

AMICI, AMICO

HOMENAJE

AL PROFESOR

ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo

Universidá d'Uviéu

University of Oviedo

UNIVERSIDAD DE OVIEDO

HOMENAJES

Coords.
Santiago Álvarez García
Justo García Sánchez
Patricia Herrero de la Escosura

Amici, amico

ESTUDIOS EN HOMENAJE
AL PROFESOR
ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

2019

Esta obra está bajo una licencia Reconocimiento- No comercial- Sin Obra Derivada 3.0 España de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/> o envíe una carta a Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.



Reconocimiento- No Comercial- Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.

 Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:

 Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciador:

Coordinadores: Santiago Álvarez García, Justo García Sánchez y Patricia Herrero de la Escosura (2019), *Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez*. Oviedo: Ediciones Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.

 No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

 Sin obras derivadas — No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2019 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Ediciones de la Universidad de Oviedo

Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo

Campus de Humanidades. Edificio de Servicios. 33011 Oviedo (Asturias)

Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07

<http://www.uniovi.es/publicaciones>

servipub@uniovi.es

ISBN: 978-84-17445-47-8

DL: AS 2762-2019

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.



Antonio Aparicio Pérez

Índice

1. Un tríptico para Antonio Aparicio	11
Julio Luis Bueno de las Heras	
Antonio Gutiérrez Lavín	
José Enrique Sánchez Uría	
2. Mis recuerdos universitarios	19
Jorge Arias	
3. El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	23
Santiago Álvarez García	
4. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen	39
Elena Fernández-Rodríguez	
Antonio Martínez-Arias	
5. Contratación pública y principio de integridad: su implementación en la Ley de Contratos del Sector Público	53
Javier García Amez	
6. Una cuestión jurídica entre el Ayuntamiento y el Cabildo Catedral: Oviedo, año 1613. Un ejemplo de la recepción del Derecho Romano	71
Justo García Sánchez*	
Beatriz García Fueyo*	
7. Medios de comprobación de valores: motivación y seguridad jurídica	115
Ana I. González González	
8. La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»	139
Pedro M. Herrera	

9. ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019)	157
Patricia Herrero de la Escosura	
10. Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta	179
José María Lago Montero	
11. El tráfico ilícito de especies animales. Cuestiones jurídico-penales. Especial referencia a la angula/anguila	201
Pablo López Cano.	
12. La economía política de las deducciones familiares en el IRPF	215
Carlos Monasterio Escudero	
13. Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial.....	227
Juan Ignacio Moreno Fernández	
14. Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto	243
Joan Pagès i Galtés	
15. La financiación de las confesiones religiosas	269
Miguel Rodríguez Blanco	
16. Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica: balance y perspectivas.....	281
Juan José Rubio Guerrero	
17. El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal.....	305
José Félix Sanz Sanz	
Desiderio Romero Jordán	
Juan Manuel Castañer Carrasco	
18. Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones.....	313
Javier Suárez Pandiello	
19. Las Conferencias de la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo...	329
Leopoldo Tolivar Alas	
20. La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos	337
Carmen Uriol Egido	

La economía política de las deducciones familiares en el IRPF

Carlos Monasterio Escudero
Catedrático de Hacienda Pública
Universidad de Oviedo

1. Introducción

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ocupa en nuestro país un lugar destacado en el sistema fiscal, tanto por su papel central como instrumento de redistribución de la renta como por su elevado peso recaudatorio. Esta situación es semejante a la registrada en la mayoría de países de la OCDE, donde la imposición personal ocupa también el primer lugar en términos recaudatorios, instrumento principal en la política redistributiva y de incentivo a determinadas finalidades de política económica (Anyaegbu, 2010).

En el diseño de la estructura del IRPF, destacan tres aspectos principales; en primer lugar, la determinación de la renta a efectos fiscales, es decir, el modo en que se cuantifica la capacidad de pago, como suma de rendimientos netos de los distintos tipos de renta (trabajo, capital, actividades empresariales); en segundo lugar, la unidad contribuyente a la que se refieren dichos rendimientos (individuo o unidad familiar) y, finalmente, la graduación de la progresividad del impuesto, cuestión que tiene que ver con la estructura de la tarifa, con la política de deducciones (en base o en cuota, desgravaciones, bonificaciones) y con los supuestos de exención y/o no sujeción.

