstitucionalidad del artículo 24, apartado b), de la misma Ley, en la redacción anterior a la Ley 37/1988, en cuanto que no incluye entre los períodos impositivos inferiores a un año, el correspondiente a los matrimonios contraídos en el curso del mismo." (inc. 3, Fallo). Esta sentencia plantea dos problemáticas importantes: la primera, que podríamos llamar sustancial, relativa al contenido mismo del

(3) Cfr. la exposición que hacen A. BELLVER y O. PORTABALES, "Perspectiva constitucional de la tributación familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Reflexiones a la luz de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988, **Impuestos**, Nº 5, marzo, 1989, pp. 21-23.

régimen tributario de la familia; la segunda, de carácter procedimental, relativa a la eficacia de la sentencia. (4) En este trabajo, me ocuparé únicamente de la primera.

En el caso italiano, la primera sentencia (de febrero de 1975) recayó con ocasión de una cuestión de legitimidad constitucional elevada por el Tribunal de Oristano mediante ordenanza de 10 de diciembre de 1973. Se trataba en la especie de dos cónyuges que, ejerciendo en común una actividad comercial como socios de hecho, no presentaron la declaración de rentas correspondiente a 1968, por lo cual resultaron imputados del delito de omisión de declaración previsto en los artículos 17 y 243 del entonces vigente *Testo unico dell'imposta diretta* de 29 de enero de 1958, Nº 645. Respecto de la mujer, se imponía lógicamente la absolución puesto que el artículo 131 del mencionado *t.u.* ponía a cargo solamente del marido la obligación a declarar, comprendidos aquellos del cónyuge. Sin embargo, considerando dudosa la constitucionalidad de este artículo con referencia al artículo 29 de la Constitución italiana (que establece que el matrimonio está basado en la igualdad moral y jurídica de los cónyuges), el Tribunal elevó la consulta de legitimidad constitucional ante la Corte Costituzionale ante la eventualidad de que, de resultar inconstitucional, entonces habría de variar la decisión absolutoria de la mujer. La Corte rechazó de plano la cuestión por defecto absoluto de relevancia para la resolución de la causa, por la evidente razón de que una eventual declaratoria de inconstitucionalidad no tendría efectos retroactivos, máxime tratándose de materia penal. Sin embargo, en su pronunciamiento, la Corte no se abstuvo de hacer notar incidentalmente que era posible plantear la ilegitimidad de la norma impugnada, además que en relación al artículo 29, también con referencia a los artículos 3 (igualdad), 31 (tutela de la familia) y 53 (capacidad contributiva) de la Constitución. (5).

(4) El asunto de los efectos de la sentencia de 20 de febrero, 1989, es tratado en el *Fund. jur.* 11. Un análisis de este aspecto puede encontrarse en J. DIAZ DELGADO, "Comentarios al régimen transitorio de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio de las personas físicas" en **Los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio (1988-1989 y ejercicios anteriores no prescritos)**, Edic. Siete, Madrid, 1989, pp. 291, ss.

(5) Cfr. I. MANZONI, "Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale: non manifesta infondatezza o manifesta fondatezza della questione?", **Giur. cost.**, II, 1976, pp. 2053-2055, sobre los hechos. Es interesante también la exposición de A.G. ZORZI, "M il cumulo dei redditi e davvero illegittimo", **Giur. cost.**, 1976, pp. 2210 ss., sobre el clima político existente.

Esta sentencia abrió el camino para que en poco tiempo se elevaran sendas ordenanzas de la Corte, la cual, finalmente, en la segunda sentencia citada, declaró ilegítimos, por violación de los artículos 3, 29, 31, 53 Cost., los artículos 131 y 139 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) de 29 de enero de 1958, N° 645, en la parte en que establece que las rentas de la mujer, que no esté legal y efectivamente separada, concurren conjuntamente con las del marido a formar una renta global, sobre la cual es aplicada con alicuota progresiva el impuesto complementario. Asimismo, declaró ilegítimos los artículos 2, N° 3 de la ley de 9 de octubre de 1971, N° 825, 2, inc. 1, y 4 letra a) D.P.R. 29 de setiembre 1973, N° 597, 1, inc. 3, 46, 56 y 57 D.P.R. de 29 de setiembre de 1973, N° 600 y 15, 16, 17, 19, 20 y 30 D.P.R. 26 octubre, 1972, N° 636 en las partes en que las correspondientes normas disponen: a) que para la determinación de la renta global, son importados al marido, como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas, además de sus rentas propias, las rentas de la mujer (exceptuados aquellos que son de liber disposición de la mujer legal y efectivamente separada) y que las rentas de los cónyuges son acumulados a fines de aplicación del impuesto; b) que la mujer no es sujeto pasivo del impuesto, cuyas rentas son imputadas al marido en el sentido del art. 4 letra a), D.P.R., N° 597, 1973; c) que la declaración de personas físicas es única, además que para las rentas propias del sujeto pasivo, para aquellas de la mujer a él imputables según la norma del art. 4 D.P.R., N° 597 de 1973; d) que la mujer, no legal y efectivamente separada, está obligada a indicar al marido, como sujeto pasivo del impuesto, los elementos, los datos y las informaciones concernientes para que pueda cumplir la obligación de la declaración de las rentas a él imputadas. (6)

3. Como punto de partida, es importante indicar que los diversos aspectos tratados por estas sentencias pueden ser diferenciados de acuerdo con la división que parte de la doctrina ha trazado respecto de los puntos de vista desde los cuales se puede afrontar la temática de la imposición de la unidad familiar. Así, como expone C. PALAO TABOADA, “el primero de estos aspectos es el de la determinación de la carga tributaria que ha de recaer sobre la familia o sobre su miembros En cierto sentido, podemos considerar este aspecto como material y es aquel en el que se centran principalmente las discusiones en esta materia. La cuantía de la carga tributaria depende de los llamados “elementos de cuantificación” del débito tributario (fundamentalmente base imponible

(6) Cfr. sentencia N° 179 de 15/7/76, en **Riv. dir. fin.**, cit., p. 113.

y tipo de gravamen). Desde este punto de vista, el problema se plantea de forma primaria en cuanto al papel de la familia como elemento subjetivo en la definición de la base imponible del impuesto, dando lugar a la opción fundamental entre tributación individual o acumulada (...). El segundo aspecto es el relativo a la titularidad de los distintos deberes jurídicos derivados de la aplicación de las leyes tributarias, y, en primer lugar, de la obligación tributaria material. En el mismo sentido en que hemos calificado de material el aspecto anterior, podemos calificar a este de formal, aunque no lo sea desde una perspectiva estrictamente jurídica. Que se trata de dos aspectos distintos lo demuestra que un mismo sistema de determinación de las cargas tributarias puede coexistir con diversas configuraciones de los sujetos pasivos del impuesto. Así, por ejemplo, la acumulación puede aplicarse considerando sujeto pasivo solo al marido o bien a ambos cónyuges por separado.” (7)

4. Desde el punto de vista formal, resulta clara una primera gran diferencia entre las sentencias en examen, derivada precisamente del distinto régimen jurídico que, a este respecto, regía respectivamente en Italia y España al momento de dictar cada una de ellas. En efecto, mientras en Italia regía un sistema de titularidad única, caracterizado, por tanto, por la existencia de una sola deuda tributaria por cada unidad familiar (8) cuyo titular era el marido, en España, en cambio, regía un régimen de titularidad plural caracterizado por cuanto los sujetos integrados en la unidad familiar respondían solidariamente frente a la Hacienda Pública, esto es, cada uno de ellos se presentaba como deudor por el total importe de la deuda tributaria correspondiente a la acumulación (9).

Poca duda cabe de que, en el caso italiano, el no reconocimiento de “subjetividad tributaria” a la mujer constituía un claro motivo de inconstitucionalidad, punto en que la doctrina se ha manifestado

(7) C. PALAO TABOADA, **Op. cit.**, pp. 8-9. En igual sentido, C. PEREZ DE AYALA, **Op. cit.**, p. 34, A.G. ZORZI, p. 2213, habla de “momento formale” y “momento sostanziale”.

(8) Cfr. C. PALAO, **Ibid.**, p. 40 para esta definición. También, C. PEREZ DE AYALA, **Ibid.**, p. 49; J. RAMALLO, “La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario español”, **Civitas R.E.D.F.**, N^o 29, cit., p. 54.

(9) Cfr. C. PEREZ DE AYALA, **Ibid.**, p. 50; C. PALAO, **Ibid.**, p. 41; J. RAMALLO, **Ibid.**, p. 55.

unánime. ⁽¹⁰⁾ Fundamentalmente, como destaca L. PERRONE, el no reconocimiento a la mujer de una autónoma subjetividad tributaria derivaba como consecuencia que la mujer casada y no separada, titular de rentas confluyentes en la declaración presentada por el marido, en caso de controversia relativa a sus propias rentas contra la Administración financiera, se venía a encontrar ante la imposibilidad de hacer valer en juicio los propios derechos e intereses legítimos a diferencia de cualquier otro sujeto, en abierta violación del artículo 24 de la Constitución (“tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi”), la cual se agravaba aún en vista de que la ley consideraba a la mujer solidariamente responsable con el marido para el pago del impuesto, incluyendo las sobretasas y penas pecuniarias derivantes de un comportamiento ilícito de éste. Por otra parte, tal carencia de subjetividad por parte de la mujer y la consecuente obligación del marido de indicar en la propia declaración también las rentas del cónyuge, implicaba la atribución al marido de la responsabilidad en orden a las sanciones, incluso las de orden penal derivadas de omisión de declaración de rentas, de las cuales o podría simplemente ser ignorante de su existencia o bien la mujer expresamente podía negarse a comunicarle los elementos a indicar en la declaración. El resultado sería una abierta violación del artículo 27.1 constitucional, según el cual la responsabilidad penal es personal. ⁽¹¹⁾

Todo esto, por lo demás, se traducía en una clara violación del principio de igualdad moral y jurídica de los cónyuges sancionado por el artículo 29.1, así como del más general de igualdad previsto en el artículo 3.1, que prohíbe toda discriminación en función del sexo. Las consecuencias negativas apuntada evidenciaban como no se trataba de un mero expediente técnico asimilable a figuras como las del sustituto o del responsable, puesto, como señalaba I. MANZONI, aparte del hecho de que la mujer respondía del tributo en relación a una sustitución de capacidad contributiva también propia, y aparte de las diferencias

(10) Cfr., entre otros, A.G. ZORZI, **Op. cit.**, pp. 2213 ss.; F. GALLO, “Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva (in margine ad una recente sentenza della Corte Costituzionale)”, **Riv. dir. fin.**, I, 1977, p. 94; I. MANZONI, **Op. cit.**, pp. 2056 ss.; E. DE MITA, “La illegittima costituzionale del c.d. “cumulo””, **Dir. Prat. tib.**, II, 1976, p. 339; G. STEFANI, “Imposta personale, cumulo dei redditi e capacità contributiva”, **Boll. trib.**, 1976, p. 1637; L. PERRONE, “Il cumulo dei redditi, il principio della capacità contributiva e la progressività del sistema tributario”, **Riv. dir. fin.**, II, 1977, pp. 115 ss.

