

¿ES CONSTITUCIONAL EL TRATAMIENTO DISPENSADO A LAS RENTAS FAMILIARES POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS?*

Eusebio González García

El artículo 39,1 de la Constitución española de 1978 en el panorama del constitucionalismo contemporáneo.

El art. 39,1 de la Constitución española de 1978 dispone: «Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia». Este precepto, que sólo cambiando el orden de enumeración, procede directamente del Informe de la Ponencia sobre las enmiendas presentadas al Anteproyecto de Constitución, constituye una expresión sintética y recortada de las dos versiones anteriores al mismo (art. 27 del Borrador del Texto Constitucional y art. 34 del Anteproyecto) y es fiel reflejo de lo dispuesto por el párrafo 1.º del art. 67 de la Constitución portuguesa de 1976¹. Porque en esta ma-

* El presente trabajo está destinado al Libro homenaje al Prof. L. Beltrán Flórez.

1. Borrador del Texto Constitucional: art. 27 «1. Los poderes públicos se comprometen a promover la protección económica, jurídica y social de la familia, en particular por medio de prestaciones sociales, de disposiciones fiscales y de cualquier otra medida adecuada».

Anteproyecto de la Constitución: art. 34 «1. Los poderes públicos aseguran la protección económica, jurídica y social de la familia, en particular, por medio de prestaciones sociales, de disposiciones fiscales y de cualquier otra medida adecuada».

Constitución española de 1931: art. 43 «La familia está bajo la salvaguardia especial del Estado».

Constitución portuguesa de 1976: art. 67 «El Estado reconoce la constitución de la familia y asegura su protección»

tería, aunque a primera vista todos los preceptos puedan parecer semejantes —ya que semejante es la función que desempeña la familia en cualquier tipo de sociedad—, los matices son muy importantes y ellos son los que marcan la pauta respecto a los caracteres con que un legislador determinado y en un momento dado pretende configurar a la familia y, por ende, a toda la sociedad. Otra cosa es que esa pretensión sea coherente con otros principios proclamados en la propia Constitución y una tercera que la imagen trazada llegue a realizarse, lo que, en último término, depende de la mayor o menor proximidad entre hipótesis normativa y realidad y, consiguientemente de la fuerza (directamente proporcional a esa distancia) que se quiera o se pueda ejercer para imponer el modelo ideado.

Básicamente los modelos ideados para estructurar las relaciones familia-Estado son tres, que lógicamente se corresponden con las tres grandes formas políticas de estructurar la sociedad. La primera, propia de la concepción liberal del Estado, sólo se preocupa de regular los derechos y deberes de los individuos aisladamente considerados; en buena teoría, dentro de esa concepción la ordenación de la familia es un asunto entre particulares (de Derecho Privado), respetando al máximo el principio de libre autonomía de la voluntad. Una segunda posibilidad consiste en que el Estado *reconozca* la existencia de la familia como una forma de organización social anterior a él, y a partir de este supuesto: a) una y otro discurren por cauces independientes, lo que sustancialmente nos lleva al esquema anteriormente descrito; b) el Estado asume la protección y tutela de la familia, dictando una serie de medidas jurídicas y económicas especialmente dirigidas a favorecer su estabilidad y desarrollo; c) el Estado absorbe la organización familiar dentro de su propia estructura, canalizando a través de la familia una parte o toda la actividad política. Dentro del tercer esquema presente de organización social, la familia entra a formar parte de la totalidad de temas a regular por el Derecho Público, con vistas a la consecución del objetivo fundamental de este tipo de Estado, que consiste en «la consolidación y desarrollo general de la sociedad socialista». Naturalmente, bajo esta concepción dogmática, y con independencia de que la legislación concreta de un Estado favorezca o no el desarrollo de la vida familiar², es impensable un

2. Cfr., a título de ejemplo, el art. 79 de la Constitución polaca (texto revisado de 21 de febrero de 1976). Es este un precepto amplio por su contenido y generoso en la regulación de propósitos (obsérvese que incluso alude a una «solicitud particular respecto a las familias numerosas»). Mucho más parco en la letra y nulo en sus efectos de protección a la familia fue el art. 43 de la Constitución española de 1931, cuyo primer apartado, curiosamente, se aproxima bastante a la redacción adoptada por el art. 6.º de la Ley Fundamental de Bonn que, sin embargo, por obra

reconocimiento por parte del Estado de ningún grupo social anterior a él, tal y como prescribe el art. 16,3 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y en concreto establecen, por ejemplo, los art. 41 y 29 de las Constituciones irlandesa e italiana, respectivamente.

¿Dónde situar dentro de este panorama el art. 39,1 de la Constitución española? La respuesta no es ciertamente fácil, e incluso dudamos de que exista una sola respuesta, al menos entendida ésta en el sentido de una opción clara y decidida del legislador constitucional español por un determinado tipo de organización social. Conectando el art. 39,1 a sus precedentes legislativos más inmediatos, una idea parece, no obstante, presidir con mayor fuerza que cualquier otra el proceso de elaboración del Texto Constitucional. Nos referimos a una especie de huida o estampida general no sólo frente a todo lo que pudiera oler a corporativismo (fenómeno que podría resultar comprensible —y hasta justificable—), sino incluso frente a aquellos valores e instituciones muy anteriores al corporativismo, pero que de algún modo habían sido protegidos por el régimen político anterior.

En esta situación, descartados como esquemas viables el corporativismo y el socialismo de Estado, el tratamiento ofrecido por nuestra Constitución a la familia básicamente se debate, en una línea poco clara, entre una especie de apoteosis liberal, que se manifiesta en la amplia serie de derechos, deberes y libertades individuales regulados, y una multiplicación de las intervenciones, regulaciones y protecciones dispensadas a cada paso por el Estado. Se tiene la impresión, al leer el Texto Constitucional, que en la tensión individuo-Estado, los grupos sociales intermedios son los que han llevado la peor parte; si esto ha ocurrido por carecer de valedores eficaces o como resultado de un propósito deliberado es más difícil de determinar, pero el hecho cierto es que:

a) Apartándose de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, no se reconoce a la familia ningún carácter «natural» o «fundamental» dentro de la sociedad³. Es más, tampoco se dice que tenga derecho a ser protegida, sino que, en la línea de la Constitu-

de una jurisprudencia constitucional extraordinariamente atenta a la realidad de nuestro tiempo, ha venido a constituirse en punto de referencia obligada en materia de política legislativa de protección a la familia.