Además de las consideraciones de técnica impositiva, en el diseño del impuesto juegan también un importante papel los aspectos de Economía Política. En la competencia entre partidos políticos para atraer el electorado, cobra especial relevancia el modo en que el IRPF es percibido por los electores/contribuyentes, a los que puede inducirse a fenómenos de *ilusión fiscal* en los que puedan exagerar las ventajas fiscales de determinadas deducciones, por la forma en la que son instrumentadas. Aparecen así fenómenos como el uso de retenciones que pueden disminuir la percepción de la carga fiscal soportada, las disminuciones de la tarifa nominal de gravamen (fácilmente perceptibles) compensadas por ampliaciones de la renta gravable (más difíciles de percibir) y el uso de fórmulas de deducción basadas en valores nominales más elevados, aunque su ahorro fiscal sea menor.

Hace ya bastantes años, en los inicios de la imposición sobre la renta en España y en colaboración con el profesor Antonio Aparicio (Aparicio y Monasterio, 1981 y 1982) dedicamos una serie de trabajos al análisis de la política de deducciones en el IRPF español. Transcurridas más de tres décadas de aquel análisis, el presente trabajo es un homenaje *in memoriam* al amigo, como continuación de aquellos artículos en colaboración.

Con objeto de precisar el marco de análisis, señalar que este comprende únicamente las deducciones (en base o en cuota, según los diferentes periodos) por mínimos personales y las familiares por hijos a cargo, es decir, aquellas que persiguen el objetivo de ajustar el gravamen de una renta determinada, en función del tamaño y características de la unidad familiar.¹ Se trata, por tanto, de deducciones con un fuerte componente técnico, que en principio deberían responder a la finalidad de compensar por el gasto medio de manutención del contribuyente y los descendientes a su cargo. Sin embargo, veremos qué consideraciones de Economía Política han incidido de forma significativa en el diseño y aplicación de estas deducciones.

La estructura del trabajo es la siguiente; el segundo apartado se ocupa de la Economía Política de la imposición personal, repasando los motivos principales que pueden conducir a buscar rentabilidad electoral mediante la *ilusión fiscal* generada por un diseño del impuesto, que hace a los contribuyentes percibir un beneficio fiscal más elevado del real o una distribución del mismo no acorde con el número de hijos y las economías de escala de la vida en común.

El tercer apartado repasa de forma sintética la estructura de las deducciones familiares en el IRPF español, entre 1980 y 2018, resaltando las etapas de cambio en el diseño del impuesto y los elementos de Economía Política presentes en cada caso.

Cierra el trabajo un último apartado de conclusiones.

2. La Economía Política de las deducciones en la imposición personal

Como es sabido, la política de deducciones en la imposición personal sobre la renta persigue dos objetivos distintos; por un lado, ajustar la carga fiscal al tamaño de la unidad contribuyente (mínimo vital del contribuyente y de las personas dependientes) y, por otro, hacer efectivas las preferencias de política económica del gobierno, creando incentivos a utilizar la renta en determinadas finalidades (inversiones de diverso tipo, donativos).

A su vez, el modo en que se instrumentan técnicamente las deducciones hace que el coste recaudatorio que suponen se distribuya de modo distinto entre los contribuyentes. En este sentido, con el mismo coste recaudatorio total, una deducción en la cuota, independiente del nivel de renta, supone un mayor grado de progresividad que una deducción de la base imponible que

¹ Para mantener la continuidad en el tema analizado, dejamos fuera los aspectos referentes a los cambios en los requisitos de la deducción por hijos, que en algunos ejercicios permitía la deducción hasta los 30 años y en otros hasta los 25, las distintas cuantías de rentas obtenidas por descendientes que permitían la deducción por hijo y aquellas deducciones incrementadas por razón de edad (hijos menores de 3 años) u otras características (gastos de material escolar para hijos entre 3 y 16 años).

suponga igual merma de ingresos,² por suponer esta última un ahorro al tipo marginal del contribuyente. Las desgravaciones, realizadas al tipo medio, estarían en un lugar intermedio.

