

Sentencia T.C. 19/2012, de 15 de febrero

Denuncian los Diputados recurrentes, en primer lugar, la forma en que se han articulado los conceptos de renta disponible y de mínimo personal y familiar en los arts. 2.2 (que define «la renta disponible» que grava el impuesto como el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar), 15.1 (que señala que la base imponible del impuesto está constituida por el importe de la renta disponible), 15.3.4 (en virtud del cual se reducirá de la base imponible la cuantía correspondiente al mínimo personal y familiar que la ley reconoce al contribuyente en función de sus circunstancias personales y familiares), 40 (que regula el mínimo personal y familiar, fijando sus cuantías), y 51 y 62 (preceptos que establecen que los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial aplicarán separadamente la escala general del impuesto al importe de dichas anualidades), todos ellos de la Ley 40/1998, que consideran que contradicen los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica recogidos en el art. 31.1 CE, la igualdad real y efectiva del individuo a que alude el art. 9.2 CE, la dignidad de la persona y el libre desarrollo de la personalidad que proclama el art. 10.1 CE, la protección de la familia que exige el art. 39.1 CE y la igualdad de los hijos ante la ley que reconoce el art. 39.2 CE.

Para los Diputados recurrentes, el mínimo personal y familiar se aplica a reducir la parte general de la base imponible y no de la cuota, por lo que, siendo iguales las circunstancias personales y familiares, cuanto más elevadas son las rentas de los sujetos pasivos más aumenta la desgravación por dichas circunstancias, fenómeno que, desde el punto de vista de la capacidad económica, constituiría una regresión.

a) Con relación a la salvaguarda de un mínimo existencial no sometido a tributación, siendo cierto que toda persona física, desde la primera unidad de renta generada, exterioriza, en abstracto, una capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición, también lo es, sin embargo, que su capacidad contributiva, entendida como la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos del Estado, en un impuesto a través del cual no sólo «se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad», sino que es «el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)» (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6), debe producirse una vez superado un determinado umbral de renta que proteja la renta necesaria destinada a la satisfacción de las necesidades vitales del obligado tributario (renta vital de subsistencia), individualmente consideradas o, en su caso, de la unidad familiar. De hecho, como hemos tenido oportunidad de señalar, aunque todo beneficio fiscal (y una reducción en base imponible lo es cualquiera que sea la finalidad a la que responda), supone una quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria, al neutralizar todo o parte de la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, sin embargo, hemos considerado que esa quiebra es constitucionalmente válida «siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen», como sucede, por ejemplo, cuando sirven «para atender al mínimo de subsistencia» (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; y 10/2005, de 20 de enero, FJ 5).

El mínimo vital de subsistencia no sometido a tributación no sólo es, como acabamos de señalar, un elemento inescindible del principio de capacidad económica especialmente relevante en tributos que, como el impuesto sobre la renta, afectan a la renta integral de los sujetos, sino que es fruto de la justicia que como valor del Estado social y democrático reclama el art. 1.1 CE, y como exigencia del sistema tributario impone el art. 31.1 CE, en conexión directa con la garantía de la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y con la obligación de aseguramiento por los poderes públicos de la protección de la familia (art. 39.1 CE). No podría

calificarse de justo un Estado que se denominara como «social y democrático de Derecho» si privase a sus ciudadanos, a través de su sistema tributario, de la renta mínima de supervivencia, so pretexto del deber de contribuir a los gastos generales, pues con ello no sólo perdería su legitimidad política y democrática sino que atentaría a la esencia misma de la dignidad humana.

Hemos afirmado, a este respecto, que el respeto a la dignidad humana se ha configurado por nuestro texto constitucional como el primero de los fundamentos del orden político y de la paz social al cual repugna «que la efectividad de los derechos patrimoniales se lleve al extremo de sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de los medios indispensables para la realización de sus fines personales así como en la protección de la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada, valores éstos que, unidos a las prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad que debe garantizar el régimen público de Seguridad Social, están constitucionalmente consagrados en los arts. 39, 41, 43 y 47 de la Constitución, y obligan a los poderes públicos, no sólo al despliegue de la correspondiente acción administrativa prestacional, sino además a desarrollar la acción normativa que resulte necesaria para asegurar el cumplimiento de esos mandatos constitucionales, a cuyo fin resulta razonable y congruente crear una esfera patrimonial intangible a la acción ejecutiva de los acreedores que coadyuve a que el deudor pueda mantener la posibilidad de una existencia digna» (STC 113/1989, de 22 de junio, FJ 3). Con base en esta doctrina debemos afirmar ahora que la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no legitima a los poderes públicos, garantes de la dignidad de la persona y de la protección de la familia, a someter a tributación la renta de las personas desde su primera unidad económica, sino sólo a partir de un mínimo vital de subsistencia, inmune a su acción, que les permita satisfacer sus necesidades más básicas en garantía de una existencia digna.