(11) Cfr. L. PERRONE, **Op. cit.**, pp. 116-118. En igual sentido, I. MANZONI, **Op. cit.**, pp. 2056-2057.

puramente jurídico-formales, en todo caso restaba el hecho de que en tales casos el sujeto es llamado a responder exclusivamente de las consecuencias de su propio comportamiento, y no también, como sucedía aquí, de las consecuencias del comportamiento ajeno. (12)

Este problema, como se dijo, no se presentaba ante el T.C. español, el cual no individualiza en el régimen de solidaridad, que presupone la subjetividad pasiva de los miembros de la unidad familiar, un vicio autónomo de inconstitucionalidad, sino simplemente de que, por ser un instrumento de actuación de los aspectos materiales del régimen vigente, los problemas de igualdad y de violación del mandato de protección de la familia encontrados respecto de tales aspectos extienden su propio vicio al aspecto formal de la solidaridad. (F. J. 8, Sentencia 20 de febrero).

5. Pasando ahora a la consideración del aspecto propiamente material, me parece conveniente, en primer lugar, identificar dos órdenes de argumentación presentes, respectivamente, en las sentencias españolas y en la sentencia italiana de 1976, que no entran todavía en el centro de la polémica y que, sin embargo, de no ser adecuadamente deslingadas, pueden llevar a confusión. Me refiero, por una parte, al argumento de que la diferencia de trato que sufren los cónyuges respecto de los no casados a raíz de la acumulación de rentas aparecía, en la Ley española, fundamentado únicamente en el hecho mismo del matrimonio; por otra parte, al argumento de la Corte italiana de que la acumulación viola el principio de personalidad implícito en la idea misma de un impuesto personal sobre la renta y en el principio de capacidad contributiva.

(12) Es de observar con PALAO, *Op. cit.*, p. 41 nota (131) que "la posición del Tribunal Constitucional italiano contrasta con la opinión del Rapport holandés en el Congreso de la I.F.A. de 1972, según el cual "algunas veces se puede dar demasiada importancia al hecho de que la liquidación se realiza respecto al marido. Se olvida con facilidad que es el matrimonio quien se somete al impuesto y que la liquidación frente al marido es, en rigor, una cuestión nominal, de la misma manera que en Holanda se designa siempre un matrimonio con el nombre del marido." No obstante, es claro que las consecuencias jurídicas concretas derivadas en el ordenamiento italiano en perjuicio de la mujer, y también del marido, evidencian que no se trataba de un mero expediente técnico y que el asunto iba mucho más allá de lo puramente nominal.

a) En la sentencia de noviembre de 1988, el Tribunal Constitucional observa que, por el hecho de que al recurrente y a su cónyuge se les haya hecho liquidar conjuntamente con base en un mero cambio en el estado civil acaecido 4 días antes de devengarse el impuesto (esto es, del fin del ejercicio fiscal), resulta claro que no es el cambio en la capacidad económica derivada de la convivencia que se da en el matrimonio lo que determina el agravio tributario implicado en el régimen de acumulación, sino el mero formalismo del matrimonio. En palabras del Tribunal: "Si lo que implica incremento de la capacidad económica y por consiguiente tributaria de los sujetos pasivos del impuesto integrados en una unidad familiar es la vida en común, esta circunstancia debería ser el supuesto de la norma reguladora del régimen en cuestión, y ciertamente no lo es. Y no lo es porque el único índice que para la asunción de su existencia ha tenido en cuenta el legislador al respecto, es el mero hecho del matrimonio." (F.J. noveno).

En la Sentencia de 20 de febrero de 1989, el T.C. insiste en el argumento de que las ventajas económicas de la vida en común no son la razón a la base de la ley, aunque así se expresara en la Exposición de Motivos, por cuanto "de acuerdo con la propia definición legal, quedan excluidos de la unidad familiar todos los demás individuos (hijos mayores de edad, ascendientes) que convivan con los cónyuges, obtengan o no rentas, mientras que, de otra parte, se consideran parte de ella en todo caso los cónyuges y los hijos menores aunque algunos de ellos vivan en España y otros en el extranjero." (F.J. sexto).

Estas observaciones, del todo correctas en relación con los rasgos indicados de la legislación cuestionada, no hacen otra cosa, en el fondo, que subrayar el postulado fundamental de que, en materia tributaria, cualquier tratamiento desigual solo puede justificarse por diversidades apreciables a la luz del principio de capacidad económica. Este cumple la función, como ha destacado F. MAFFEZZONI ⁽¹³⁾, por un lado, de

(13) Como lúcidamente expone F. MAFFEZZONI, "il principio di uguaglianza diventa una norma contenente una disciplina giuridica dei fatti, alla condizione cioè di diventare un sistema di criteri di discriminazione dei fatti disciplinati dall'ordenamento, un sistema comprensivo sia di criteri di discriminazione vietati, sia di criteri di discriminazione imposti. Questa e del resto la via chiaramente prescelta dall'art. 3 della nostra Costituzione. Esso indica infatti al primo comma una serie di criteri di discriminazione vietati, e precisamente il sesso, la razza, la lingua, la religione, le soggetti a cui i fatti disciplinati si riferiscono, volendo con ciò stabilire che qualunque discriminazione nella disciplina giuridica deir fatti, fondata su quei criteri, sarebbe

criterio de discriminación impuesto, en el sentido de que debe tratarse en forma desigual las capacidades económicas o contributivas desiguales, y por otro lado, delimita el conjunto de los criterios de discriminación prohibidos, esto es, aquel tipo de diversidades fácticas que no pueden ser objeto de trato desigual. De este modo, el principio general de igualdad ante la ley, que exige tan solo una justificación adecuada de los tratamientos desiguales, encuentra, como bien sostiene F. MOSCHETTI (14), un límite ulterior en materia tributaria, en el tanto que no basta que una desigualdad sea razonable o coherente, o no arbitraria a la luz de la conciencia económico-social (15), sino que debe necesariamente justificarse por el principio de capacidad económica. Si bien la determinación del contenido del principio es uno de los temas más tormentosos que la doctrina tributaria y financiera ha enfrentado, su necesaria referencia a una fuerza económica es sin duda un punto pacífico. (16)

A la luz de estas consideraciones, se puede ver claramente el exacto alcance de las afirmaciones del T.C.: la ilegitimidad constitucional de una normativa que prevé una diferencia de trato tributario sobre la base de un hecho no económico como es el mero hecho del matrimonio cae por su propio peso. Ahora, debe tenerse presente que para remediar

constituzionalmente illegitima, appunto per violazione del principio di uguaglianza. Il secondo comma dello stesso articolo indica poi una serie de criteri imposti di discriminazione fra i fatti disciplinati, raggruppandoli nella categoria degli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la liberta e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese (...). Certamente, no tutti i criteri di discriminazione imposti o vietati son indicati nell'art. 3 Cost. Altri risultaro da diverse norme costituzionali (...). Lo stesso principio di capacita contributiva, di cui all'art. 53.1 Cost. ...'. Il principio di capacita contributiva nel diritto finanziario, Torino, 1970, pp. 363-365.

- (14) Cfr. F. MOSCHETTI, "Capacita contributiva", Enciclopedia giuridica, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 1988, p. 17.
- (15) Que es, en cambio, la posición de C. PALAO TABOADA, "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", **Estudios en homenaje al profesor Federico de Castro**, t. II, Edit. Tecnos, S. A., Madrid, 1976, pp. 416 ss.
- (16) Cfr., entre muchos, E. GIARDINA, **Le basi teoriche del Principio della capacita contributiva**, Dotti. A. Giuffre, edit., Milano, 1961, p. 434; I. MANZONI, **Il Principio della capacita contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano**, Giapachelli edit., Torino, 1965, pp. 67 ss.; F. MOSCHETTI, **Il principio di capacita contributiva**, Padova, 1973, pp. 21 ss.; Id., "Capacita contri-butiva", cit. p. 5; G. CASADO OLLERO, "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido consitucional de la capacidad económica", **Civitas, Rev. Esp. Der. Fin.**, Nº 34, 1982, p. 191.

este problema hubiera bastado una declaratoria de inconstitucionalidad de las normas que dan pie para que los formalismos por sí solos determinen diferencias de trato. Si esto no bastó, se debe a otras consideraciones de fondo que más adelante consideraré.

b) La Corte Costituzionale italiana sostiene en su sentencia de 1976, como se adelantó, que el régimen impugnado violaba el principio de la personalidad del impuesto (17). Con esta afirmación, la Corte se refería tanto al problema expuesto de la falta, de subjetividad tributaria de la mujer que ponía al marido a declarar rentas no propias, como al de la imputación misma de tales rentas derivadas del sistema de la acumulación y esto por cuanto expresamente había adoptado la premisa según la cual los preceptos relativos a la subjetividad del impuesto, a la imputación al sujeto pasivo de las rentas ajenas y a la declaración se presentaban “razionalmente ed inscindibilmente connessi” (18). Es precisamente esta consideración indistinta de los aspectos material y formal del problema uno de los puntos más criticados de la Sentencia. (19)

Parece bastante claro que si la hipótesis es la de un solo sujeto pasivo a quien se le imputan rentas de otra persona desprovista de subjetividad tributaria nos encontramos frente a una tributación no estrictamente personal, en el sentido de que una persona es deudor tributario no solo por su propia capacidad económica sino por la de otro. Pero esta conclusión es válida solo en el supuesto de una sola titularidad tributaria pasiva. Cuando este problema se supera y ambos cónyuges devienen sujetos pasivos, en realidad cada uno tributa según su propia capacidad económica y la acumulación de rentas deviene tan solo un mecanismo técnico para reflejar la influencia que la convivencia familiar ejerce en las respectivas capacidades personales de cada sujeto pasivo.