Si se contempla desde una perspectiva de Economía Política (Downs, 1972) la forma en que el gobierno diseña los cambios en su política fiscal y, en concreto, las deducciones en el impuesto de renta, podemos constatar que los partidos y coaliciones en el gobierno están interesados no solo en los aspectos técnicos de la reforma, sino también (y probablemente en primer lugar) en el modo en que los votantes/contribuyentes perciben las medidas fiscales propuestas y los cambios fiscales puestos en vigor.

Debido al esfuerzo necesario para analizar las medidas fiscales propuestas y a la incertidumbre sobre el resultado final, el partido o coalición gobernante tiene un incentivo para presentar los datos de modo que pueda producirse un sesgo de percepción por parte de los votantes/contribuyentes y que, en el caso concreto de las deducciones, perciban que estas suponen un beneficio fiscal mayor del que realmente representan. En palabras de Downs «excluimos... la mentira deliberada, pero no los errores y los datos equívocos» (Downs, 1973, pág. 49). De acuerdo con lo anterior, podemos seguramente concluir que los mecanismos de deducción fiscal que presentan a los ojos de los contribuyentes mayores importes monetarios son más atractivos en el mercado político, aunque no supongan un mayor ahorro fiscal, respecto a otras modalidades.

Aunque para la mayoría de contribuyentes/votantes, que obtienen fundamentalmente rentas del trabajo, el cálculo correcto de su carga fiscal por impuestos directos debería incluir el efecto combinado del impuesto sobre la renta y las cotizaciones sociales (Paturroy, Mellbye y Brys, 2013), en la práctica el ciudadano medio asocia los pagos a la Seguridad Social con las pensiones futuras a recibir y en la imposición personal sobre la renta, centra sus decisiones en los elementos más visibles del impuesto, como es la tarifa nominal y los importes monetarios de las deducciones que puede aplicar.

Centrándonos en las deducciones personales y familiares, si excluimos el uso político de las deducciones, debemos atender al problema técnico de calcular la renta que debe gastarse en la manutención ordinaria de los distintos miembros de la unidad familiar, que restada a la renta total, nos daría la *Renta discrecional* a gravar (de no hacerlo así, situaríamos por debajo de la línea de la pobreza a los contribuyentes de rentas reducidas y habría que concederles luego ayudas públicas, para corregirlo).

En el caso más frecuente, de las familias con hijos, habría que ver en cuanto debe aumentar la deducción respecto a los contribuyentes que declaran individualmente y no tienen cargas familiares. Como existen economías de escala derivadas de la vida en común (los gastos de vivienda, luz y otros suministros no crecen proporcionalmente con el tamaño de la familia), esto supone deducciones decrecientes para los hijos sucesivos.

² En la opción entre ambos tipos de medidas fiscales, si consideramos que debe dejarse fuera de gravamen la cantidad de renta necesaria para atender las necesidades mínimas familiares, la deducción en la base sería la medida a elegir. Por el contrario, podemos sostener que la cuota impositiva debe reducirse en una determinada cantidad para atender a cada miembro de la unidad familiar, entonces optaríamos por la deducción de la cuota.

La medición de los gastos en consumo de familias de distinta composición nos proporciona un instrumento como son las escalas de equivalencia, que permite hacer comparaciones del aumento necesario en la renta, para mantener un nivel de consumo similar, a medida que aumentan los miembros de la familia.

El siguiente Cuadro 1 nos ofrece las escalas de equivalencia más utilizadas. Entre ellas, destaca la «escala modificada de la OCDE», que es la utilizada por la Oficina de Estadística de la Unión Europea (EUROSTAT), OECD, 2012, pag 1.