3. Conviene, no obstante, recordar que el art. 10,2 de la Constitución española dispone: «Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». Disposición que en un futuro próximo puede ser de gran trascendencia para la suerte nuestro Derecho de familia.

ción de 1931⁴, afirma que «los poderes públicos aseguran su protección»⁵.

b) Apartándose de la línea seguida por el constitucionalismo europeo de la segunda posguerra, no fundamenta la familia en el matrimonio (Italia y Alemania), ni asegura las condiciones necesarias para su desarrollo (Francia), ni garantiza los derechos inviolables del hombre «dentro de las formaciones sociales donde se desarrolla su personalidad» (Italia)⁶.

c) Al margen de la declaración del art. 39,1, la única referencia expresa de carácter positivo a la familia se encuentra en el art. 35,1, donde se alude a las «necesidades de la familia» como elemento valorativo de lo que deba entenderse por una «remuneración suficiente» del trabajo. Falta, sin embargo, esta referencia en otros lugares, que pueden considerarse comunes dentro del Derecho constitucional comparado, como por ejemplo, al aludir al derecho a una vivienda digna, a la salud y al bienestar, donde nuestra Constitución ha preferido aludir a «los españoles» (art. 47), a «los ciudadanos» (art. 41) y a «los consumidores y usuarios» (art. 51). Adicionalmente, y a título meramente anecdótico, puede resultar curioso recordar que las alteraciones introducidas en los arts. 34 y 43 (más tarde arts. 39 y 50) por el Informe de la Ponencia (alteraciones que pasaron al texto definitivo), consistieron en añadir a la protección dispensada a las madres la especificación «cualquiera que sea su estado civil» (art. 39,2), y a la protección ofrecida a los ciudadanos durante la tercera edad la

4. Cfr. en el mismo sentido el art. 67 de la Constitución portuguesa de 1976 y los arts. 5,7 y 79,1 de la Constitución polaca (texto de 1976).

5. Sobre este punto vid., por todos C. Grassetti voz «Famiglia» en *Novissimo Digesto Italiano*; y C. Esposito «Famiglia e figli nella Costituzione italiana» en «La Costituzione italiana», Cedam, 1954. Con relación a nuestro Derecho positivo, pero anterior a la Constitución, puede verse el estudio de P. Yebra «La familia ante el ordenamiento tributario», *Rev. Der. Fin. y Hda. Pub.*, 1976.

6. En este punto el art. 10 de la Constitución española, que sigue de lejos al art. 2.º de la Constitución italiana, perdió una excelente oportunidad para aliviar las lógicas tensiones entre individuo y Estado. Cfr. art. 3,2 de la Constitución italiana, y los comentarios que al tema dedican. C. Esposito (op. cit., p. 144-45) y M. Panebianco («Strutture di potere, democrazia e partecipazione», Nápoles, 1975, p. 91 y ss.) respecto a la correspondencia entre deberes de los padres y ayudas del Estado. En este sentido también es positivo el art. 67,e) de la Constitución portuguesa. Una visión más amplia del problema puede encontrarse en U. Majello «Profili costituzionali della filiazione legittima e naturale», *Morano*, 1965, p. 12 a 17; y L. Campagna «Famiglia legittima e famiglia adottiva», *Giuffrè*, 1966, p. 59 y ss. Dentro de nuestra Constitución, pensamos que una interpretación armónica de los cuatro números de que consta el art. 39, en particular de sus números 1 y 3, podría llevar a unos niveles no sólo de protección, sino también de desarrollo de la familia, análogos a los mantenidos por el resto de las legislaciones europeas. Siempre, naturalmente, que exista una voluntad política decidida en tal sentido.

frase aclarativa «con independencia de las obligaciones familiares» (art. 50).

Distintas soluciones aportadas por el Derecho comparado respecto al tratamiento de las rentas familiares.

El principio constitucional del favor familiae o de protección a la familia se encuentra expresa o tácitamente recogido en la práctica totalidad de las Constituciones conocidas, tanto del Este como del Oeste. Algunas, como la italiana en Occidente y la polaca en Oriente, llegan incluso a manifestar «una solicitud particular hacia las familias numerosas» (art. 79 Constitución polaca). Sin embargo, cuando de los textos constitucionales se pasa a las leyes tributarias ordinarias, el abanico de protecciones y favores es extraordinariamente heterogéneo, dándose el caso de algún ordenamiento, como por ejemplo el italiano, donde durante algún tiempo han coexistido vigentes el art. 31 de la Constitución, que ordena «facilitar con medidas económicas y otras previsiones la formación de la familia y el cumplimiento de los fines que le son propios», y los arts. 131 y 139 del Texto Unico de la Imposición Directa (respecto al Impuesto complementario sobre la renta de las personas físicas) y, sobre todo, el art. 2.º de la Ley de delegación de 9 de octubre de 1971 y Decretos legislativos correspondientes, por los que se establecía el sistema de acumulación de las rentas de marido y mujer a efectos del Impuesto personal sobre la renta⁷.

Las razones de semejante unidad de propósitos y disparidad de medidas legislativas concretas no son fáciles de explicar, porque el recurso a las diferencias ideológicas, sociológicas o económicas entre los distintos países justificaría la diversidad de puntos de partida, de caminos elegidos o de metas a conseguir, pero no el intento de llegar a los fines proclamados por caminos impropios y muchas veces contrarios.

Así, pues, lo sorprendente no es que los puntos de partida, los caminos o las metas difieran, esto es perfectamente comprensible, lo curioso es que, formalmente al menos, desde puntos de partida ideológica, sociológica y económicamente diversos, cuando no opuestos,

7. Mucho antes de que la Corte Costituzionale declarase la ilegitimidad del «cumulo» (sentencia de 14 de julio de 1976), la doctrina se había pronunciado sobre lo anómalo de semejante situación. Vid., por todos, G. Zingali «La famiglia nella Costituzione e nella riforma tributaria», Dir. Prat. Trib., 1971.

se pretendan idénticas metas; y lo inexplicable es que se adopten fines a los que no se adecúan los medios concretos puestos por obra. El sistema adquiere contornos kafkianos cuando instituciones multi-seculares, como la familia, la filiación, la patria potestad, etc., son vaciadas de sus contenidos y caracteres originarios para pasar a designar otras situaciones que, por principio, le son extrañas⁸.