Dicho lo anterior, es necesario señalar a renglón seguido que la forma de garantizar ese mínimo vital no sometido a tributación queda a la libre elección del legislador, tanto en relación con el o los tributos en que se establezca como en cuanto a la técnica utilizada, ya que puede optar entre operar en la base imponible (por ejemplo, a través de exenciones, deducciones o reducciones), en la cuota tributaria (por ejemplo, mediante deducciones o bonificaciones), en la tarifa (por ejemplo, estableciendo un tipo cero para un primer tramo de renta), o, en todas ellas.

En suma, la decisión de no someter a gravamen un mínimo vital para quienes quedan de forma genérica obligados a contribuir por el impuesto sobre la renta mediante la aplicación de una reducción en la base imponible es una opción legislativa que, en tanto dirigida a la consecución de las finalidades descritas, no puede calificarse de contraria al texto constitucional. Y no desmerece esta conclusión el hecho de que dicho mínimo vital de subsistencia se garantice a todas las personas por igual, con independencia de su nivel de renta, pues de los preceptos constitucionales analizados se deduce, como garantía básica, la necesidad de un mínimo protegido de la acción de los poderes públicos, pero no la forma en que debe articularse dicha protección, lo que supone que pudiendo ser válida la opción de condicionar la aplicación de ese mínimo hasta un determinado umbral de renta, igual de válida es la opción contraria, esto es, la de garantizar aquel mínimo vital de subsistencia libre de gravamen para todos los obligados al sostenimiento de los gastos públicos.

b) Respecto del concepto de renta gravable, lo que vienen a discutir los recurrentes es que al aplicarse las deducciones personales -o reducciones- sobre la base imponible en lugar de hacerse sobre la cuota, a igualdad de circunstancias personales y familiares, el efecto en cuota es que es mayor la deducción cuanto más elevadas son las rentas, lo que vendría a dotar al impuesto de un cierto efecto regresivo. Pues bien, como ya hemos tenido ocasión de señalar en

otra ocasión «la regresividad de una norma tributaria debe apreciarse en términos globales y no en relación con un precepto aislado», tanto más cuando, como decíamos entonces y tenemos que repetir ahora, «lo cierto es que, en este caso, los recurrentes acusan la regresividad en un sentido muy peculiar: mientras que la significación habitual, en el orden tributario, de la regresividad, atiende a una incidencia de una medida fiscal en la economía del contribuyente, de forma inversa a su capacidad contributiva, de suerte que, al contrario de lo que exige el principio de progresividad, el tipo de gravamen se reduce a medida que aumenta la base, aquí la acusación de regresividad se refiere a la comparación del nuevo régimen legal con la normativa anterior. Es decir, no se trata de comparar la incidencia de la norma en economías diversas, sino de relacionar uno y otro régimen» (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 5). En efecto, como señala el Abogado del Estado, los recurrentes parten de una concepción errónea de la progresividad a la que apela el art. 31.1 CE que les lleva a la conclusión de que cualquier solución legal que resulte «menos progresiva» que la establecida en la Ley 18/1991 es contraria a la Constitución, cuando lo cierto es que la progresividad es una regla técnica matemática en la que pueden tener cabida multitud de combinaciones constitucionalmente lícitas.

De entrada, debe precisarse que, como tantas veces hemos dicho, la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del «sistema tributario» en su conjunto, es decir, se trata de «la progresividad global del sistema tributario» (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4), pues a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, respecto «de cada uno» (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; con la matización realizada en el ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5), el principio de progresividad se relaciona con el «sistema tributario» (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7), al erigirse en un «criterio inspirador» [STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; y también SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 6 B); y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6]. Por esta razón, hemos tenido ya la oportunidad de afirmar que «en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema»,. (STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 6), y, debemos añadir ahora, que el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte per se ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor «en el conjunto del sistema tributario» (STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 6).