Cuadro 1 – Escalas de Equivalencia

Tamaño del Hogar	Escala OCDE	Escala OCDE modificada	Escala raíz cuadrada
1 Adulto	1	1	1
2 Adultos	1,7	1,5	1,4
2 Adultos + 1 Hijo	2,2	1,8	1,7
2 Adultos + 2 Hijos	2,7	2,1	2,0
2 Adultos + 3 Hijos	3,2	2,4	2,2

Fuente: OCDE (2012)

Las *opciones de política económica*, para fomentar ciertos empleos de la renta (inversiones, ahorro, donativos, etcétera) serían un caso distinto. Aquí no se trata de asegurar un nivel de consumo similar a unidades familiares de distinta composición, sino de incentivar el uso de la renta de una determinada forma (inversiones empresariales en activos fijos y creación de empleo, suscripción de planes de pensiones, donativos a partidos, sindicatos o entidades benéficas, inversiones en el exterior, etcétera).

3. Deducciones por tamaño familiar y Renta Discrecional en España (1980-2018)

Si analizamos el modo en que se instrumentaron las deducciones para ajustar la cuota a pagar por IRPF, en función del tamaño de la unidad familiar, en una primera etapa, desde la aplicación inicial del impuesto, tras la Reforma Fiscal de 1978 hasta 1990, podemos comprobar (Cuadro 2) que el sistema elegido, de deducciones en la cuota con una cantidad fija por hijo (salvo en 1983 y 1984) nos indica que, de los tipos de Escalas de Equivalencia antes comentados, se asumía implícitamente una solución próxima a la escala original de la OCDE,³ en la que cada hijo permite reducir la factura fiscal (cuota líquida) en el mismo importe.

³ Al ser la deducción una cantidad fija que se resta de la cuota, la renta que resulta liberada de gravamen es mayor para los niveles de renta más reducidos, sujetos a tipos marginales más bajos y también disminuye con los hijos sucesivos, siempre que haya un cambio de tramo en la escala de gravamen, lo cual era más frecuente en este periodo, por el mayor número de tramos de la tarifa de gravamen

Cuadro 2
Deducciones en la Cuota Personales y Familiares (1980-1990)
 (pts. corrientes)

Año	Deducción Matrimonio	Deducción Hijos
1980	10 500	8000
1981	12 500	10 000
1982	14 500	12 000
1983	16 500	13 000 (1.º a 3.º) 18 000 (4.º y ss.)
1984	18 000	14 000 (1.º a 3.º) 19 000 (4.º y ss.)
1985	20 000	15 000
1986	21 000	16 000
1987	22 500	16 800
1988	35 000	17 600
1989	36 000	18 100
1990	38 000	19 000

Fuente: Elaboración propia, a partir de Albi y Ariznavarreta

Merece la pena señalar que la deducción por hijo equivalía inicialmente a casi el 80% de la deducción por matrimonio, mientras que al final del periodo había descendido significativamente, hasta quedar situada en el 50% de la deducción por matrimonio. Aunque nuestro interés está centrado en las deducciones personales y familiares, no puede ignorarse que durante todo este periodo la unidad contribuyente era la familia, sin posibilidad de opción por tributación individual, lo cual obligaba a acumular la renta familiar, con el consiguiente efecto de aumento de la progresividad, por lo que resulta plausible suponer que el mayor aumento de la deducción por matrimonio pudo estar influido por un cierto deseo de compensar, al menos en parte, el aumento de progresividad en las familias con dos perceptores de renta.

Una segunda etapa en el tratamiento fiscal de las circunstancias familiares en el IRPF se abre a partir de la declaración de inconstitucionalidad de la obligación de acumular las rentas familiares, por violar el mandato constitucional de protección a la familia. Ello obliga a una reforma en el impuesto, permitiendo la declaración individual y convirtiendo en opcional la declaración conjunta.