Intentando encontrar una explicación razonable a la cuestión expuesta que, naturalmente, no pretende dar con la clave del problema en esta o aquella situación concretas, creemos que en el fondo de esa utilización forzada de metas no deseadas late el brillo, todavía no completamente extinguido, de los grandes conceptos e instituciones de la civilización cristiana. De suerte que, en ocasiones, puede ser conveniente seguir utilizando alguno de esos grandes conceptos como estandarte o, en todo caso, vaciado de su contenido originario, porque su ausencia podría resultar llamativa.

En cualquier caso, y al margen de las razones que en abstracto o en concreto sirvan para explicar el fenómeno descrito, lo que a nuestros efectos interesa destacar en el momento presente, es que una vez sentado el principio de protección a la familia, de buen o mal grado, de forma aparente o efectiva, algún mecanismo de protección o estímulo, según los casos, tendrá que arbitrarse, aunque sólo sea para que el principio inserto en el texto constitucional no pudiera parecer una burla.

Esos mecanismos, al servicio en cada caso de una concepción de la vida diferente, pueden adoptar múltiples variantes en torno a algunos sistemas tipo. Estos sistemas son fundamentalmente tres:

a) El primero, que es el más simple y elemental, no afronta directamente el problema, o si se prefiere, lo desconoce y margina. Consiste en partir de la base de que la sociedad está compuesta por individuos singulares y que éstos, desde el punto de vista económico, también actúan como sujetos individuales. Así, pues, a efectos del impuesto personal sobre la renta, la declaración, determinación de la base imponible y pago de la cuota tributaria correspondiente se realiza de modo individual, aunque ello no implica desconocer absolutamente la existencia de cargas familiares. El principio que preside este sistema, del que hasta su reciente generalización⁹ era prototipo el or-

8. Vid. U. Majello, «Profili costituzionali della filiazione legittima e naturale», cit; y L. Campagna, «Famiglia legittima e famiglia adottiva», cit.

9. Obsérvese que casi simultáneamente a las recomendaciones del Informe Carter en favor de la adopción de la familia como unidad contribuyente, primero Dinamarca, Suecia, Inglaterra, Austria y Holanda, y más tarde Finlandia, Bélgica e Italia, decidían adoptar el sistema de tributación separada de las rentas de los cónyuges.

denamiento canadiense ¹⁰, vino admirablemente resumido por el Informe Carter en los siguientes términos: «Los cónyuges, a nuestro juicio, deberían pagar menos impuestos que un soltero que percibe una renta total idéntica. Sin embargo, creemos que los cónyuges en casi todas las categorías de rentas deberían pagar más impuestos que dos solteros que ganen cada uno la mitad de la renta global de ambos cónyuges, en razón de las economías que permite la vida en común» ¹¹. Lo que el Informe Carter no dice es que semejante solución, al margen de su conocido trato de favor respecto a las familias con fuertes ingresos patrimoniales (por la posibilidad de distribuir internamente esos bienes en la forma más conveniente), tendría como consecuencia equiparar a efectos fiscales a un soltero, cuya renta está íntegramente a su disposición, y a un casado, que por mandato legal está obligado a satisfacer las necesidades de manutención de su cónyuge y las de manutención y educación de sus hijos» ¹².

b) El segundo, que supone un mayor perfeccionamiento en orden a la efectiva aplicación del principio de protección a la familia, trata de armonizar dos ideas en apariencia simples: 1.^a), que la familia es el sujeto económico por excelencia, por tanto ella debe constituir también la unidad contributiva por excelencia ante el impuesto sobre la renta; 2.^a), que siendo generalmente aceptada la existencia de una tarifa progresiva en este impuesto, debe evitarse que la acumulación de las rentas individuales de los sujetos que constituyen la unidad familiar discrimine contra la familia. La técnica habitualmente utilizada para armonizar ambos fenómenos es el «splitting», que esencialmente consiste en sumar todas las rentas de los cónyuges y dividir por dos a efectos de la aplicación del impuesto. Contra este sistema, que es el utilizado en Estados Unidos y Alemania Federal, se argumenta que, a paridad de renta familiar, favorece a los matrimonios en que trabaja un solo cónyuge y, desde luego, no toma adecuadamente en consideración la diversidad de cargas familiares derivadas del número de hijos que integran la unidad familiar ¹³.

10. Vid. «Informe Carter», Ministerio de Hacienda, 1975, vol. II, cap. 10. Una visión más actualizada del sistema tributario canadiense puede encontrarse en Braña Cruz y Soto Guinda, «La reforma impositiva de Canadá», Hda. Pub. Esp., 1975.

11. Op. cit., p. 165.

12. Vid. N. Brejon de Lavergnée, «Pour une réforme du quotient familial», Rev. Sc. Fin., 1976; K. Vogel «Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Einkommensteuerecht», DStR, 1977; y R. Braccini, «Osservazioni sulla rilevanza tributaria dei doveri economici familiari», Dir. Prat. Trib., 1977.

13. Puede encontrarse un buen resumen de los argumentos a favor y en contra del splitting en K. Vogel, op. cit., p. 37-38. Desde una posición más crítica, vid. N. Brejon de Lavergnée, op. cit., p. 314 y ss., 321 y ss., y 360 y ss.

c) Finalmente, el tercero viene aplicado en Francia desde 1945 bajo el nombre de cociente familiar y, no sin razón, ha sido rebautizado en Alemania con el nombre de «splitting familiar», porque en realidad constituye una versión más acabada y completa del anterior sistema. La técnica del cociente familiar consiste en dividir la renta familiar global por un cierto número (x), determinado en función de los integrantes del grupo familiar, y aplicar al cociente así obtenido el tipo impositivo correspondiente; este resultado se multiplica por el mismo número (x) y así llegamos a la cuota impositiva a pagar. Las ventajas de este sistema, que admite múltiples refinamientos si se le acompaña de diversas series de escalas¹⁴, en cuanto a su mejor adecuación a la capacidad contributiva del grupo familiar parecen claras¹⁵; adicionalmente se observa que con el cociente familiar se evitan las discriminaciones en favor de las rentas patrimoniales. Pero también se ha advertido que este sistema exige un considerable grado de complejidad administrativa y que plantea no pequeños problemas llegado el momento de determinar lo que deba entenderse por «grupo familiar»¹⁶.