En ese sentido, observa G. STEFANI (20) el impuesto es personal no solo por el hecho de que grava distintamente la totalidad de la renta de un contribuyente, sino más bien en cuanto tiene en cuenta sus condiciones personales, entre las cuales, precisamente, aquella de estar casado y en una situación de convivencia.

(17) Cfr. Considerato in diritto 14, en **Dir. Prat. trib.**, II, 1976., p. 355.

(18) Cfr. Considerato in diritto 3, en **Ibid.**, p. 341.

(19) Así, la crítica en ese sentido de C. PALAO, “El tratamiento...”, cit. p. 9, nota (9); A.G. ZORZI, **Op. cit.**, p. 2213; L. PERRONE, **Op. cit.**, p. 121.

(20) Cfr. G. STEFFANI, **Op. cit.**, pp. 1637-1638.

F. GALLO ⁽²¹⁾, por su parte, pone énfasis en el hecho de que la personalidad se refiere a la titularidad pasiva, negando que el principio de la capacidad contributiva exija la consideración de capacidades realizadas por cada sujeto individualmente. Así, afirma que lo fundamental es que la obligación tributaria de un sujeto debe subsistir independientemente del hecho de que la capacidad sea determinada teniendo en mira solo su renta o la renta conjunta suya y la de otro sujeto pasivo: lo importante es que en este último caso el mayor gravamen fiscal, proveniente a los dos sujetos de la acumulación de sus respectivas rentas, sea justificado por la existencia de una entidad —en el caso, la familia— que, cual unidad económica y de intereses derivante de la convivencia, sea objetivamente expresiva de mayor capacidad contributiva. Permaneciendo la atribución subjetiva, tanto de las obligaciones y de las responsabilidades como de los derechos, a los dos cónyuges separadamente productores de renta, ninguna relevancia negativa desde un punto de vista constitucional debería derivar en línea teórica del hecho de que el parámetro objetivo de la tasación sea dado no de las rentas personales separadas, sino de las rentas mismas entre sí acumuladas en previsión de su destinación a satisfacer las necesidades del núcleo familiar.

L. PERRONE ⁽²²⁾ apunta que el concepto de personalidad del impuesto no puede ser entendido en el sentido de una imposición referida a la estricta individualidad de cada persona. Al contrario, un impuesto sobre la renta se debe definir personal o subjetivo en cuanto la situación de renta del contribuyente viene tomada en consideración en su globalidad, teniendo cuenta del mayor número posible de índices de capacidad contributiva (positivos y negativos) que puedan influenciar la aptitud del sujeto a concurrir a los gastos públicos. Y entre tales índices no parece absurdo incluir también aquellos relativos a la situación familiar del contribuyente: esto es, no resulta ilógica que el legislador, al fin de individualizar lo más exactamente posible la capacidad contributiva en términos de renta del contribuyente, pueda tener también las rentas de la mujer no legal y efectivamente separada, de los hijos menores convivientes y hasta de extraños respecto de las que tenga disponibilidad o administración sin obligación de rendición de cuentas.

(21) Cfr. F. GALLO, **Op. cit.**, pp. 94-95.

(22) Cfr. L. PERRONE, **Op. cit.**, pp. 130-132.

Sobre la base de estas consideraciones, resulta a mi juicio inaceptables consideraciones como las vertidas por A. BELLVER y O. PORTABALES en comentario a la sentencia del T.C. español de 1988, según las cuales el régimen de unidad familiar producía una quiebra del carácter personal del IRPF por parte “de la consideración de la unidad familiar como un ente con capacidad económica propia, distinta de las capacidades económicas de cada uno de sus miembros, con independencia del régimen de las relaciones patrimoniales en el seno de la familia”. (23) Esta afirmación es claramente ambigua, pues no se entiende exactamente qué se quiere decir con “ente con capacidad económica propia”. Es evidente que ello no puede referirse a una subjetividad jurídico-tributaria del ente familia, pues el régimen español no contemplaba un fenómeno tal. Consecuentemente, lo único que puede significar es que la unión en familia se genera una capacidad económica distinta que la resultante de una mera suma de las rentas de sus miembros, de la cual son ellos mismos los que disfrutan (o sufren). Así planteada la cuestión, realmente resulta difícil ver donde está o en qué consiste la mencionada quiebra del carácter personal del impuesto sobre la renta.

6. El tema general de la opción entre imposición separada o imposición acumulada encuentra uno de sus problemas específicos más importantes, como es sabido, en la hipótesis de un impuesto progresivo, al producirse “un incremento de progresividad por efecto del juego combinado de la suma de bases imponibles y tarifa progresiva.” (24) Como resulta evidente, esto genera un tratamiento fiscal desigual –más gravoso– a los sujetos integrados en una unidad familiar y sometidos al régimen de acumulación respecto de los individuos sujetos a imposición separada. Por supuesto, el mero hecho de que el tratamiento sea desigual en sí mismo no implica ilegitimidad alguna, pues todo dependerá de si tal desigualdad es justificable. Y, como ya hicimos notar, tal justificación solo puede derivar del principio de capacidad económica o contributiva.

Es también más que sabido que el argumento central que puede inclinar la balanza a favor de tal tratamiento más gravoso a los integrantes de una unidad familiar es el hecho de que la convivencia permite ahorros de gasto –economías de escala– derivados de que, al ser mayor la escala de tales gastos, se opera una reducción relativa de estos en comparación

(23) A. BELLVER y O. PORTABALES, **Op. cit.**, p. 18.

(24) I. MANZONI, **Op. cit.**, p. 2059.

con el volumen que resultaría si cada uno de los miembros de la unidad familiar hiciera sus gastos por separado. De este modo, la disminución de los gastos derivaría en un consecuente aumento cuantitativo de la fuerza económica de los contribuyentes, lo cual justificaría un aumento de la cuota tributaria. (25).

Veamos ahora cómo se afronta este problema en las sentencias que comentamos. Quizá la característica común básica tanto al caso español como al italiano sea el de que este hecho de las economías de escala no se niega.

El Tribunal español, sin entrar en ninguna de las dos sentencias a cuestionar que sea un hecho apreciable en la experiencia común, concentra su atención en dos aspectos básicos: por una parte, que, aún admitiendo tales economías, estas se generan no solo respecto de la unidad familiar tal como es definida en la ley, sino respecto de cualquier otra forma de convivencia de hecho; por otra, que, puesto que no es demostrable que en todo caso tales economías se den, ello no constituye más que una presunción. (26)

En sus argumentaciones, el Abogado del Estado había propuesto como remedio a estos inconvenientes los siguientes: de una parte, la extensión, mediante el uso de la antología, de la consideración de la unidad contribuyente a otras formas de convivencia estable y, de otro, interpretar la presunción como "iuris tantum" y no como "iure et iure", para dar paso así a la prueba en contrario. (27)

(25) Cfr. en ese sentido, M.J. LAGARES, **Op. cit.**, p. 70; C. PEREZ DE AYALA, **Op. cit.**, p. 35; C. PALAO, "El tratamiento...", cit., p. 10, quien incluso trae a colación estudios de presupuestos familiares según los cuales a niveles modestos de rentas las personas casada pueden mantener un nivel de vida equivalente al de un soltero con solo 1,4 veces la renta de este.

(26) Cfr. F.J. sexto, Sentencia 20 de febrero, 1989; F.J. noveno, Sentencia de 10 de noviembre de 1988.

(27) Así sintetiza el propio Tribunal, F.J. sexto, Sentencia de 20 febrero, 1989, los argumentos del Abogado del Estado: "en síntesis, de una presunción basada en la experiencia a cuya utilización legislativa no puede hacerse otro reproche desde el punto de vista de la igualdad, que el doble de haberse plasmado en un concepto de unidad familiar que no incluye todas las situaciones del mismo género y hacerse acogido además en forma tal que no permite la prueba en contrario. Bastaría, a su juicio, con salvar, en la fase de aplicación de la Ley, estos defectos, para mantener la validez constitucional de aquella."