Como puede verse en el Cuadro 3, entre 1991 y 1998 el ajuste al impuesto por mínimo personal o del matrimonio dejó de hacerse mediante deducción en la cuota y pasó a articularse como un escalón de renta fuera de gravamen (gravada a tipo cero). Se mantuvo, sin embargo, el mismo sistema de ajuste de la carga tributaria en función del número de hijos, donde continuó aplicándose la fórmula de deducciones en la cuota. Pese a ello, es importante señalar que podemos distinguir dos subperiodos claramente diferenciados. Inicialmente, entre 1991 y 1994 la deducción por cada hijo suponía una cantidad similar, independientemente del número de hijos. En 1995 se introdujo de modo permanente una diferenciación en el importe de la deducción

en la cuota por hijos, de modo que se asumía que el coste de los dos primeros hijos era similar y que, a partir del tercero, existían deseconomías de escala y era necesario un mayor importe para el sostenimiento de los hijos.⁴

Desde el punto de vista de la Economía Política de la imposición personal, puede apreciarse como se empieza a utilizar la deducción por hijos, con el objetivo de conseguir rentabilidad electoral, pero sin incurrir en un excesivo coste recaudatorio. En vez de compensar a las familias, eximiendo de tributación la renta necesaria para atender a la manutención de los hijos (renta que es decreciente con el número de hijos, por existir economías de escala) se diversifica de forma creciente el importe de las deducciones en la cuota por hijos, para dar una falsa impresión de apoyo a la familia (obsérvese el absurdo de que, a efectos fiscales, en 1995 se suponía que el cuarto hijo suponía un coste de manutención un 50% superior al primero e inexplicablemente, solo tres años después, en 1998, el coste era un 100% superior, lo cual resulta inverosímil).

Como los datos demográficos y fiscales muestran de forma clara que el número medio de hijos por familia es de 1,5, se protege aparentemente a las familias numerosas (que, en todo caso, son un número muy escaso, del total de declarantes), mientras se deja relativamente desprotegidas a las familias con uno o dos hijos, que son la inmensa mayoría de los declarantes, diseñando las deducciones en contra de lo que nos dice la evidencia empírica respecto al coste (decreciente) de los hijos.

Cuadro 3
Deducciones Personales y Familiares (1991-1997)
(pts. corrientes)

Año	Deducción General (tramo a tipo cero)	Deducción por Hijos en la Cuota			
		1.º hijo	2.º hijo	3.º hijo	4.º hijo y ss.
1991	400.000 – indiv. 800.000 - conjunta	20.000	20.000	20.000	20.000
1992	400.000 – indiv. 800.000 – conjunta	20.000	20.000	20.000	20.000
1993	400.000 – indiv. 800.000 - conjunta	20.000	20.000	20.000	20.000
1994	400.000 – indiv. 800.000 – conjunta	20.000	20.000	20.000	20.000
1995	430.000 – indiv. 857.000-conjunta	20.700	20.700	25.000	30.000
1996	430.000 – indiv. 857.000-conjunta	21.500	21.500	26.000	31.000<
1997	467.000 – indiv. 901.000 - conjunta	22.100	22.100	26.700	31.800
1998	467.000 – indiv. 901.000 - conjunta	25.000	35.000	50.000	50.000

Fuente: Elaboración propia, a partir de Albi y Ariznavarreta

⁴ Alternativamente, este cambio fiscal podría interpretarse como un deseo de fomentar la natalidad y hacer que las familias tuvieran un incentivo para tener más hijos. Esta explicación no parece plausible, al ser irrevocable la decisión de tener más hijos y estar expuesta, además, a un cambio en las normas fiscales incrementadoras de las deducciones, a partir del tercer hijo.

A partir de 1999 (véase Cuadro 4) la introducción de forma explícita del concepto de *renta discrecional* en el IRPF español con la reforma de 1998 fue criticado en su momento por no realizar de forma transparente un cálculo del coste de los hijos y por ignorar la existencia de economías de escala en las unidades familiares (Álvarez y Carrascal, 2000; págs. 13-15 y 18). Se continuó, por tanto, con el criterio anterior, iniciado en 1995, de hacer crecer el importe de las deducciones en la cuota, a partir del tercer hijo, con pequeñas variaciones en el modo de implementación.