Existe, naturalmente, un cuarto sistema, que nada tiene que ver con la protección a la familia: nos referimos a la acumulación de la renta de los cónyuges —y en ocasiones hasta de los hijos menores— a efectos del impuesto personal sobre la renta. Afortunadamente este sistema, que ya en 1971 Zingali calificó de arcaico¹⁷, se encuentra en trance de desaparición en aquellos Estados donde la familia esté constitucionalmente protegida y previsto un recurso de inconstitucionalidad. La posibilidad de que en un momento dado coexisten en un ordenamiento jurídico medidas de ataque a la familia (como la acumulación de rentas) y de protección (como cierto tipo de deducciones o desgravaciones) plantea el problema de determinar el peso relativo de cada una de esas medidas en cada caso concreto. Sobre esta cuestión más propia de economistas que de juristas, volveremos seguidamente¹⁸.

14. Vid. N. Brejon de Lavergnée, op. cit. p. 308 y ss. En la doctrina española vid. M. J. Lagares, «La unidad contribuyente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas», Hda. Pub. Esp., 1970.

15. En este sentido se manifiesta I. Manzoni, «Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale: non manifesta infondatezza o manifesta fondatezza della questione?», Giur., 1975, p. 2065 y ss.; y entre nosotros S. Colmenar, «El sujeto: la unidad familiar», Rev. Der. Fin. Hda. Pub., 1979, p. 690.

16. Vid. K. Vogel, op. cit., p. 40.

17. Op. cit., p. 713-14

18. Aunque algo desfasadas por el tiempo transcurrido, conservan el interés por su lectura sendos estudios colectivos aparecidos en el n.º 30 de Hacienda Pública Española (1974) sobre «Evolución y tendencias actuales del Impuesto sobre la renta en el Derecho comparado» y «La unidad contribuyente».

El tratamiento de las rentas familiares en el Impuesto español sobre la renta de las personas físicas.

Dar con la verdadera capacidad contributiva de cada sujeto pasivo es el eterno problema de todo sistema tributario. Por ello es difícil que un determinado sistema en un momento dado encuentre *la* solución. Lo normal es que esas soluciones sean varias y que, de entre las posibles, ciertamente unas se aproximan más que otras al objetivo deseado. Cuando del trato de las personas singulares se pasa al tratamiento individual o global de la unidad familiar, lógicamente esas dificultades aumentan; y si la cuestión se suscita dentro del ámbito propio del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, no puede sorprender que las dificultades alcancen su punto más elevado, tanto por razón de la propia complejidad intrínseca de este tributo, cuanto por el papel que el mismo ocupa en el panorama de los recursos de una Hacienda moderna.

Hasta aquí las dificultades. Pero afortunadamente cada país y cada legislador no son islotes perdidos en el océano. En ciento cincuenta años de evolución de este impuesto se han ensayado muchas técnicas tendentes a corregir, de un lado, los efectos no deseables que la progresividad origina sobre las rentas acumuladas de los componentes de la unidad familiar y, de otro, a compensar las mayores cargas (deducidas las eventuales economías de escala) que la constitución de una familia comporta, sobre todo a partir del nacimiento del primer hijo. En el epígrafe anterior hemos tratado de reconducir esas técnicas a tres o cuatro grandes grupos, valorando las ventajas e inconvenientes de cada uno de ellos. Pensamos que sería, cuando menos, temerario pretender ensayar nuevos sistemas, y fraude legislativo el intento de hacer pasar alguno de ellos como favorable para la familia, si en realidad no lo fuera.

La bondad del método propuesto viene adicionalmente avalada por el propio texto del Preámbulo que acompañaba al Proyecto de Ley de Impuesto sobre la renta de las personas físicas remitido por el Gobierno a las Cortes, que literalmente dice: «pudiera parecer obvio que, como indica su denominación, el Impuesto sobre la renta de las personas físicas debe gravar en todo caso la renta de cada sujeto pasivo considerado aisladamente. Sin embargo, aunque el principio general sea éste, todas las legislaciones fiscales, y también este proyecto de ley, consideran que, en el caso de contribuyentes que forman parte de una familia, es dicha familia la que debe constituir la unidad contribuyente, acumulándose, en consecuencia, la totalidad de las rentas pertenecientes a sus miembros». Naturalmente, coincidencia en los métodos, sobre todo en lo que se refiere al recurso

al Derecho comparado, nada dice, a priori, sobre una hipotética coincidencia en los resultados obtenidos, y mucho menos respecto a la posible coincidencia en el juicio sobre el resultado conseguido.

Sería interesante detenerse a examinar algunas de las afirmaciones del párrafo transcrito del Proyecto de Ley, como la que sostiene que en todas las legislaciones fiscales es la familia el sujeto pasivo de este impuesto (cuando la realidad, al menos en las legislaciones europeas que me son conocidas, es casi justamente la contraria), pero como el texto del art. 4.º del Proyecto en que se reflejaba esta idea ha sido sustancialmente modificado (y no sustancialmente mantenido, como dice el Informe de la Ponencia)¹⁹, parece preferible pasar directamente a comentar las razones que movieron a la Ponencia para variar esencialmente el texto de un precepto al que no se había presentado ninguna enmienda.

El criterio de la Ponencia se plasmó en el preceptivo Informe en los siguientes términos: «La Ponencia estima por unanimidad que el art. 4.º debe mantenerse sustancialmente idéntico al proyecto, pero introduciendo en éste alguna precisión técnica indispensable. En efecto, el proyecto atribuye la calificación de sujeto pasivo a la unidad familiar, pero esa calificación no es correcta por dos razones fundamentales: 1.ª, porque la unidad familiar carece de personalidad y no puede, en consecuencia, ser titular de derechos y obligaciones, y 2.ª, porque en la hipótesis de que la unidad familiar quedará comprendida dentro de los supuestos de entes sin personalidad jurídica, a que hace alusión la Ley General Tributaria, sería necesario señalar la figura de un administrador o representante de la unidad familiar y calificar como responsable de la obligación tributaria a los restantes miembros que componen dicha unidad familiar. Esta última construcción tropieza con obstáculos insalvables, ya que en nuestro ordenamiento jurídico existe la figura del administrador legal de la sociedad de gananciales, referida exclusivamente al círculo conyugal en el que exista dicho régimen de bienes, pero no existe un representante ni administrador para matrimonios en los que no impere dicho