El Tribunal basa su rechazo a la extensión analógica en la dificultad fáctica para probar tanto las uniones como las separaciones de hecho, así como el obstáculo constitucional que para indagaciones orientadas a dicha prueba representa el derecho a la intimidad previsto en la Constitución. En cuanto a la posibilidad de prueba en contrario, considera que esta es imposible pues no hay ni en el Ley ni en el ordenamiento entero norma para la determinación de la magnitud del incremento presumido ni de los factores que lo originan.” (28) Más adelante, el T.C. puntualiza que, aún admitiendo que la convivencia fuese la razón de la diferenciación, su legitimidad constitucional exigiría que, por una parte, de la convivencia se siguiera un aumento en alguna medida cuantificable de la capacidad económica de los cónyuges y, por otra, que existiera una relación entre la mayor cuantía de la cuota obtenida por el procedimiento de acumulación de rentas y el incremento efectivo de la capacidad económica, nada de los cual se da. (29)

En forma estrechamente análoga, al sentencia italiana de 1976 sostuvo que si bien la convivencia de los cónyuges indudablemente influye sobre la capacidad contributiva de cada uno de ellos, no está demostrado ni es demostrable, por la gran variedad de las posibles hipótesis y de las situaciones concretas (caracterizadas, entre otras, por la existencia de hijos), que en todo caso por tal influencia se obtenga un aumento de la capacidad contributiva de los dos sujetos conjuntamente considerados. Por otra parte, agregó, el sistema ha impuesto un tratamiento fiscal más oneroso a los cónyuges convivientes respecto a aquel previsto para los convivientes no unidos en matrimonio (que son sujetos separadamente al impuesto pese a que se benefician de las eventuales ventajas conexas o consiguientes a la vida en común). (30)

La doctrina italiana ha enfilado fuertes críticas a este planteamiento, las cuales resultan en mucho aplicables al caso español. Veamos.

E. DE MITA (31) califica el planteamiento como vago y contradictorio, subrayando como, por una parte, la Corte admitió que la convivencia influye sobre la capacidad contributiva de cada uno de los cónyuges a causa de la reducción de los gastos generales, de la colaboración y de la asistencia recíproca, pero luego duda que por tal influencia se dé un tal aumento en todas las situaciones concretas. Esto es contradictorio con el hecho de que la misma Corte en innumerables ocasiones había recurrido al criterio de la normalidad, esto es, a aquello que normalmente acaece en la realidad.

(28) Cfr. Sentencia 20 de febrero, F.J. sexto.

(29) Ibid, F.J. sétimo.

(30) Considerato in diritto 9, en **Dir. Prat. trib.**, 1976, p. 352.

(31) Cfr. E. DE MITA, **Op. cit.**, pp. 339-340.

L. PERRONE ⁽³²⁾ con cierta ironía observa que si mal no recuerda ha sido la misma jurisprudencia de la Corte la que ha inventado la noción de capacidad contributiva presunta, noción según la cual se entiende conforme con el artículo 53.1 (capacidad contributiva) de la Constitución la norma tributaria que liga la imposición a índices de capacidad contributiva no ya necesariamente existentes sino solo presuntivamente presentes, con tal de que tal presunción no sea irracional, como es evidente que no lo es en este caso. En relación con el argumento sobre la disparidad de tratamiento entre convivientes unidos y no unidos en matrimonio, el autor considera que, si bien es cierto que la reducción de los gastos se verifica sobre por el hecho de la convivencia, independientemente del matrimonio, no es menos cierto 1) que en la realidad social y económica de Italia no pueden considerarse igual la posición de los cónyuges casados y aquella de los convivientes no unidos en matrimonio; 2) que resultaría bastante difícil para la Administración una comprobación de mero hecho; 3) que, en fin, vista la inestabilidad de la relación fundada sobre la simple convivencia, no es irrazonable presumir que no se ve aquella tendencial confluencia de recursos del hombre y de la mujer propia del matrimonio. ^(32 bis) Es curioso notar, respecto de esta última argumentación, como utiliza, para defender la posición contraria, argumentos análogos a los del Tribunal Constitucional español.

En la misma dirección, A. G. ZORZI ⁽³³⁾ recuerda la enseñanza de la Corte en el sentido de que las presunciones fundadas en la común experiencia y sobre criterios tales de permitir tener cuando menos como probable la existencia de una aptitud económica en cabeza de determinados sujetos. Y, en todo, la tutela de las situaciones excepcionales podía conseguirse simplemente degradando la presunción absoluta implícita en el concepto de acumulación a mera presunción relativa. Reconociendo en esta cuestión el problema general del llamado "requisito de efectividad" de la capacidad contributiva, sostiene que una excesiva adherencia a tal principio en materia tributaria podría llevar a consecuencias paradójicas, debiéndose tener como correcta solo la imposición anclada a datos incontrovertibles y jamás a elementos inductivos, lo cual equivaldría a sustraer del ámbito fiscal una cantidad notable de situaciones o bien paralizar la administración financiera,

(32) Cfr. L. PERRONE, **Op. cit.**, pp. 123-124.

(32 bis) Cfr. **Ibid**, p. 128, nota (16).

(33) Cfr. A.G. ZORZI, **Op. cit.**, p. 2217.

haciendo recaer sobre esta siempre la carga de la prueba acerca de la existencia de una aptitud económica del contribuyente y su efectiva medida. Por último, en relación con el problema de la desperecuación relativa a otras situaciones de convivencia, observa que hubiera bastado emanar una sentencia “aditiva”, permitiendo así la sujeción también de las personas convivientes *more uxorio* al régimen de la acumulación. Al no hacerlo así, el resultado inmediato es una discriminación frente a las personas no convivientes.

La crítica a la desviación respecto del criterio del *id quod plerumque accidit* (normalidad) es, en fin, asumida también por F. GALLO⁽³⁴⁾, quien a la vez hace eco de la crítica relativa a la no extensión de la acumulación a la familia de hecho en vez de eliminar el principio mismo. Posición esta última que comparte también G. CIRILLO.⁽³⁵⁾

Como se ve, son dos los argumentos críticos centrales: por una parte, el relativo al rechazo del mecanismo de la presunción razonable en la normalidad de los casos; por otra, el de la no extensión del régimen de la acumulación a todas las formas de convivencia estable. Y, correlativamente, la discriminación que se produce frente a las no convivientes.

Respecto del primero, debe precisarse que su fuerza deriva no tanto de las críticas basadas en el hecho de que en el pasado se había recurrido al principio de las presunciones razonables, sino de la presentación de este argumento acompañado con la atribución de relatividad a la presunción. En ese sentido, el problema, como relevaba uno de los autores, es el relativo al llamado principio de efectividad de la capacidad contributiva, que tiene a uno de sus más convincentes formuladores en F. MOSCHETTI, cuya conclusión esencial es que si bien es cierto requerir la racionalidad de las presunciones legales que operan en el ordenamiento tributario, no es menos imprescindible consentir la prueba en contrario, a fin de que el contribuyente pueda demostrar que su situación es diversa de aquella típica, afirmada (pero no probada) por el legislador.⁽³⁶⁾

(34) Cfr. F. GALLO, **Op. cit.**, pp. 93-96.

(35) Cfr. G. CIRILLO, “Legittimità costituzionale del «cumulo dei redditi»-illegittimità costituzionale delle norme che lo limitano”, **Leg. giur. trib.**, 7-8, julio-agosto 1976, pp. 1696-97.

(36) Cfr. F. MOSCHETTI, “Capacità contributiva”, cit., p. 14.

En realidad, no aceptar este razonamiento, y partir, como lo hace también el Tribunal español, de que la legitimidad constitucional dependería de que se siguiera de la convivencia un aumento en alguna medida cuantificable, implica traer como fundamento un tipo de razonamiento bastante tradicional en la literatura económica relativa al tema de la justicia tributaria: el de afirmar la irrelevancia de determinadas manifestaciones económicas no porque no existan, sino porque sea técnicamente difícil o imposible su cuantificación "científica", esto es, a través de algún método aceptable en el contexto de las ciencias exactas. En efecto, la resignación que en diversos momentos ha reinado ante la aceptación de la inoperatividad de determinados criterios de justicia tributaria ha derivado de esta forma de razonar. Así, por ejemplo, el fracaso de las demostraciones científicas intentadas en el seno de la Ciencia financiera a través de teorías como la del beneficio o la del sacrificio, fueron tomadas como datos consumados que impedían pretender una fundamentación adecuada de algún criterio concreto de justicia tributaria. (37)

Esta postura es, naturalmente, cuestionable, sobre todo porque es extraña a la manera tradicional de hacer justicia en el plano jurídico. Uno de los autores que con mayor contundencia se ha manifestado contra este tipo de razonamientos, L. V. BERLIRI, escribió en su libro "El impuesto justo":

"... La justicia es algo que no se "demuestra", sino que se "siente", y es especialmente un concepto límite, una tendencia, que casi siempre se realiza solo por aproximación. Es mas, incluso allí donde sea posible conseguir la justicia perfecta, nunca son decisivos para demostrar la bondad de los resultados obtenidos. Los instrumentos y las fórmulas del científico, sino solo la sensibilidad relativa de la conciencia económico-social, la cual, al contrario de las valoraciones científica, es tan sutil en las apreciaciones cualitativas como burda en las cuantitativas". (38)

(37) Ampliamente sobre estas teorías, E. GIARDINA, **Le basi teoriche del principio della capacita contributiva**, Giuffrè, Milano, 1961, esp. cap. I; también una buena síntesis en Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, **Notas de Derecho financiero**, t. I, vol. 2, Facultad de Derecho, Madrid, 1967, pp. 175 ss.

(38) L.V. BERLIRI, *El impuesto justo*, tr. de F. VICENTE-ARCHE y Domingo, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986; p. 58.

Desde esta perspectiva, el planteamiento correcto en el caso que nos ocupa habría de partir de cuestionarse directamente, en primer lugar si es realmente una intuición aceptable, basada en la experiencia común, el que una situación de convivencia conlleva una disminución de gastos. Dejando de lado el fondo de esta discusión, lo que interesa destacar es el defecto en el razonamiento al no plantearse la cuestión en estos términos. La consecuencia es que el tipo de argumento empleado no es el idóneo para desvirtuar la existencia de la concreta manifestación de mayor capacidad económica.