El cambio en el sistema de deducciones en cuota a deducciones de la base permite aumentar de forma notable el importe monetario de la deducción por hijos (no necesariamente el ahorro fiscal), lo cual puede generar una cierta ilusión fiscal, en los contribuyentes menos familiarizados con el funcionamiento del impuesto

Como cambios más reseñables, la deducción por los dos primeros hijos, que era idéntica, se diversifica a partir de 2003, estableciéndose una deducción por el segundo hijo por importe ligeramente superior a la del primero (Cuadro 4). Algo similar sucede con la deducción del tercer hijo y siguientes, que también cambia en 2003, para aumentar el importe de la deducción del cuarto hijo y siguientes, respecto al tercero.

Durante el periodo 2003-2006, el incremento en la deducción es de 100€, en ambos casos.

Debe reiterarse como se sigue combinando la búsqueda de rentabilidad política con las razones recaudatorias; la diferencia más notable en el importe de la deducción en la cuota por hijos se produce entre el segundo y el tercero, con un aumento de 700€.

Como la inmensa mayoría de declarantes con hijos a cargo tienen 1-2 hijos, el aumento notable del importe de la deducción a partir del tercero tiene un escaso coste recaudatorio.

Cuadro 4
Mínimos Personales y Familiares 1999-2006 (Deducibles de la Base Imponible)
(pts. corrientes, 1999 y 2000; euros corrientes, resto de ejercicios)

Año	Mínimo Personal	Mínimo Familiar por Hijos			
		1.º hijo	2.º hijo	3.º hijo	4.º hijo y ss.
1999	550.000 (900.000/1.100.000)*	200.000	200.000	300.000	300.000
2000	550.000	200.000	200.000	300.000	300.000
2001	3305, 57 (5409,11)**	1202,02	1202,02	1803,04	1803,04
2002	3305, 57 € (5409,11)**	1202,02	1202,02	1803,04	1803,04
2003	3400 (5550/6800)**	1400	1500	2200	2300
2004	3400 (5550/6800)**	1400	1500	2200	2300
2005	3400 (5550/6800)**	1400	1500	2200	2300
2006	3400 (5550/6800)**	1400	1500	2200	2300

Fuente: Elaboración propia, a partir de AEAT

(*) Mínimo Personal, en el caso de familia monoparental/biparental)

(**) Mínimo Personal, en el caso de unidades familiares en que el padre y la madre no conviven juntos/matrimonios con declaración conjunta

Con la reforma que entró en vigor en 2007 se inicia un complejo sistema para articular las deducciones personales y familiares por hijos, que en esencia es similar a aplicarlas como deducciones de la cuota, pero cuya instrumentación es muy poco transparente, puesto que supone aplicar sobre un Mínimo Personal y Familiar (MPF), formado por una cantidad en concepto de mínimo personal, a la que se añade una cantidad por hijo, que es variable (y creciente) del primero al cuarto y se hace fija a partir de quinto hijo (véase Cuadro 5) la Tarifa de Gravamen y restar esta cantidad de la cuota íntegra obtenida aplicando la misma Tarifa de Gravamen sobre la base liquidable

En esta reforma son claramente perceptibles los elementos de Economía Política y búsqueda de rentabilidad electoral. Por ilustrarlo en términos numéricos, si tomamos como referencia el nivel de renta a partir del cual se obtiene la mayoría de la recaudación (Ministerio de Economía y Hacienda, 2010, pág. 142) y comparamos, con la normativa de 2006, cuál sería el ahorro de una familia representativa, con dos hijos (deducción al tipo marginal de 37% de una cantidad de 1400+1500 €), que reduce el impuesto a pagar en 1073€, frente al resultado de aplicar la nueva normativa de 2007 (deducción al 24% de 1800+2000€), la minoración impositiva bajaría a 912€. Puede comprobarse entonces el porqué de hacer más complejo y menos transparente el impuesto; elevar el importe monetario de la deducción por hijos (de 1400 a 1800€ el primero y de 1500 a 2000€ el segundo) hace pensar en un mejor trato fiscal a las familias con uno o dos hijos, atendiendo al *componente visible* de la reforma, mientras que es difícil percibir, para el contribuyente medio, la *parte invisible* de la reforma, a saber, que antes de la reforma, en 2006, el ahorro se hace al tipo marginal más elevado aplicable al contribuyente, mientras que desde 2007 se aplica al importe monetario del MPF la tarifa por separado, desde el tipo más bajo.