En el caso que nos ocupa, aun siendo claro que la aplicación de las deducciones personales en la base imponible provoca un cierto efecto regresivo, moderando la progresividad de la escala, también lo es que el efecto es mayor en quienes tienen bases imponibles menores y menor en quienes tienen bases imponibles mayores. A diferencia de la deducción en cuota que se aplica de forma horizontal y, por tanto, tiene un efecto homogéneo en todos los contribuyentes, al operar de la misma manera con independencia de su base imponible y, por tanto, de su tipo efectivo de gravamen, las reducciones aplicables en la base imponible tienen un efecto en cuota directamente proporcional al tipo efectivo de gravamen, por lo que a mayor tipo efectivo de gravamen, mayor minoración de la cuota tributaria. Dicho esto, sin embargo, debe señalarse a renglón seguido que, en la medida que la fórmula de moderación de la progresividad, no sólo se aplica de forma genérica a todos los contribuyentes del impuesto, sino que tiene un efecto mucho más potenciado en las bases menores que en las mayores, no puede concluirse que sea irrazonable y, por tanto, contraria a los principios constitucionales que necesariamente deben regir la articulación del impuesto. Si de conformidad con el art. 40.2 de la Ley 40/1998, la cuantía del mínimo personal era, con carácter general, de 550.000 pesetas (3.305,56 €), la reducción del tipo medio efectivo de gravamen que provocaba la aplicación del mínimo personal en unas bases imponibles, por ejemplo, de 2.650.000 pesetas (15.926,82 €) y de 11.550.000 pesetas (69.416,89 €), aplicándoles la escala del ejercicio, tanto estatal (art. 50.1) como autonómica (art. 61.1), era de 6,29 puntos, para el primer caso, y de

2,28 puntos, para el segundo, al pasarse, en el primero, de un tipo medio efectivo de gravamen del 23,95 al 17,66 por 100, y, en el segundo, del 36,43 al 34,15 por 100. Es evidente, pues, que la reducción cuestionada, en términos porcentuales, tiene un efecto más favorable cuando menor es la base imponible sobre la que se aplica.

De este modo, lo que están haciendo verdaderamente los recurrentes es cuestionar el trato desigual de situaciones diferentes (la aplicación de una misma reducción sobre bases diferentes supone una deducción efectiva distinta sobre la cuota del tributo), cuando, a su juicio, debían tratarse todas las situaciones, aun reconociendo que son diferentes, de la misma forma. Pues bien, si conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el principio constitucional de igualdad no consagra «un derecho a la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, por lo que no existe ningún derecho subjetivo al trato normativo desigual» [STC 69/2007, de 16 de abril, FJ 4, en relación con el principio de igualdad del art. 14 CE; en el mismo sentido, SSTC 117/2006, de 24 de abril, FJ 2 c); 257/2005, de 24 de octubre, FJ 4; 231/2005, de 26 de septiembre, FJ 5; 104/2005, de 9 de mayo, FJ 3; 156/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; 88/2001, de 2 de abril, FJ 3; 21/2001, de 29 de enero, FJ 2; 181/2000, de 29 de junio, FJ 11; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 4; 211/1996, de 17 de diciembre, FJ 4; y 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5], menos consagra un pretendido derecho al trato igual de situaciones desiguales. No cabe descuidar que la mención en el art. 31.1 CE del principio de igualdad conjuntamente con el de progresividad evidencia que el primero de ellos «no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia» (STC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 3).

En suma, la forma en que se ha articulado la reducción por el mínimo personal no deja de ser una opción legislativa válida que no implica, en los términos en que ha sido configurada, la violación de los principios del art. 31.1 CE a los que apelan los Diputados recurrentes. Ello conduce a rechazar el vicio denunciado desde esta perspectiva.

5. En cuanto a la articulación del mínimo personal y familiar, los recurrentes analizan comparativamente el sistema adoptado por la Ley 18/1991 (de deducciones en la cuota del tributo en función de determinadas circunstancias subjetivas) con el articulado por la Ley 40/1998 (de reducciones en la base imponible en función de determinadas circunstancias subjetivas) para concluir que es únicamente válido aquel sistema e inconstitucional éste, no sólo porque sostienen -como ya hemos visto en el apartado anterior- que cuanto más elevadas son las rentas de los sujetos pasivos más aumenta la desgravación por dichas circunstancias, sino porque consideran -y es lo que ahora interesa- que en la deducción por el mínimo familiar se establece un trato injustificadamente desigual en función de que los contribuyentes convivan o no con los hijos, dado que, a igualdad de condiciones -esto es, de cargas familiares-, la deducción sólo resulta aplicable en el primer caso, sin que la medida prevista en los arts. 51 y 62 de la Ley corrija la situación.