Ahora, desde otro perfil, la afirmación del Tribunal Constitucional español en el sentido de que no existe norma alguna en el ordenamiento para determinar el incremento de capacidad económica no parece cierta: en efecto precisamente, el conjunto normativo que prescribe la acumulación de rentas y, posteriormente, la aplicación de la progresividad de los tipos a la suma resultante, así como el sistema de deducciones existente, constituyen la concreta forma escogida por el legislador para cuantificar el efecto de las economías de escala a fines tributarios. Y, si lo que consideraba el Tribunal era que el criterio adoptado no es aceptable como idóneo para cuantificar las economías de escala, entonces lo que hubiera procedido es una fundamentación acerca de por qué no es un criterio aceptable. Una línea de argumentación en este sentido está totalmente ausente, por lo que la habría que tener como válida la valoración que en su momento hiciera el legislador. ⁽³⁹⁾ En efecto, no está de más recordar que toda ley o norma jurídica emanada del órgano competente se presume constitucional (lo que resulta claro de su inmediata entrada en vigor una vez promulgada), y no es sino al órgano de control constitucional a quien corresponde desvirtuar, fundadamente, esta presunción. ⁽⁴⁰⁾ Esto significa que si el legislador valoró como aceptable el criterio presuntivo, este debe tenerse como concordante con la común conciencia económico-social en tanto no se ofrezcan razones de peso que cuestionen esta consideración. ⁽⁴¹⁾

(39) Es de recordar que el argumento de las economías de escala se contemplaba expresamente en la Exposición de motivos de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas impugnada.

(40) En este sentido, la fuerte crítica de F. GALLO, **Op. cit.**, pp. 95-96.

(41) En ese sentido, V. BARATTIERI y S. GAMBALF, "Il cumulo dei redditi", *Moneta e credito*, Nº 110, 2º trimestre, 1975, p. 200, quienes se apoyan a su vez en el **Report of the Royal Commission on Taxation**, Canadá, 1966, p. 117 (Informe Carter).

En cuanto al asunto de la extensión a otras situaciones convivenciales, conviene lo que realmente se afirma cuando se habla de que por razones prácticas tal extensión no puede darse, acudiendo a una sentencia interpretativa que prescriba el recurso a la analogía (42). En el fondo, este argumento no cuestiona la posibilidad jurídica del uso de la analogía sino, más bien, la posibilidad general de hacerse tributar a esas otras unidades convivenciales de acuerdo con el efecto que las economías de escala producen en las capacidades económicas de sus miembros. Así, lo que en realidad se dice es que, aún aceptando el hecho de la disminución de gastos y el criterio presuntivo para su determinación, una ley que cubriera a todas las situaciones convivenciales, sería, no obstante, inconstitucional, por la razón de que, mientras para determinados tipos de unidad convencional la prueba de su existencia es sencilla, para otros es muy difícil, lo que implicaría una desigual aplicación de la norma. Nótese, entonces, y esto merece recalcar, que el razonamiento nos lleva a concluir que las normas cuestionadas no son inconstitucionales por no incluir a determinadas unidades convivenciales (pues si así fuera la extensión analógica sí resolvería el problema) sino porque la inclusión de todas las unidades implicaría la existencia de una norma que, si bien sería igualmente eficaz, sería desigualmente efectiva, pues lograr que determinados sujetos jurídicamente obligados cumplieran efectivamente con su deber presentaría demasiados obstáculos fácticos. Se trata, como se ve, de una forma de inconstitucionalidad realmente *sui generis*.

En primer lugar, cabe observar que un razonamiento de este tipo parece de difícil aceptación en el ámbito del principio de igualdad ante la ley, que, sin entrar en la complejidad de sus interpretaciones (43), contempla la prohibición de ciertos criterios de discriminación y, cuando está especificado por otro principio, como sucede con el principio de capacidad económica, impone ciertos criterios de discriminación (44), la ley es constitucionalmente legítima cuando se atiene a ellos, sin que los problemas de efectividad puedan viciarla. Por el contrario, suponiendo la

(42) Como afirma S. LA ROSA, **Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali**, Giuffrè, Milano, 1968, p. 115, cuando a la Corte costituzionale se le presenta un caso de no inclusión de todos los elementos en la fattispecie, lo procedente es su extensión.

(43) Por todos, véase L. PALADIN, **Il principio costituzionale d'eguaglianza**, Giuffrè, Milano, 1965; C. ROSSANO, **L'eguaglianza**, Giuffrè, Milano, 1965; C. ROSSANO, **L'eguaglianza giuridica nell'ordinamento costituzionale**, Casa edit. Eugenio Jovene, Napoli, 1966.

(44) Se sigue la interpretación expuesta de F. MAFFEZZONI. Véase, nota (13).

legitimidad del criterio prescrito, es tarea de los poderes públicos buscar que éste sea efectivo, tal como prescriben los artículos 9.2 del Constitución española y 3.2 de la italiana. Es decir, la falta de efectividad determina una obligación constitucional para superarla, no una invalidez del criterio que no es efectivo. Además, es claro que no se trata de una falta de efectividad cuya superación sea imposible, sino que simplemente hace la Administración Tributaria más compleja y costosa: se peca precisamente de lo que el mismo Tribunal Constitucional español critica en otro punto de la sentencia (F.J. 7), al referirse a la limitación de las deducciones a cierto nivel de rentas, cuando dice que “no se nos ha ofrecido otra razón para justificarlo que la de la reforma del sistema impositivo indispensable para evitarlo acarrearía una mayor complejidad y, por consiguiente, mayores costos de gestión y de cumplimiento.”

Por otra parte, no está de más mencionar que, en el Derecho comparado, puede encontrarse el caso de Suecia, donde la aplicación del cúmulo se extendió a las parejas, con hijos, que conviven de hecho. (45) Esta restricción de los hijos, sin prejuzgar acerca de su corrección absoluta, pone de manifiesto un rasgo importante de una extensión, cual es de que esta debe contemplar situaciones de convivencia dotadas de una cierta estabilidad.

7. Otra línea importante de fundamentación que puede apreciarse en las sentencias en examen es el relativo a que, aún existiendo el problema de desigualdad de trato fiscal respecto de los no unidos en matrimonio que no se benefician de las economías de escala derivante de la tasación separada de los cónyuges, tal trato de favor tiene como sustento constitucional las normas que prescriben la protección de la institución familiar: artículo 39.1 de la Constitución española (“**Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia**”); 31.1 de la Constitución italiana (“**La Repubblica agevola con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l’adempimento dei compiti relativi, con particolare riguardo alle famiglie numerose**”). Y, obviamente, estos artículos no solo justifican un trato favorable, sino que prohíben un trato desfavorable. (46)

(45) Cfr. V. BARATTIERI y S. GAMBALE, **Op. cit.**, p. 200.

(46) Cfr., en la Sentencia italiana de 1976, Considerato in diritto 14, **Dir. prat. trib.**, II, 1976, pp. 354-355; en la Sentencia española de noviembre, 1988, F.J. noveno; en la de febrero, 1989, F.J. sétimo.

Resulta conveniente precisar los términos exactos del problema. Fundamentalmente, el cuestionamiento central no es si un trato desigual no justificado –como sería, por ejemplo, el de la familia legítima respecto de otras formas de convivencia de hecho ⁽⁴⁷⁾– encuentra un argumento **adicional** para demostrar su falta de justificación: en este caso, la ilegitimidad constitucional vendría por violación de los principios de igualdad y capacidad contributiva en vía primaria y, solo subsidiariamente, porque, además, viola otra norma constitucional. En cambio, lo que sí interesa saber es si tales artículos protectores de la familia tienen una fuerza **autónoma** para que, aún en la hipótesis de que existan diferencias de capacidad económica o contributiva y que estas se reconozcan en todas las situaciones en que se verifiquen (en el caso, extensión a las otras unidades convivenciales), desplacen la fuerza vinculante de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

Sin duda, nos ubicamos aquí entre una problemática de carácter mucho más general y es el de las relaciones entre el uso extrafiscal del tributo y el principio de capacidad contributiva. Es importante tener esto presente, sobre todo por cuanto este argumento relativo a la protección de la familia tiene su origen en el más antiguo precedente de la sentencia de la Corte Constitucional de la República Federal Alemana (Bundesverfassungsgericht), de 17 de enero de 1957 (que declaró también la ilegitimidad del régimen de acumulación), la cual, sin embargo, se enfrentó a un ordenamiento constitucional con una relevante diferencia. Como bien observa A.G. ZORZI, la decisión de la Corte alemana se basa en el principio de igualdad del artículo 3 de la Ley Fundamental de Bonn, el cual, en defecto de una específica disciplina constitucional que conecte el poder impositivo a la capacidad contributiva, opera también como principio de justicia fiscal **tout court**. Así, el artículo 3 funciona como límite del arbitrio del legislador y va coordinando con otros principios fundamentales sancionados en dicha Ley fundamental (Grundgesetz) y, en particular, con el derecho al libre desarrollo de la personalidad (art. 2.1), con la paridad jurídica entre personas de sexo diverso (art. 3.II), con la libertad de conciencia (art. 4), con la tutela del matrimonio y de la familia (art. 6), con la libertad de escogencia de la profesión (art. 12), con la tutela de la propiedad privada y del derecho a la herencia (art. 14), principios todos a que se debe uniformar la normativa tributaria. En este sentido, resulta fácil demostrar, como hizo la Corte de Karlsruhe, la incompatibilidad que se crea entre tasación

(47) Que es el argumento de I. MANZONI, **Op. cit.**, p. 2060.

conjunta de los cónyuges y el artículo 6 del **Grundgesetz** que tutela el matrimonio y la familia. Menos fácil, en cambio, resulta trasplantar el elemental silogismo al ordenamiento italiano (y, añadimos, al español, también): de hecho la Constitución republicana enuncia explícitamente en el artículo 53 el principio según el cual la imposición debe ser conmesurada a la capacidad contributiva. La presencia de una norma semejante está lejos de ser ininfluyente, ya que ella no se limita a reformular el principio de igualdad con referencia al sector tributario, sino que introduce un límite ulterior, un parámetro del cual no se puede prescindir en la actividad impositiva. Los dos principios en consecuencia interactúan y se condicionan recíprocamente, en el sentido de que, individualizado el presupuesto de un tributo en una cierta aptitud para la contribución, todos aquellos que satisfagan dicho presupuesto deben ser gravados en igual medida por el impuesto. ⁽⁴⁸⁾

De modo que, repito, el problema es el de si es legítimo violar el principio de capacidad económica o contributiva en aras de perseguir fines extrafiscales. Esta discusión es ciertamente una de las más espesas y problemáticas y, por tanto, supera en mucho los límites de este trabajo. Baste indicar que, admitida la legitimidad general del uso extrafiscal del tributo, la doctrina ha sostenido, con sus matices, dos grandes posiciones: por un lado, algunos autores han pretendido que la legitimidad constitucional del fin extrafiscal es suficiente para legitimar el tributo, independientemente de su contraste con el principio de capacidad contributiva; por otro lado, otros autores han sostenido que, interpretado el contenido del concepto de capacidad contributiva o económica no como se pueda encontrar en una u otra posición teórica elaborada en el campo extrajurídico sino como resultante del concreto sistema constitucional en que se encuentra inmerso, ofrece un espacio suficiente para perseguir las finalidades extrafiscales consagradas en la Constitución, por lo que tal principio debe respetarse en todo caso. ⁽⁴⁹⁾

(48) Cfr. A.G. ZORZI, **Op. cit.**, p. 2217-2219.