Cuadro 5

Mínimos Personales y Familiares 2007-2018 (Deducible la cantidad resultante de aplicar la Tarifa de Gravamen al MPF de la aplicación de la TG a la Base Liquidable)
Euros corrientes

Año	Mínimo Personal	Mínimo Familiar por Hijos			
		1.º hijo	2.º hijo	3.º hijo	4.º hijo y ss.
2007	5050	1800	2000	3600	4100
2008	5151	1836	2040	3672	4182
2009	5151	1836	2040	3672	4182
2010	5151	1836	2040	3672	4182
2011	5151	1836	2040	3672	4182
2012	5151	1836	2040	3672	4182
2013	5151	1836	2040	3672	4182
2014	5151	1836	2040	3672	4182
2015	5550	2400	2700	4000	4500
2016	5550	2400	2700	4000	4500
2017	5550	2400	2700	4000	4500
2018	5550	2400	2700	4000	4500

Fuente: Elaboración propia, a partir de AEAT

Es importante destacar también que con la reforma de las deducciones familiares aplicada desde 2007 se agrava el problema de falta de congruencia entre el impacto real de las economías de escala en el gasto de mantenimiento de los hijos, que fiscalmente se convierten en deseconomías de escala. Al aplicarse la tarifa de gravamen⁵ sobre el importe del Mínimo Personal y Familiar, para los tres primeros hijos, el ahorro fiscal (432, 480 y 864€, respectivamente) es proporcional a la cantidad en que aumenta el MPF, pero a partir del cuarto hijo, al pasarse a un tipo marginal superior, los importes del ahorro fiscal (1115,6 y 1148€, respectivamente) para el cuarto y quinto hijo, son un 258 % y 266% superiores a los del primer hijo, mientras que el importe en que crece el MPF es solo un 228% superior, en ambos casos. El sistema complejo y poco transparente de deducción es el causante de este efecto.

4. Conclusiones

El impuesto de renta personal, además de ser un instrumento fundamental para conseguir la redistribución de la renta y en términos recaudatorios, es un campo relevante para la competencia de los partidos en el mercado político. Debido a su peso recaudatorio, su visibilidad y su enorme incidencia en la renta disponible, los contribuyentes/votantes prestan especial atención a las propuestas de reforma del IRPF a la hora de adoptar sus decisiones de voto.

Dentro del esquema de deducciones del IRPF hay que distinguir entre las que tratan de incentivar ciertos usos de la renta, por motivos de política económica (deducciones por inversiones y ciertos usos de renta) y aquellas otras cuya finalidad es gravar la *renta discrecional*, dejando fuera de gravamen un mínimo de renta para atender las necesidades vitales de vivienda, vestido y alimentación del contribuyente y las personas de él dependientes, lo cual lleva a concluir que las segundas tienen un carácter más técnico y debería estar guiadas por dejar fuera de gravamen la *renta equivalente* necesaria para asegurar un mínimo nivel de consumo a las familias de distinta composición. Sin embargo, el análisis del IRPF español desde una perspectiva de Economía Política nos lleva a concluir que no ha sido así y que el *diseño político de las deducciones familiares* puede apreciarse especialmente en dos aspectos.