Antes de analizar este nuevo motivo de inconstitucionalidad cabe hacer dos precisiones. La primera hace referencia a su objeto, pues aun cuando los recurrentes impugnan la totalidad del art. 40 (que regula el mínimo personal y familiar, fijando sus cuantías), y, en conexión con él, los arts. 51 y 62 (preceptos que establecen que los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial aplicarán separadamente la escala general del impuesto al importe de dichas anualidades), sin embargo, su denuncia se limita a poner de manifiesto el trato dispar que reciben los progenitores en la aplicación del mínimo familiar por descendientes por el hecho de la convivencia o no [art. 40.3.1 b)], razón por la cual es a este aspecto exclusivamente al que se va a contraer nuestro análisis.

La segunda precisión se dirige a señalar que la protección de la familia por parte de los poderes públicos a la que apela el art. 39.1 CE, si bien no obliga a que necesariamente se dispense «a través de medidas de una determinada naturaleza» (STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 7) o, más concretamente, «a través del sistema tributario» (ATC 289/1999, de 30 de noviembre, FJ 7), y ni mucho menos a que se adopten «medidas fiscales de una determinada intensidad» (ATC 289/1999, de 30 de noviembre, FJ 7), «sin perjuicio de la legitimidad de medidas fiscales orientadas a la protección de la familia (art. 39.1 CE)» (STC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 9), sí impide, sin embargo, que a través de medidas de naturaleza tributaria se vaya en contra de ese mandato por imponer un tratamiento más gravoso a quienes están incluidos en una unidad familiar (SSTC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 9; y 45/1989, de 20 de febrero, FJ 7).

Dicho lo que antecede, debe señalarse que ha sido habitual, y sigue siéndolo hoy, que el legislador condicione la aplicación de las deducciones (en cuota) o reducciones (en base) familiares, tanto por ascendientes como por descendientes, al hecho de la «convivencia» con el sujeto pasivo del impuesto. La convivencia, es y ha sido, no sólo el elemento definidor del concepto de «unidad familiar» (cónyuges con hijos menores que no vivan independientes de los padres, y padre o madre y los hijos menores que convivan con uno u otro), sino el elemento determinante para ajustar la tributación (vía deducción en cuota o vía reducción en base) de aquellos contribuyentes con cargas familiares por descendientes. Ello supone que, en el caso de familias monoparentales, la reducción se la aplica por entero el progenitor con quien conviven los descendientes, y, en el supuesto de familias biparentales (por matrimonio), la reducción o deducción se la practican ambos progenitores, de forma prorrateada. El legislador ha rechazado, pues, acudir al criterio de la «dependencia económica» para optar por el de la «convivencia», de forma que atribuye el derecho a practicarse la reducción por los gastos que genera el mantenimiento de los descendientes, no a quienes efectivamente soporten esos gastos, sino exclusivamente al progenitor con quien convivan los descendientes. Nos encontramos, entonces, con que, ante situaciones de hecho iguales (padres o madres que concurren al sostenimiento de los hijos comunes), la razón del trato dispar que les dispensa la normativa tributaria (reducción por mínimo familiar) se basa en el criterio de la «convivencia».

Sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho existe una muy amplia doctrina de este Tribunal que puede sintetizarse ahora recordando que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido. En este sentido, este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables, además del fin lícito, la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en las que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, las SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2;

200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; y 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