19. Afortunadamente este es uno de los puntos en que, menos la Ponencia, todos parecemos estar de acuerdo. Cfr. J. Banacloche, «Los sujetos pasivos y sus obligaciones en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Rev. Esp. Der. Fin.*, 1978, p. 36 y «El sujeto pasivo en el nuevo Impuesto general sobre la renta de las personas físicas», *Cron. Trib.*, 1978, p. 32-34; H. Rodríguez, «Comentarios a la Ley y Reglamento del Impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Edersa*, 1980, p. 42-43; J. F. Gorjón, «La unidad familiar en la Ley 44 de 8 de septiembre de 1978 del Impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Cron. Trib.*, 1979, p. 77; S. Colmenar, «El sujeto: la unidad familiar», *Rev. Der. Fin. Hda. Pub.*, 1979, p. 685-87; y L. Stampa, «Estudio sistemático del Impuesto sobre la renta», *Edersa*, 1980, p. 237.

régimen de gananciales o para otras unidades familiares de composición más amplia. Por añadidura, las modernas orientaciones de nuestro Derecho se orientan a conceder a la mujer casada plenitud de capacidad para ser titular de derechos y obligaciones, lo que determina que en el área tributaria deba atribuírsele el carácter de sujeto pasivo del Impuesto. De este modo su personalidad jurídica se define con vigor, quedando facultada, como más adelante se verá, en los arts. 31 y 34, para defender sus legítimos derechos e intereses ante la Hacienda, con arreglo a sus personales criterios, sobre los rendimientos que le son propios y sobre las circunstancias familiares que determinen la cuantía de la cuota.

«Por las expresadas razones, la Ponencia estima que la diferencia debe hacerse entre personas físicas que no constituyen unidad familiar y personas físicas que constituyan una unidad familiar, reconociendo en este último caso a todas ellas la calidad de sujeto pasivo del Impuesto. La agrupación de tales sujetos se circunscribe, por tanto, a la acumulación de sus rentas, pero respeta la personalidad individual en punto a sus obligaciones formales de declaración del Impuesto y a las circunstancias que determinan su aplicación.

«El principio de solidaridad en la deuda tributaria que se consagra en este artículo 4.º, en relación con los arts. 31 y 34 de esta ley, no hace, en fin, sino confirmar, en el área de este Impuesto, una norma común, contenida en el art. 34 de la Ley General Tributaria».

La larga cita transcrita se justifica por el hecho de que el parecer de la Ponencia fue aceptado íntegramente, primero, por la Comisión de Hacienda²⁰, y más tarde por los Plenos del Congreso y del Senado, pasando a constituir el texto del actual art. 4.º de la Ley²¹. El valor de esa declaración de propósitos, donde junto a algunas incorrecciones técnicas (como, por ejemplo, el recurso al art. 34

20. Las únicas diferencias entre el texto de la Ponencia y el aprobado por la Comisión, que se refieren a la adición del adverbio «solidariamente» y a la supresión del participio «agrupados», hemos de considerarlas de estilo, pues la idea de la responsabilidad solidaria está claramente reflejada en el parecer de la Ponencia transcrito y expresamente incluida en los arts. 31,2 y 4 y 34,6 del Informe de la Ponencia.

21. Dicho precepto dispone: «1. Son sujetos pasivos del Impuesto: a) por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. b) Por obligación real, cualquier otra persona física que obtenga rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español o satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en dicho territorio. 2. Cuando las personas a que se refieren los dos epígrafes del apartado anterior estén integradas en una unidad familiar, todos los componentes de esta última quedarán conjunta y solidariamente sometidos al Impuesto como sujetos pasivos, con arreglo al régimen que para tal supuesto establecen los arts. 5.º, 7-3, 31 y 34 de esta Ley». A su vez el art. 7.º en su apartado 3.º dispone: «Cuando los sujetos pasivos com-

de la Ley General Tributaria para fundamentar la solidaridad) se advierten graves incoherencias (como por ejemplo, negar a la unidad familiar personalidad jurídica —que no niega el art. 34 de la Ley General Tributaria— y hacerla constantemente centro de imputación de normas; circunscribir la agrupación de los sujetos que integran la unidad familiar a la acumulación de sus rentas y ligarlos, a efectos del pago de la deuda tributaria, por vínculos de solidaridad), es inapreciable para cualquier investigación que pretenda encontrar en cada caso el hilo conductor de los vicios y virtudes que jalonan el articulado de la Ley en esta materia.

Ese estudio en detalle sobre algunas de las incongruencias señaladas y muchas más omitidas (como por ejemplo, la existencia de una unidad familiar entre los hermanos sometidos a tutela²²; la acumulación de rentas dentro del régimen matrimonial de separación de bienes; el prorrateo de la deuda tributaria entre los sujetos pasivos que componen la unidad familiar, una vez establecida la responsabilidad solidaria²³, etc., etc.), ese estudio, repetimos, está en buena parte hecho (remitimos a la bibliografía citada en una nota anterior). Nuestro propósito no es analizar los detalles concretos, sino juzgar en su conjunto el trato dispensado a las rentas familiares por el Impuesto sobre la renta español, a efectos de extraer una conclusión sobre su acomodación a los arts. 14 (principio de igualdad), 31-1 (principio de capacidad contributiva) y 39-1 de la Constitución.

A este fin específico, nuestro interés se centra en dos puntos fundamentales: 1.º ¿Qué relaciones e interferencias existen entre sujetos pasivos y unidad familiar en el Impuesto que nos ocupa? 2.º ¿Qué alcance y contenido tiene la acumulación de rentas regulada por el art. 7,3 de la Ley del Impuesto sobre la renta español?

a) A la primera cuestión responden fundamentalmente los arts. 4.º y 5.º de la Ley y encuentra completa explicación en uno de los últimos párrafos del Informe de la Ponencia reproducido. Propiamente, ni se considera sujeto pasivo a la unidad familiar (pese a las constantes referencias legales a este concepto, que era la clave del Proyecto), ni tampoco de una forma firme y decidida a la persona singular (aunque adulterada por el temor al fraude y preocupaciones

pongan una unidad familiar se acumularán todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio». Respecto al concepto de unidad familiar vid. art. 5.º.