(49) Representantes de relieve de la primera posición son B. GRIZZOTTI, "Sul rinnovamento degli studi di Scienza delle finanze e diritto finanziario (1908-1953) en **Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario**, Giuffrè, 1953, p. 48; "Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni" en **Ibid.**, p. 351; F. MAFFEZZONI, **Il principio...**, pp. 320 ss.; J.L. PEREZ DE AYALA, "Los principios de justicia del impuesto en la Constitución española", **Fiscalidad y Constitución**, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986, pp. 19 ss. De la segunda, J. MANZONI, **Il principio...**, cit., pp. 57-58; F. MOSCHETTI, **Il principio...**, cit. pp. 27 y 238.

Implícitamente, observa F. GALLO cómo la Corte italiana siguió la primera posición al entender que, por razones extrafiscales extraídas de otras normas constitucionales (que, como tales tienen carácter especial y por ello prevalente sobre el artículo 53 Const.), debía transformarse un régimen fiscal objetivamente desfavorable a la familia, aún cuando justificable, en un régimen a favor de ella. ⁽⁵⁰⁾

A mi juicio, esta manera de enfocar el problema es errónea. Consagrado un fin en la Constitución en forma general, su consecución no puede lograrse por cualquier medio, sino que también los medios deben ser legítimos. Y ello por la sencilla razón de que un régimen constitucional que establece todo un complejo entramado de derechos individuales y fines sociales necesariamente implica que estos últimos no pueden ser buscados **a toda costa**, aún violando los derechos establecidos en garantía de los individuos miembros de la sociedad. En concreto, el principio de la capacidad contributiva, que, como ha destacado la doctrina reciente cumple tanto una función garantista como solidarística ⁽⁵¹⁾, establece un régimen especial que limita el uso del medio tributario, tanto en la persecución de fines fiscales como extrafiscales. De modo que, a la hora de perseguir el fin de protección de la familia a través del medio tributario, ello debe hacerse dentro del marco su régimen específico. Es decir, la especialidad opera precisamente en sentido contrario: lo determinante no es la especialidad del fin, sino la del medio.

En adición, es de considerar el argumento de ZORZI, según el cual no se puede pretender que el legislador favorezca necesariamente a la familia con beneficios de carácter tributario, por cuanto ello equivaldría a imponer al legislador el uso del instrumento impositivo para un fin extrafiscal. Así, si bien es cierto que tal uso es admisible, la valoración de su oportunidad no puede de ningún modo ser sustraída al legislador, el cual debe tan solo cuidarse de no servirse del poder impositivo para fines que sean en contraste con los principios constitucionales. Será en consecuencia el legislador quien en plena autonomía ha de decidir si recurre a beneficios o exenciones de carácter tributario para favorecer la formación de las familias o bien valerse de otros medios de persuasión. ⁽⁵²⁾

(50) Cfr. F. GALLO, **Op. cit.**, p. 97. También A. BELLVER y O. PORTABALES, **Op. cit.**, p. 24.

(51) Cfr. por todos últimamente F. MOSCHETTI, "Capacita contributiva", cit., p. 3.

(52) Cfr. A.G. ZORZI, **Op. cit.**, pp. 2220-2221.

L. PERRONE, por su parte, hace una observación que, a mi juicio, da base para considerar si la protección de la familia debe entenderse como un fin en sí mismo o si, más bien, se le debe conectar con otros principios más generales y fundamentales: según este autor, la disposición del artículo 31 C.it. se refiere al favorecimiento de las familias de más escasos recursos. Si bien esta observación pueda ser un tanto estrecha o restrictiva, pone de manifiesto que la protección de la familia no puede ser un fin en sí mismo, sino que está conectada a otros principios. Fundamentalmente, debe tenerse en cuenta que, como bien ha destacado E. LEJEUNE ⁽⁵³⁾, tanto la Constitución italiana como la española tienen como su fin último el desarrollo pleno y efectivo de cada uno de los individuos de la sociedad, en función de lo cual se ponen los restantes principios. Así, la protección de la familia tiene sentido en el tanto esta ofrece una mejor perspectiva para permitir la realización de los individuos en distintos aspectos y es en este tanto que se la debe favorecer. De otra forma, una imposición mayor contra los solteros no convivientes por ese mero hecho, independientemente de toda razón sustancial no parece adecuarse ni siquiera a la ratio del fin constitucionalmente consagrado.

8. Hasta aquí no he hecho más que apuntar algunos cuestionamientos a las justificaciones adoptadas jurisprudencialmente para condenar el régimen de acumulación. No he afirmado que tales justificaciones no existan, cuestión que debemos revisar ahora brevemente.

Con razón, algunos autores han denunciado que plantear la cuestión en términos de acumulación o no acumulación resulta del todo simplista ⁽⁵⁴⁾, sobre todo por cuanto pretende resolver una realidad compleja con una fórmula unívoca. Al respecto, resultan en extremo lucidas las palabras de J. RAMALLO en el sentido de que en materia tributaria “las leyes tienen que ser complicadas porque la realidad es compleja y, aunque parezca una contradicción, la complicación de las leyes puede ser la seguridad de los ciudadanos.” ⁽⁵⁵⁾

(53) Cfr. E. LEJEUNE, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, **Seis estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario**, Edit. de Der. Financiero, Editoriales de Derecho reunidas, Madrid, 1980, pp. 131-132.

(54) Por ejemplo F. GALLO, **Op. cit.**, p. 98.

(55) J. RAMALLO, **Op. cit.**, p. 45.

El mecanismo de la acumulación de rentas entre miembros de una unidad familiar ⁽⁵⁶⁾ es, como se sabe, la especie **subjetiva** del género “acumulación de rentas”, que abarca también la especie **objetiva**, consistente en la acumulación de rentas de distintas “fuentes” en cabeza del mismo sujeto, sistema que está a la base de los impuestos personales sobre la renta global de los individuos, estableciéndose una neta diferencia con los sistemas de tasación separada de los distintos tipos de renta (capital, trabajo autónomo, dependiente, etc.). ⁽⁵⁷⁾ El efecto común más importante de todo fenómeno de acumulación deriva de su combinación con un sistema de alicuotas de carácter progresivo, de modo que se presenta como una técnica tributaria para acentuar la progresividad. La acumulación subjetiva presenta la característica adicional de que, por su naturaleza –implicante de la unión de rentas de distintos sujetos en una sola base imponible–, exige alguna forma de justificación más allá de la mera acentuación de la progresividad, pues de lo contrario la escogencia de las rentas de quienes acumulan no tendría más límite que la imaginación (desde las de todos los habitantes, o de los que viven en los números pares de un vecindario, por un lado, y los de los impares en otro, etc., etc.).

De ambas características –la común al género y la particular de nuestra **especie**– es posible puntualizar los problemas de legitimidad constitucional que se generan en la hipótesis de un sistema puro de acumulación subjetiva.

La combinación **acumulación-tipos progresivos** corresponde a lo que la doctrina suele llamar **discriminación cuantitativa** de la riqueza de los individuos ⁽⁵⁸⁾, a la cual suele identificar con el principio mismo de la progresividad ⁽⁵⁹⁾. En la teoría financiera, es de sobra conocido el problema de la **justificación científica** de la progresividad, referida sobre todo al criterio de la utilidad marginal decreciente de la renta con el crecer de ésta ⁽⁶⁰⁾. En el terreno de la interpretación de un

(56) Dejamos de lado el problema de **quiénes** se incluyen en esta. Véase, para estos problemas, C. PALAO, “El tratamiento...”, pp. 35 ss.

(57) Véase, para esta distinción, J. RAMALLO, **Op. cit.**, p. 50; C. PEREZ DE AYALA, **Op. cit.**, p. 53.

(58) Véase, entre muchos, E. GIARDINA, **Op. cit.**, pp. 255 ss.

(59) No obstante, algunos autores entienden que el concepto de discriminación cualitativa también entra en el de progresividad y, por tanto, se habla de **progresividad cualitativa**. En ese sentido, E. GIARDINA, **Op. cit.**, p. 453; F. FICHERA, **Imposizione ed extrafiscality nel sistema costituzionale**, Ed. Scientifiche Italiane, 1973, p. 144; J.M. MARTIN DELGADO, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, **H.P.E.**, Nº 60, 1979, p. 73.

(60) Véase, E. GIARDINA, **Op. cit.**, pp. 258 ss.

principio consagrado en la Constitución, el problema se presenta en forma diversa. ⁽⁶¹⁾ Concretamente, en el caso de Constituciones como la española y la italiana en que se presenta como una especificación del aspecto relativo de un principio de la capacidad contributiva ⁽⁶²⁾ calificado por deberes de solidaridad social y económica ⁽⁶³⁾, la justificación de la progresividad, cuantitativamente considerada, no puede encontrarse sino en la consideración de que, con el crecer de la renta, crece también la capacidad para ser **solidario**, y en forma más que proporcional pues el deber de solidaridad no es sino que un instrumento para promover la redistribución del ingreso y favorecer así la efectividad de la igualdad, la libertad y, como fin último, la realización plena de cada individuo.