Para alcanzar una conclusión sobre la razonabilidad del criterio asumido por el legislador es preciso recordar antes de nada que el art. 39.3 CE impone a los padres el deber de «prestar asistencia de todo orden a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio, durante su minoría de edad». Ese precepto constitucional, que «refleja una conexión directa con el art. 14 CE» (STC 154/2006, de 22 de mayo, FJ 8), impone a los padres, por igual, el deber de prestar asistencia a los hijos, «-asistencia que, naturalmente, incluye la contribución a los alimentos- con independencia de que éstos hayan sido concebidos dentro o fuera del matrimonio (art. 39.3 CE), de que se haya producido la nulidad matrimonial, la separación legal o la disolución del matrimonio por divorcio (art. 92 del Código civil), o incluso, en fin, de que el progenitor quede excluido de la patria potestad y demás funciones tuitivas (arts. 110 y 111, in fine, CC)» (STC 33/2006, de 13 de febrero, FJ 4). Tales alimentos, conforme al art. 142 del Código civil (CC), incluyen el sustento, habitación, vestido, asistencia médica y educación de los hijos, y deben satisfacerse en medida proporcionada al caudal o medios de quien los da y a las necesidades de quien los recibe (art. 146 CC) (SSTC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3; y 33/2006, de 13 de febrero, FJ 4). De la misma manera que el texto constitucional no hace depender exclusivamente el concepto constitucional de familia a la que tiene su origen en el matrimonio (SSTC 222/1992, de 11 de diciembre, FJ 5; 47/1993, de 8 de febrero, FJ 2; y 116/1999, de 17 de junio, FJ 13), ni tampoco la limita a las relaciones con descendencia (STC 116/1999, de 17 de junio, FJ 13), es evidente que la familia a la que manda proteger el art. 39.1 CE nada tiene que ver con el hecho físico de la convivencia entre los miembros que la integran, de modo que no es posible admitir que el progenitor que no vive con sus descendientes pero que mantiene, por imposición legal o judicial, la obligación de prestarles asistencia de todo orden, quede excluido por esa circunstancia del ámbito de protección que exige aquel precepto constitucional.

Pues bien, si los padres vienen obligados por la Constitución a prestar asistencia de todo orden a sus hijos menores (art. 39.3 CE), los poderes públicos vienen obligados, a su vez, a asegurar la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), y, aunque, como hemos dicho, desde un punto de vista constitucional, tan válida es la opción legislativa dirigida a permitir la deducción del coste de mantenimiento de los hijos como la de no permitir dicha deducción (SSTC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3; y 57/2005, de 14 de marzo, FJ 4), sin embargo, si el legislador opta por garantizar la protección económica de la familia permitiendo la deducción de una parte de los gastos que aquella asistencia provoca, debe hacerlo «sin establecer discriminaciones injustificadas entre sus potenciales destinatarios, al tratarse a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional -el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas-» (STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 4), por lo que la reducción así establecida debe beneficiar a todos los progenitores que -por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC)- han de prestar asistencia de todo orden a sus hijos. Por eso, es fundamental determinar si la «convivencia» como criterio determinante de la aplicación de la reducción citada y, por tanto, del trato dispar entre los progenitores que concurren al mantenimiento de sus hijos, es o no un criterio que legitime dicha diferenciación.

La Ley 40/1998 introduce la «convivencia» como factor diferencial de la situación jurídica que contempla sin que exista en su exposición de motivos razón alguna que justifique aquel trato desigual. Tampoco puede encontrarse en el estudio y propuesta de medidas para la reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas (1998), ni en el proyecto de ley, ni en los textos y debates de la tramitación parlamentaria de la citada ley. En este sentido, el art. 40.3 b) del proyecto de ley acogía la controvertida reducción por descendientes asociada a la «dependencia» del contribuyente [«Boletín Oficial de las Cortes Generales», Congreso de los

Diputados, VI Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 4 de mayo de 1998, núm. 114-1 (pág. 18)], de conformidad con la propuesta contenida en el informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma del IRPF (pág. 107), siendo durante la tramitación en el Congreso cuando se sustituye esa «dependencia», como factor determinante para aplicación del mínimo por descendientes, por el de la «convivencia» [enmiendas núm. 66, 130 y 261, «Boletín Oficial de las Cortes Generales», Congreso de los Diputados, VI Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 25 de junio de 1998, núm. 114-8, págs. 81, 104 y 143, respectivamente]. Sin embargo, no es posible encontrar la razón de ese cambio ni en la justificación de las citadas enmiendas ni durante los debates a que dieron lugar [Cortes Generales, «Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados», Comisiones, Economía, Comercio y Hacienda, año 1998, VI Legislatura, núm. 505, Sesión núm. 49 (extraordinaria), 14 de julio de 1998, pág. 14574; y Cortes Generales, «Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados», Pleno y Diputación Permanente, año 1998, VI Legislatura, núm. 178, Sesión Plenaria núm. 172, 17 de septiembre de 1998, pág. 9553]. Y aunque durante la tramitación en el Senado se propuso nuevamente, también sin explicitar la razón, la aplicación del criterio de la «dependencia» [enmienda núm. 15, «Boletín Oficial de las Cortes Generales», Senado, VI Legislatura, Serie II: Proyectos de Ley, 19 de octubre de 1998, núm. 100 (d), pág. 73], finalmente, la redacción definitiva del art. 40, aquí impugnado, asumiría la «convivencia» como criterio determinante.