22. El art. 15,1,d) del Reglamento del Impuesto ha subsanado muchas de las dudas suscitadas en su parca redacción por el art. 5,1,4.ª de la Ley.

23. Cfr., no obstante, el art. 134 del Reglamento del Impuesto.

recaudatorias, se está mucho más cerca de esta solución teórica). En realidad, la Ley opta por clasificar a los sujetos pasivos en personas que no están encuadradas dentro de una unidad familiar y personas que se encuentran dentro de una unidad familiar. Con la triple consecuencia para estas últimas de que: 1.^a, todas ellas son sujetos pasivos del Impuesto; 2.^a, deben acumular sus rendimientos a efectos de determinar la cuantía del tipo tributario aplicable; y 3.^a, todos ellos quedan solidariamente obligados al pago de la deuda tributaria resultante²⁴.

Estas consecuencias no son fácilmente aceptables. Unas, por las dudas que suscitan al conectarlas con otros preceptos de la Ley. Otras, porque pensamos que son en sí mismas criticables. Así, por ejemplo, la primera y más importante duda, que incide sobre toda la regulación legal del Impuesto, se refiere a la propia determinación del hecho imponible y del sujeto pasivo en relación a cada unidad familiar. Si el hecho imponible está constituido por la obtención de rentas por el sujeto pasivo (art. 3.º de la Ley) y sólo son sujetos pasivos las personas físicas (art. 4.º, 1 de la Ley), es claro que en cada unidad familiar habrá tantos sujetos pasivos —responsables, por tanto, de su propia deuda tributaria— como personas físicas perceptoras de renta. Este esquema sufre dos alteraciones importantes en virtud del propio art. 4.º, 2, que establece la responsabilidad solidaria de las personas integradas en una unidad familiar, y del art. 7,3, que ordena la acumulación de rendimientos de los integrantes de una unidad familiar²⁵. Con todo, y pese a evidentes incorrecciones técnicas y confusionalismos terminológicos²⁶, la idea de una unidad familiar integrada por diversos sujetos pasivos aparece repetidas veces a lo largo del texto de la ley (arts. 7-3, 24-1-5 y 6, 35-3, etc.), y sólo así se explican las sucesivas interpretaciones correctoras surgidas en torno al art. 29, d) y e), 3 de la Ley del Impuesto.

Las críticas se han centrado, sobre todo, en la tercera de las consecuencias mencionadas, pues es claro que, aun aceptándose las desigualdades de trato a que puede conducir la acumulación de rentas, esta operación no puede extender sus efectos más allá de la

24. Vid. arts. 133 y 135 del Reglamento del Impuesto, y el comentario que a los mismos dedica L. Stampa, op. cit., p. 241 y ss.

25. Los arts. 31,2, que a los principios anteriores añade el prorrateo interno de la deuda tributaria, y 34,6, que establece también la responsabilidad solidaria en el pago de las sanciones (?), no aportan ningún elemento nuevo al sistema previamente diseñado.

26. Cfr., a título de ejemplo los arts. 19, 2.º,b) b') y c') y 29,e), 2), donde junto al sujeto pasivo aparecen mencionados otros miembros o personas de la unidad familiar y el contribuyente.

fijación de un tipo tributario más elevado. Repele a toda conciencia jurídica la idea de un menor emancipado respondiendo solidariamente de los impuestos tributarios de su padre, o del cónyuge en régimen de separación matrimonial de bienes respecto de las deudas tributarias de su consorte ²⁷.

b) La acumulación de rentas en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas viene establecida de una forma nítida por el apartado 3.º del art. 7.º (vid. supra). El fundamento declarado, a nivel legislativo, de esta disposición se encuentra, de un lado, en las economías de escala que la constitución de una familia comporta respecto al régimen de vida individualizado. De otro, la Ponencia manifestó expresamente su pensamiento sobre este punto, al rechazar una enmienda tendente a la tributación independiente, en los siguientes términos: «toda la construcción del Proyecto se basa en la concepción de la unidad familiar como entidad económica dotada de una específica capacidad contributiva, lo que obliga a la acumulación de todos los rendimientos e incrementos de patrimonio para determinar la renta sometida a imposición».

De las economías de escala podría hablarse mucho, porque mucho se ha hablado ya antes en distintas latitudes y por personas más expertas ²⁸. Pero en esencia, lo que hay de seguro sobre el tema es bien poca cosa: esas economías se reducen a los gastos de vivienda y mobiliario, y sólo parcialmente a los de energía y alimentación; adicionalmente parece también seguro que adquieren una entidad mayor para los niveles de renta más bajos. El Ministerio Federal de Hacienda alemán, que en este punto —como en muchos otros— hila muy fino, ha cifrado esas economías en un 20 % sobre el total de la renta consumida ²⁹.

Por lo que se refiere a la consideración de la unidad familiar como «entidad económica dotada de una específica capacidad contributiva», que efectivamente estaba en la base del Proyecto de Ley (aunque torpemente tratada), sorprende que este argumento sea traído a colación por la Ponencia, cuando precisamente a instancia suya desapareció la unidad familiar de entre los sujetos pasivos del Impuesto.

27. Puede encontrarse un amplio tratamiento del tema en L. Stampa, op. cit., p. 237-38 y 241 y ss. También S. Colmenar, op. cit., p. 711 y J. Banacloche, «El sujeto pasivo», cit., p. 34.

28. En la doctrina extranjera vid. las obras previamente citadas de Braccini (p. 1242 y ss.), Brejón (p. 323 y ss.), Vogel (p. 32 y ss.) y Zingali (p. 704 y ss.). Entre nosotros se han ocupado del tema Banacloche, «Los sujetos pasivos», cit. p. 47, y «El sujeto pasivo», cit., p. 35; y Gorjón, op. cit., p. 80 y ss.

29. En el mismo sentido la Tax Reform Act estadounidense de 1969.

¿Dónde están, pues, las verdaderas razones de la acumulación introducida por la Ley del Impuesto sobre la renta español? Creemos que las razones, no difíciles de extraer leyendo entre líneas los argumentos utilizados muchas veces por la Ponencia, se reducen, como tantas otras veces, a dos: la impotencia frente al fraude y el temor a ver reducidas las cifras de recaudación.