Ahora, lo que es evidente es que una discriminación puramente cuantitativamente no deja espacio para otro tipo de discriminación que encuentra también pleno reconocimiento constitucional, como es la **cuantitativa**. Las viejas discusiones en la ciencia financiera acerca del mayor sacrificio de utilidad que representa la imposición de rentas cuya adquisición requiere un mayor esfuerzo, o que no tienen la misma duración en el tiempo y que, por tanto, exigen un esfuerzo de ahorro mayor para prever a su extinción, o aquellas que son obtenidas gracias a posiciones monopólicas en el mercado, o gracias a un beneficio específico del Estado ⁽⁶⁴⁾, etc., encuentran una solución en Constituciones como la española y la italiana que evidentemente ubican a la riqueza obtenida como fruto del esfuerzo personal en una consideración de mayor mérito que aquellas que se alejan de este criterio: la tutela especial del trabajo no hace sino delinear una opción de justicia según méritos ligados a la actividad personal ⁽⁶⁵⁾, la cual entra en el contenido del principio de igualdad sustancial ⁽⁶⁶⁾ y, por tanto, en el concepto de capacidad económica o contributiva.

-
- (61) Cfr. I. MANZONI, **Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano**, Giapichelli. ed. Torino, 1965, p. 184.
- (62) Cfr. E. GIARDINA, **Op. cit.**, I. MANZONI, **Il principio...**, cit., pp. 180-181.
- (63) Cfr. F. MOSCHETTI, **Il principio della capacità contributiva**, Padova, 1973, pp. 93 ss.; M.A.M. LAGO, "Una interpretación constitucionalidad de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero", **CIVITAS, R.E.D.F.**, Nº 55, julio-set., 1987, pp. 421 ss.
- (64) Para una exposición a nivel teórico de las distintas formas de discriminación cualitativa, véase, por todos, E. GIARDINA, **Op. cit.**, pp. 291 ss.
- (65) Cfr., en ese sentido, C. MORTATI, "La Repubblica e fondata sul lavoro", **Politica del diritto**, Nº 1, feb. 1975, p. 26.
- (66) E. GIARDINA, **Op. cit.**, pp. 133-134, habla de desigualdades relativas, en contraste con lo que serían situaciones de discriminación, las cuales son las que se deben eliminar según el principio de igualdad sustancial.

Es en este contexto que se entiende cómo un sistema de acumulación no puede ser absoluto, sino que debe ser combinado con mecanismos de discriminación cualitativa. En esa dirección, son ejemplos claros los ordenamientos donde la acumulación subjetiva de rentas se prevé solo para las rentas de capital y no para las de trabajo ⁽⁶⁷⁾ o, como el mismo ordenamiento español previo a la sentencia del Tribunal Constitucional que preveía una deducción general incrementable por rendimientos netos del trabajo personal o de actividades empresariales, profesionales o artísticas. ⁽⁶⁸⁾

En análogo sentido, el argumento tradicional tendiente a sostener que las rentas obtenidas por la mujer casada trabajadora debían ser exentadas de la acumulación se enmarca dentro de esta exigencia por la discriminación cualitativa. El mayor esfuerzo que implica el trabajar y, a la vez, llevar adelante las tareas domésticas, o bien, deber asumir el costo de pagar por el trabajo doméstico, no es, por así decirlo, registrado por un sistema de acumulación, ya que, como bien observa C. PALAO, “todos los métodos de imposición conjunta ignoran el problema de las rentas de trabajo de la mujer.” ⁽⁶⁹⁾

En fin, lo que debe subrayarse es que la discriminación cualitativa de las rentas es un postulado básico del principio de capacidad contributiva y, por tanto, una forma para analizar la legitimidad o no de un sistema de acumulación es si da un espacio para este tipo de discriminación o si, por el contrario, provoca una violación en este sentido.

(67) Como reportan V. BARATTIERI y S. GAMBALE, **Op. cit.**, p. 200 es el caso de Suecia. Igualmente, como reporta C. PALAO, “El tratamiento...”, cit., p. 19, era el caso también en la República Federal Alemana.

(68) Cfr. sobre el punto, C. PEREZ DE AYALA, **Op. cit.**, pp. 141 ss.

(69) Cfr. C. PALAO, “El tratamiento...”, cit., p. 30. Por lo demás era esta una de las preocupaciones de la Corte Cost. italiana en la sentencia de 1976, cuando expresaba que: “Nel contempo la Corte esprime l’auspicio che sulla base delle dichiarazioni dei propri redditi fatte dai coniugi, ed in un sistema ordinato sulla tassazione separata dei rispettivi redditi complessivi, possa essere data ai coniugi la facoltà di optare per un differente sistema di tassazione (espresso in un solo senso o articolato in piumodi) che agevoli la formazione e lo sviluppo della famiglia e consideri la posizione della donna casalinga e lavoratrice”. Considerato in diritto 14, en **Dir. prat. trib.**, II, 1976, p. 355.

En cuanto al aspecto de la justificación de la acumulación subjetiva, no parece que pueda encontrarse si no es en el hecho de la convivencia entre sujetos y los resultados potenciadores de la capacidad económica que de ella resulta. Ahora, lo que es esencial tener en cuenta es que aquí el único término de comparación relevante es, precisamente, el de la convivencia, de modo que las situaciones a comparar son aquellas en que ésta se da respecto de aquellas en que no, y bajo el supuesto de que, en lo demás, tales situaciones o son iguales obvien sus diversidades relevantes ya han sido consideradas. En este sentido, me parece que no están debidamente enfocadas aquellas críticas contra la condena de la acumulación basadas en el argumento de que ésta atenta contra la progresividad, pues son las familias de más altos ingresos las que más se benefician de la superación de este régimen ⁽⁷⁰⁾, así como las regiones más ricas. ⁽⁷¹⁾ No hay duda de la exactitud de estas afirmaciones, pero es evidente que estas no justifican, por sí solas, el que individuos con una renta cuantitativa y cualitativamente igual en todo excepto en el hecho de convivir o no sea unos sometidos a una alícuota mayor que los otros. No se trata de cuestionar la justicia o no del nivel de progresividad, sino de entender nítidamente que el buscar actuarla con el mecanismo de la acumulación subjetiva y no con otro tiene implicaciones muy precisas derivadas de su naturaleza técnica. El mantener claramente diferenciadas estas dos problemáticas, si bien con consideraciones no suscribibles, pienso que es uno de los méritos de la sentencia de febrero, 1989 del Tribunal Constitucional español. ⁽⁷²⁾

(70) En ese sentido afirma E. DE MITA, "L illegitima...", cit., p. 340: "Spezzare la progressivita degli alti redditi: questo e il risultato pratico della setenza N° 179, del 1976. In nome della Costituzione repubblicana!"

(71) Cfr. V. BARATTIERI y S. GAMBALE, **Op. cit.**, p. 212.

(72) Por ejemplo, se afirma en el F.J. séptimo, criticando la suficiencia como mecanismo corrector del efecto de la progresividad del sistema de deducción variable previstos por la Ley impugnada: "Es evidente, en efecto en primer lugar, que el mecanismo corrector no opera en absoluto, por definición cuando las rentas acumuladas son rentas de capital puesto que, como decimos, en cualquiera de sus fórmulas la deducción variable solo es aplicable cuando las diversas rentas acumuladas proceden del trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas. La cuestión que esta exclusión plantea no es, naturalmente, la de la justificación de la distinción que, con carácter general, pueda establecer la ley entre rentas de uno u otro origen, pues parece poco dudoso que en un Estado social y democrático de derecho, el legislador puede dar un tratamiento distinto a las rentas del capital y a las procedentes del trabajo. La cuestión es, simplemente, la de la justificación que, desde el punto de vista de la igualdad contributiva, pueda darse al hecho de que dos perceptores de rentas de capital hayan de satisfacer, si se unen en matrimonio, una cuota tributaria superior a la adición de las que pagarían por esas mismas rentas si no estuviesen casado, o, dicho de otro modo, al hecho de que no se intente corrección alguna al incremento de la progresividad resultante de la acumulación cuando son rentas de capital las acumuladas."

Ubicados en este plano, hay también una serie de consideraciones importantes para juzgar la legitimidad o no un régimen de acumulación subjetiva. Para estos efectos, debemos partir de la aceptación de la hipótesis de que de la convivencia se siguen economías de escala y que esto es, de por sí, un elemento que, **prima facie**, justifica un trato desigual.

Las observaciones más importantes que, a mi juicio, pueden apuntarse responden, por una parte, al hecho de que las economías de escala se manifiestan en determinados rubros y, por otra, de que a ciertos niveles o no se manifiestan, o, aún manifestándose, operan a un nivel de satisfacción de ciertas necesidades básicas respecto del cual el mismo principio de capacidad contributiva determina una exclusión general de la imposición.

Cuando se habla de “economías de escala” no se hace sino una extensión analógica del significado técnico que este término tiene en el campo de la producción: entre más un mismo recurso productivo sea utilizado al máximo de su potencialidad, su costo relativo disminuye, pues el volumen producido con él aumenta. Así, se logra “una disminución de los gastos totales por unidad de referencias” (73); “dicho de otra forma, se realizan economías tan pronto como la producción referida se obtiene sobre una escala más grande.” (74) Es, además, consustancial a este concepto el que tales economías no se obtienen en el mismo grado o proporción en todas las operaciones del proceso productivo, de modo “pueden ser considerablemente grandes en algunas operaciones y sumamente pequeñas en otras.” (75)

Trasladado al campo de la unidad familiar, se trata de economías en los gastos, lo cual presupone que los usos de las rentas sean tales de permitir dichos ahorros: así, por ejemplo, si un matrimonio alquila una sola casa, se da un ahorro en el sentido de que dos personas individuales habrían de alquilar una casa cada uno; en cambio, no parece que pueda hablarse de ahorro alguno en el vestido, ya que cada uno de los cónyuges comprará su propia vestimenta, el igual que dos individuos

(73) Cfr. G. DESCLAUDE y J. TONDUT, **La empresa agraria y su gestión**, Edic. Mundi-Prensa, 2ª ed., Madrid, 1979, p. 220.