Según lo que antecede, la norma controvertida atribuye el derecho a practicarse la reducción por los gastos que genera el mantenimiento de los descendientes, no a quienes efectivamente soportan esos gastos, sino exclusivamente al progenitor o progenitores con quien conviven, asumiendo el criterio de la «convivencia» como factor diferencial en lugar del de la «dependencia económica». Sin embargo, si resulta, de un lado, que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de la familia permitiendo a tal fin la reducción de la base en el IRPF de una parte de los gastos que provoca la asistencia de todo orden a los hijos, y, de otro, que la familia a la que manda proteger el art. 39.1 CE no viene determinada por el hecho físico de la convivencia, se puede concluir que el criterio adoptado por el legislador quiebra el axioma de que toda deducción (o reducción) de un gasto debe aprovechar, en principio, a quien lo soporta, salvo que haya una razón que justifique el recurso a otro criterio.

Siendo cierto que, en la mayoría de los casos, el hecho de la convivencia permite presumir la dependencia económica de los descendientes, también lo es que no toda dependencia económica se basa en la convivencia, como sucede no sólo en los supuestos de nulidad, separación o divorcio, sino también en aquellos otros en los que, sin existir esa nulidad, separación o divorcio, los contribuyentes sostienen a sus hijos sin convivir con ellos. Pues bien, debe señalarse que, en contra de lo que mantienen los recurrentes, esta diferencia de trato que dispensa la norma legal carece de relevancia constitucional respecto de los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, pues la medida prevista en los arts. 51 y 62 de la Ley 40/1998, aunque distinta en su forma de articulación a la reducción impugnada, basándose en el criterio de la «dependencia económica», viene a producir un efecto equivalente, al minorar la tributación final mediante la reducción de la progresividad del impuesto.

Por el contrario, dicha diferencia de trato adquiere relevancia constitucional, con relación a aquellos otros contribuyentes que, teniendo hijos que dependen económicamente de ellos, ni conviven con los mismos -por diferentes causas- ni satisfacen anualidades por alimentos en virtud de una decisión judicial. Estos casos no son una mera excepción a la regla general, al no tratarse de «situaciones puntuales», esto es, de «supuestos patológicos», no previstos o no queridos por la ley (por todas, STC 113/2006, de 5 de abril, FJ 9), sino justamente de lo contrario, de una decisión legislativa que asume como consecuencia inmediata la exclusión de

su ámbito de aplicación de todo contribuyente que aun concurriendo al sostenimiento de sus hijos no convive con ellos.

De acuerdo con lo señalado hasta este momento es importante subrayar que no le corresponde a este Tribunal decidir cuál es la forma en la que se debe articular la reducción por el mínimo familiar por descendientes. Sí nos corresponde, sin embargo, determinar si la articulación que se ha hecho en la normativa impugnada es respetuosa del principio constitucional de igualdad, en la medida en que excluye de su aplicación, sin razón que lo justifique, a un grupo importante de contribuyentes que prestan asistencia económica a sus descendientes por el sólo hecho de no convivir con ellos. Por ello, debe concluirse que, no ajustándose la norma controvertida al fin perseguido (la protección de la familia mediante la deducción de parte de los gastos que provoca el deber constitucional de asistencia de todo orden a los hijos), al no ser las consecuencias jurídicas que resultan proporcionadas al mismo, no cabe sino declarar la inconstitucionalidad de la expresión «conviva con el contribuyente y» de la letra b) del apartado 1 del art. 40.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias. Por el contrario, no procede declarar su nulidad, no sólo porque la norma impugnada ya ha sido derogada, sino porque suprimido el requisito de la convivencia sin poderlo sustituir por ningún otro, la norma resultante provocaría un derecho automático a la aplicación del mínimo familiar por todo descendiente soltero menor de veinticinco años con independencia de las circunstancias concurrentes, lo que ciertamente no se compadecería con la finalidad de la reducción prevista.