Pero desde el punto de vista del contribuyente son esas mismas razones, sólo que vistas al revés, las que invalidan la solución adoptada. Porque en el fondo, no preocupa tanto que el sistema español de acumulación haya prescindido de la efectiva regulación de los intereses matrimoniales en presencia (lo que sin duda es cierto y grave), sino que en el sistema perfilado predomina de un modo burdo la consideración de la familia como centro de imputación de rendimientos frente al desconocimiento casi absoluto de la familia como centro de imputación de cargas.

Este es, en nuestra opinión, el centro del problema. No la acumulación en sí misma considerada, sino la forma concreta en que nuestro país la ha regulado, que no consigue corregir la progresividad inherente a los tipos más altos aplicados a una pareja con idéntica renta antes y después del matrimonio³⁰ y que, por añadidura, prácticamente desconoce que *siempre* el total de la renta matrimonial es obtenida por el concurso de dos personas (unas veces en casa y otras fuera de casa) y que la creación de una familia reduce considerablemente la renta disponible de los presuntos sujetos pasivos³¹. De aquí que sistemas en los que también rige la acumulación, como el *splitting* norteamericano o el *coicente* familiar francés, se hagan acreedores a una crítica mucho menos dura que la que suscita el actual sistema español, muy similar al declarado inconstitucional por los Tribunales Constitucionales alemán (1957) e italiano (1976).

La posición de los Tribunales constitucionales alemán e italiano frente al sistema de la acumulación de rentas familiares.

El enfoque dado por la jurisprudencia constitucional alemana e italiana al tratamiento fiscal de las rentas familiares de acuerdo con

30. El tema ha sido abordado de un modo sintético desde el punto de vista económico por C. Muñoz, «El tratamiento de la unidad familiar en el Impuesto sobre la renta», *Cron. Trib.*, 1979. Expresivos ejemplos incluyen J. F. Gorjón, *op. cit.*, p. 79 y ss.; J. Menéndez, «Comentarios a la reforma fiscal», *Rev. Crit. Der. Inm.*, 1979, p. 831-32; y J. Banacloche, «Los sujetos pasivos», *cit.*, p. 50. De este mismo autor puede verse también «El sujeto pasivo», *cit.* p. 38-39.

31. Sobre este punto recomendamos vivamente la lectura de los trabajos de N. Brejón de Lavergnée y K. Vogel, previamente citados.

sus respectivas legislaciones positivas, aun coincidiendo sustancialmente en las metas, difiere sensiblemente en la cronología y en el acento puesto en las distintas vías jurídicas utilizadas.

Como consecuencia de la diversa cronología (obsérvese que la jurisprudencia germana inició el camino con 20 años de anticipación respecto a la italiana) y quizá también del diverso ámbito sociológico en el que una y otra se enmarcan, el hecho cierto es que en la materia que nos ocupa Alemania ha ido superando progresivamente una serie de etapas, que la jurisprudencia italiana comienza ahora a abordar (bien es verdad, que hasta 1969 no se hizo necesaria su intervención).

En cuanto a los diversos centros de atención, merece ser destacado, en primer lugar, que la jurisprudencia alemana ha sabido sacar todo el partido posible a unos textos legales aparentemente menos propicios; y en segundo término, que desde el primer momento puso mayor énfasis en la utilización, al efecto que nos ocupa, del art. 6.º de la Constitución, que se refiere a la protección de la familia, sirviéndose del art. 3.º, relativo al principio de igualdad, a título de apoyo adicional.

En efecto, desde la lejana fecha de 1957³², el Bundesverfassungsgericht advirtió que la acumulación de rentas de los cónyuges, sometida a la acción propia de un impuesto progresivo, no sólo contradecía el principio de igualdad, observando la situación de esa pareja frente a otra de análogas características fuera del matrimonio, sino que, además, y esto es mucho más importante y específico a efectos de evitar la discusión sobre las economías o deseconomías de la vida familiar, esa forma de concebir la tributación de las rentas conyugales lejos de prestar una especial protección al matrimonio, como prescribe el art. 6.º de la Constitución, penalizaba con una carga adicional su existencia³³.

Con posterioridad, el Tribunal Constitucional alemán se ha planteado —en perfecta conexión con la letra y el espíritu del art. 6.º de la Ley Fundamental— no ya el tratamiento fiscal de las rentas conyugales, sino de las rentas familiares. A cuyo efecto ha declarado

32. Cfr. Providencia de 17 de enero de 1957, en «Verfassungsrechtprechung», cit., vol. I. En la bibliografía española puede encontrarse un completo comentario de esta decisión en P. Yebra, «La familia ante el Ordenamiento tributario», Rev. Der. Fin., 1976, p. 527 y ss.

33. Cfr., en el mismo sentido, las sentencias de 21 de febrero de 1961 y de 24 de enero de 1962, y la Providencia de 20 de marzo de 1963, por las que se extiende los efectos de la primera decisión al resto del sistema. Todas en la colección de decisiones citadas.

inconstitucional la tributación conjunta de las rentas de los hijos menores³⁴.

Más recientemente, parece que la jurisprudencia trata de abordar el difícil camino de la consideración suficiente de los gastos familiares³⁵, con el propósito de no limitar su acción a ir quitando lo que perjudica a la familia, sino de favorecer de un modo positivo su existencia³⁶.

La línea seguida por la jurisprudencia constitucional italiana sobre este punto arranca, como hemos dicho, de precedentes mucho más próximos en el tiempo³⁷. Una sentencia desestimatoria, pero muy expresiva, del año 1975³⁸ y otra de julio de 1976³⁹, que entró en el fondo de la cuestión declarando la inconstitucionalidad de la acumulación de las rentas conyugales a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, resumen la aportación de la Corte Constitucional sobre el tema.

No es fácil sintetizar en unas pocas líneas el juicio que nos merece la sentencia n.º 179 de 14 de julio de 1976, y mucho menos terciar en el cúmulo de opiniones favorables y adversas que sobre ella han recaído. No obstante, pensamos que el principio de igualdad, tanto en su acepción general y más amplia (art. 3.º) como en la específica entre los cónyuges (art. 29), poca luz puede arrojar sobre el tema, pues como agudamente advirtió I. MANZONI en el comentario previamente citado, la imposición de las rentas familiares no es tanto un problema de desigualdad de trato cuanto de excesivo o injustificado nivel de imposición, como consecuencia de un no deseado o imprevisible efecto de la progresividad. De suerte que, o se pone el acento en el principio de capacidad contributiva, si es que la cuestión quiere llevarse con la neutralidad que habitualmente preside las actuaciones de la Corte Costituzionale, o se opta por la vía seguida por el Bundesverfassungsgericht —y el art. 31 de la Constitución

34. Cfr. Providencia de 30 de junio de 1964.

35. Cfr. Sentencia del BVerfGE de 23 de noviembre de 1976, a la que dedica un amplio comentario K. Vogel en DSrR, 1977, 2, p. 31 y ss.