(74) Cfr. **Ibid**, p. 220.

(75) Cfr. D HAPGOOD y M. MILIKAN, “No hay cosecha fácil”, **El dilema de la agricultura en los países jóvenes**, México, Manuales UTEHA, Nº 402, 1969, p. 161.

separadamente. Algunos autores han pretendido restar validez a tales economías como relevantes a fines del principio de capacidad contributiva sobre la base del argumento de que, en un impuesto sobre la renta que se basa en la capacidad ingresada, resulta extraño el concepto de “menores gastos” (76). En realidad, para que esta posición tuviera algún sentido, habría que aceptar que lo que interesa al concepto de capacidad económica es cuanto el individuo ingresa como fenómeno autónomo, sin referencia alguna al carácter instrumental de tales ingresos respecto de la satisfacción de necesidades y deseos, lo cual parece absurdo.

En consenso unánime en doctrina que hay un mínimo de riqueza, destinado a la satisfacción de las necesidades esenciales, que debe funcionar como un límite absoluto a la imposición, esto es, como un supuesto de exclusión general. (77) Además, es prácticamente pacífica ya la tesis de que tal mínimo, si bien no determinable en términos apriorísticos ni con fórmulas científicamente exactas, no se refiere a un mínimo de existencia física, sino a uno que asegure un nivel de vida digna y libre para el individuo y su familia. (78)

Ahora, la exclusión de dicho mínimo forma parte, en Constituciones como la española y la italiana, de un cuadro más general, respecto del cual se presenta como un elemento indispensable de coherencia. Así, el reconocimiento de un conjunto de derechos sociales y económicos cuyo contenido está constituido por las necesidades esenciales a todo ser humano, implica la necesidad de su actuación por diversas vías. Fundamentalmente, como ha destacado R. BRACCINI con referencia a la Constitución italiana (con plena validez también respecto de la española), la satisfacción de dichas necesidades está, en primera instancia, confiada a la institución de la familia, como organismo intermedio básico de la sociedad, a cuyos miembros, según posición relativa, les está asignado un conjunto de “deberes económicos” (mantenimiento, instrucción, educación de los hijos) que se traducen, en

(76) Así, F. MOSCHETTI, “Capacita contributiva”, cit. p. 12. También, A. BELLVER y O. PORTABALES, **Op. cit.**, p. 33.

(77) Cfr., entre muchos, E. GIARDINA, **Op. cit.**, pp. 447 ss.; I. MANZONI, **II principio...**, cit., pp. 224 ss.; Id., “Capacita contributiva”, cit., p. 9.

(78) Cfr. R. BRACCINI, “Osservazioni sulla rilevanza tributaria dei doveri economici familiari”, **Dir. prat. trib.**, I, 1977, p. 1234 ss.; F. MOSCHETTI, “Capacita contributiva”, cit., p. 9; Id., **II principio...**, cit., p. 228; I. MANZONI, **II principio...**, cit., p. 81; G. CASADO OLLERO, “El principio... (II)”, cit., p. 192.

síntesis, en un verdadero deber de contribución, de carácter solidario. Estos deberes son de naturaleza afín a la tributaria, en el tanto presuponen una adecuada capacidad contributiva de los sujetos obligados y porque, además, están orientados a fines sociales que, de no poderse satisfacer en el seno familiar, requieren la intervención subsidiaria de la actividad financiera. ⁽⁷⁹⁾ Al nivel del mínimo, la capacidad contributiva es para la satisfacción de las necesidades de la familia y no para contribuir al gasto público, por lo que, se dice, si bien ambos deberes descienden de afines principios de solidaridad, actúan en direcciones opuestas. ⁽⁸⁰⁾

Pues bien, la limitación que surge aquí al régimen de acumulación deriva, evidentemente, de que una serie de las economías de gasto se producen precisamente de aquellas necesidades elementales (casa, comida, etc.). En este caso, como apunta BRACCINI, no hay lugar a la imposición por carencia de capacidad contributiva y solo podrá ser objeto de discusión si en la fijación del régimen de las deducciones subjetivas se deba tener cuenta del beneficio que también en tales hipótesis deriva de la economía doméstica a la familia, para reducir proporcionalmente el importe global de las deducciones mismas respecto a la cuota exenta correspondiente al individuo que, notoriamente, para satisfacer sus necesidades mínimas, tiene necesidad de una fuerza económica libre de gravamen fiscal proporcionalmente mayor respecto a aquella del conviviente en familia. ⁽⁸¹⁾ Profundizando el argumento, baste pensar en una situación en que, gracias a las economías de escala, un individuo satisface las necesidades esenciales, en tanto que otro, con el mismo nivel de renta, no lo consigue precisamente por falta de tales economías. Resultaría bastante absurdo que, con fines igualitarios, se gravara al primero para que esté en igual situación de carencia que el segundo, aparte de inconstitucional, obviamente, si recordamos que la igualdad no es un fin último, sino que está en función de la plena realización de los individuos. Lo lógico y lo constitucional sería, por el contrario, la actuación de un principio de justicia en el gasto, que viniera a proveer al individuo en carencia un subsidio suficiente para igualar sus posibilidades con el otro, principio, por lo demás, consagrado en el artículo 31.2 de la Constitución española.

(79) Cfr. R. BRACCINI, **Op. cit.**, pp. 1228-1229.

(80) **Ibid.**, p. 1234.

(81) **Ibidem.**

Adicionalmente, se ha puesto en relieve el hecho de que las economías de escala podrían favorecer la formación de un cierto ahorro familiar que permita satisfacer principios como el del artículo 47 de la Constitución italiana, por lo cual no sería congruente tasarlas. ⁽⁸²⁾ A este respecto, pareciera también extendible la idea de que si el no conviviente no puede ahorrar precisamente por falta de economías de escala, la igualación de su situación debería venir por el lado del gasto público. El disponer de una posibilidad de ahorro es un elemento importante para el progreso individual que está en el límite que le permite lograrlo no se puede decir que refleje una aptitud para la solidaridad con los demás, en tanto que el que está debajo de ese límite debe ser más bien beneficiario de la solidaridad de los demás.

Se ha argumentado, también, que es cuestionable que, a niveles, bajos de renta y respecto de ciertas necesidades elementales, es común la práctica de que los solteros disfruten de economías de gastos, como el caso típico del alojamiento, lo cual anularía cualquier razón para el trato desigual. ⁽⁸³⁾ Este argumento se confunde con el de la posibilidad de extensión a todas las situaciones de convivencia de la acumulación, mas no deja de presentar la particularidad de que, en este caso, se trata de nexos de poca estabilidad, respecto de los cuales resultaría difícil y chocante a la conciencia social pretender su sujeción a formas de tributación conjunta.

En todo caso, a este tipo de lógica responden, sin duda, el mecanismo consistente en la fijación de los llamados “techos”, esto es, montos mínimos bajo los cuales no opera la acumulación, tal como sucedía en el ordenamiento italiano al tiempo de la declaratoria de inconstitucionalidad. ⁽⁸⁴⁾

(82) **Ibid**, p. 1243.

(83) C. PALAO, “El tratamiento...”, p. 18, nota (43), citando el Informe Carter.

(84) Es el caso de los llamados “techos” a partir de los cuales comienza a regir la acumulación. Así, por ejemplo, en Italia la legislación vigente al tiempo de la sentencia de 1976 contemplaba (por una reciente reforma incluida en el d.P.R. Nº 597 de 1973) un techo de 7.000.000 de liras, por debajo del cual no se aplicaba la acumulación. Como reconoce D. CIRILLO, “Legittimita...”, cit., 1700, con este recurso se actuaba una forma de progresividad. La sentencia de la Corte, sin embargo, en ningún momento enfoca el problema aludiendo a esta temática.

Por otra parte, se ha observado que, a niveles altos de renta, donde la propensión marginal al consumo disminuye, también se reducen los beneficios derivados de las economías de escala. ⁽⁸⁵⁾ Como concluía el conocido Informe Carter, “cuando dos individuos ricos se casan, su impuesto total debería ser mayor que la suma de los impuestos que pagaban de solteros, para tomar en cuenta las economías de la vida en común, pero estas economías son pequeñas comparadas con su renta. En consecuencia, el incremento del impuesto en virtud del matrimonio debería ser menor para esas personas que para los individuos con menor renta que se casan.” ⁽⁸⁶⁾ Esta conclusión parece difícilmente rebatible, máxime si tomamos en cuenta las consideraciones hechas sobre el significado de las economías de escala: estas presuponen gastos en rubros que sean menores para, digamos, dos personas convivientes que para dos personas no convivientes, lo cual ciertamente disminuye con la disminución general del consumo. Además, si bien es cierto que una parte del ahorro puede deberse a las economías en el gasto, ya a niveles altos esta relación de causalidad es del todo cuestionable.

Parece entonces convincente la conclusión de R. BRACCINI según la cual el instituto de la acumulación debe establecer discriminaciones de orden cuantitativo que lo restrinjan a la fase de los llamados gastos discrecionales, y hasta el punto en que ya tales economías no interesen ⁽⁸⁷⁾.

(85) Cfr. C. PALAO, “El tratamiento...”, p. 18 (y bibliografía ahí citada).

(86) Informe Carter, p. 15, cit. por C. PALAO, *ibid*, p. 18.

(87) Cfr. R. BRACCINI, *Op. cit.*, p. 1243.