1.º) Desde el momento en que la deducción por hijo dejó de ser igual para todos los hijos y empezó a diversificarse en función de su número, las deducciones fiscales, en vez de seguir el camino ortodoxo y diseñar las deducciones para compensar del gasto originado por la manutención de cada hijo, según los datos que muestran todas las escalas de equivalencia, en el sentido de que existen economías de escala en la atención de los hijos, se diseñó en sentido contrario, con deducciones por el primer y segundo hijos mucho más reducidas que las aplicables por el tercero, cuarto y siguientes. En términos de Economía Política, esto suele presentarse como un deseo de proteger a las familias numerosas (que son una fracción sumamente reducida del total), mientras que se perjudica a los contribuyentes con 1-2 hijos, que son

⁵ Utilizamos como escala de gravamen autonómica la escala complementaria aplicada por todas las CC. AA., excepto la comunidad de Madrid (AEAT, 2008, págs. 386-387).

la inmensa mayoría (los datos de la Estadística de declarantes por IRPF muestran que 1,5 hijos es la media de declarantes con hijos a cargo).

Como la decisión de tener hijos es irrevocable y, además, el diseño de la política de deducciones no parece tener ningún efecto relevante en la decisión de tener hijos, esta medida supone un claro maltrato fiscal a las familias declarantes, enmascarado con un supuesto apoyo fiscal a un tipo de familia muy poco frecuente (que precisamente por eso no supone apenas pérdida de recaudación).

La búsqueda de rentabilidad política manejando las deducciones por hijos va en paralelo con la falta de ajuste de las deducciones a la renta necesaria para el mantenimiento de los hijos (que es decreciente y no creciente con el número de hijos)

2.º) En la competencia en el mercado político, los *signos visibles* para un contribuyente no especialista, como son la tarifa nominal del impuesto y el importe monetario de las deducciones legalmente establecidas, se privilegian, para su instrumentación. Esto es claramente perceptible en 2007, cuando la reforma que se presenta bajo la justificación de que el ahorro fiscal de todos los contribuyentes sea idéntico, en vez de volver de manera transparente a un sistema de deducciones en la cuota, se hace generando mayor complejidad en el diseño del impuesto y, sobre todo, aprovechando la ilusión fiscal que supone un mayor importe en la deducción por cada hijo, sin que el contribuyente medio sepa apreciar que el nuevo importe no es una deducción de la renta gravable (base imponible), que supone ahorro al tipo marginal –la situación anterior–, sino que forma parte de una Mínimo Personal y Familiar al que, aplicando la escala de gravamen desde su inicio (y no al tipo marginal más elevado del contribuyente), nos da la cantidad en que se reduce la cuota a pagar. Es obvio que el modo más sencillo y transparente de hacer esto hubiera sido mediante deducciones en la cuota del importe equivalente, pero eso podría llevar a comparar importes monetarios y a una pérdida de *rentabilidad política* de la reforma.

Bibliografía

- AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2001 a 2019): *Manual Práctico Renta y Patrimonio* (ejercicios de 2001 a 2018).
- ALBI, E. y ARIZNABARRETA, J. L. (1980 a 2018): *Sistema Fiscal Español* (ediciones de 1980 a 2018). Ariel.
- ÁLVAREZ, S. y CARRASCAL, U. (2000): «La reforma del IRPF y el tratamiento de la familia: El coste de los hijos y su compensación mediante el mínimo familiar», *Hacienda Pública Española*, núm. 152, págs. 9-21.
- APARICIO, A. y MONASTERIO, C. (1981): «Un análisis de las deducciones de la cuota en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Crónica Tributaria*, núm. 38, págs. 19-37.
- (1982): «Las deducciones en la cuota en el nuevo Reglamento del IRPF y en la Ley de presupuestos Generales del Estado para 1982», *Crónica Tributaria*, núm. 40, págs. 27-41.
- ANYAEGBU, G. (2010): «Using the OECD equivalence scale in taxes and benefits analysis»,

Income&Labour Market Review, núm. 1, págs. 49-54.

DOWNES, A. (1973): *Teoría Económica de la Democracia*. Aguilar.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2010): *Memoria de la Administración Tributaria 2008*.

OECD (2012): *What Are Equivalence Scales?*

www.oecd.org/els/soc/OECD-Note-EquivalenceScales.pdf

PATUROT D., K. MELLBYE y B. BRYS (2013): «Average Personal Income Tax Rate and Tax Wedge Progression in OECD Countries», *OECD Taxation Working Papers*, núm. 15, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5K4c0vhzsq8v-en>.