36. En este punto se diría que jurisprudencia constitucional alemana y doctrina italiana vuelven a encontrarse, pues precisamente esa parece ser la línea apuntada en alguna de las publicaciones italianas más recientes (Braccini, De Mita, Gallo, Manzoni).

37. Naturalmente, ello no quiere decir que la doctrina no hubiera llamado reiteradamente la atención sobre el problema con anterioridad. Vid., por todos, G. Zingali, «La famiglia nella Costituzione e nella riforma tributaria», Dir. Prat. Trib., 1971.

38. A esta sentencia ha dedicado un espléndido comentario I. Manzoni, en Giur. Cost., 1975, p. 2053 y ss.

39. El texto de esta interesantísima y larga sentencia puede leerse en Dir. Prat. Trib., 1976, p. 337 y ss., acompañado de un agudo —aunque parcial— comentario de E. De Mita.

italiana ofrece base más que suficiente para ello—, en el sentido de que si la Constitución proclama expresamente la proyección de la familia como uno de sus principios, no se ve por qué razón haya que recurrir a soluciones vergonzantes para conseguir dicho propósito.

Conclusiones

Las conclusiones que cabe extraer de este estudio, a efectos de la inconstitucionalidad del tratamiento dispensado a la familia por el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, habría que reconducirlas a cada uno de los tres preceptos constitucionales que sirven de punto de referencia. Pero esta reconducción plantea, a nuestro entender, muy diversos problemas.

La violación del principio de igualdad (art. 14 Constitución), es patente, tanto en lo que se refiere a la responsabilidad solidaria de los sujetos pasivos integrantes de la unidad familiar frente a los no integrantes, como en lo relativo a la acumulación de sus rentas o al dispar régimen de deducciones establecido para unos y otros. Pero a pesar de ser evidente y fácilmente demostrable, no parece decisivo, excepto en cuanto a la solidaridad —que está absolutamente injustificada—, traer a colación el principio de igualdad. Es decir, creo que a efectos argumentales puede ser una buena baza, porque supone ir a favor de corriente. Pero en mi opinión, y salvando como he dicho la cuestión de la responsabilidad solidaria, el principio de igualdad no constituye el centro del problema.

Tampoco creo que sea decisivo, a pesar de su contundente claridad, el art. 39,1. Puede ser suficiente en Alemania, donde la protección a la familia es una cuestión de aplicación de la Constitución objetivable. Pero mucho me temo que en España el tema se vaya a prestar a interpretaciones ideológicas..., y el art. 39,1 será, sin duda, objeto de una «segunda lectura», de una «lectura política», o de cualquier otro tipo de lectura interesada, con tal de que la misma no sea jurídica, que es lo que se trata de evitar. Después de todo, siempre podrá argumentarse que la familia está «protegida» si se rebaja dos pesetas el billete del ferrocarril a partir del quinto hijo. Es decir, resulta muy difícil argumentar formalmente cuando no existe una verdadera voluntad política de favorecer a la familia. Y ésta creo que es la razón de que la inspiración en el Informe Carter haya dado tan pobres resultados en España, porque se ha copiado la letra de algunas recomendaciones (responsabilidad solidaria, acumulación de rentas, desgravaciones fijas por hijos, la distinción entre unidades familiares y contribuyentes sin cargas familiares, la presunción por

gastos médicos, etc.), se ha copiado la letra —repito— pero no se ha captado (o no se ha querido captar) el espíritu, el amplio espíritu de protección a la familia que presidió el Informe. ¿Dónde está la menor carga tributaria para los cónyuges?, ¿dónde los dos niveles de exención?, ¿dónde las dos escalas? El legislador español se ha limitado a trasladar algunos mecanismos, pero desprovistos del espíritu que los inspiraron; y ello, sin duda, ha sido por alguna razón ⁴⁰. Por todo ello pensamos que la utilización del art. 39,1, con vistas al éxito de la pretensión de inconstitucionalidad, será problemática.

En nuestra opinión, el tratamiento de las rentas familiares es un problema esencialmente cuantitativo, siendo, por tanto, su confrontación con el principio de capacidad contributiva el cauce adecuado para dirigir su casación constitucional. Primero, porque la capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sólo puede entrar en juego una vez que se hayan cubierto otras obligaciones jurídicas de carácter prioritario, entre las que, en primer lugar, se encuentra el deber de alimentos y educación. La cobertura de estos gastos, que la Constitución recoge en su art. 35, no puede ser desconocida por el legislador fiscal a la hora de fijar la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de las cargas públicas. Un régimen tributario que viole este principio elemental podrá ser jurídico, pero desde luego no es justo.

Somos conscientes de las limitaciones de este trabajo, que en realidad sólo ha pretendido ser un apunte o aproximación global al tema. Creo que han quedado tocadas las principales cuestiones, pero otras muchas no lo han sido, como por ejemplo, la disparidad de trato entre las rentas procedentes del trabajo con relación a las procedentes del capital (difícilmente justificable en un impuesto cuantitativo sobre la renta, máxime coexistiendo con un impuesto sobre el patrimonio) y los incrementos patrimoniales entre miembros de la unidad familiar (lo que una vez más pone de manifiesto las estrechas relaciones que median entre los impuestos que gravan la renta y el patrimonio con los impuestos sucesorios). Esperamos que una próxima ocasión nos depare la oportunidad de volver nuevamente sobre el tema, porque su trascendencia para la vida de muchos miles de ciudadanos así lo requiere.

40. Desde un punto de vista ajeno al que es propio del autor de este estudio, podrían extraerse muy interesantes consecuencias comparando la tarifa del Impuesto y la distribución personal de la renta disponible en España. Es en los altos niveles de renta, y no en los medios, donde la presión tributaria debe ser más elevada. Vid. Alcaide Inchausti, «Distribución personal de la renta en España y en los países de la OCDE», Hda. Pub. Esp., 1977.