

TRIBUTACIÓN Y FAMILIA

Dr. José Osvaldo Casás **

Sumario: 1. Introducción. 2. La familia. 2.1. La familia en la cosmovisión liberal. 2.2. La familia en la cosmovisión marxista. 2.3. La familia en la cosmovisión socialcristiana. 2.3.1. Origen de la familia. 2.3.2. Finalidad de la familia. 2.3.3. Relaciones entre la familia y la sociedad. 2.3.4. Rol de los poderes públicos ante la familia. 2.3.5. Breves conclusiones sobre la cosmovisión social cristiana. 3. La Constitución. 3.1. El constitucionalismo argentino. 3.2. La Constitución Nacional. 3.3. Las constituciones provinciales. 4. Los tratados internacionales sobre derechos humanos. 5. Tributos y familia. 5.1. La limitación propia de la tributación a los consumos. 5.2. La familia y la imposición patrimonial. 5.2.1. La familia y el impuesto sobre las sucesiones. 5.2.2. La familia y los impuestos patrimoniales en sentido estricto. 5.2.3. La familia y la imposición a la vivienda. 5.3. La familia y el impuesto sobre la renta. Diversos sistemas y cargas de familia. Aspectos constitucionales. 5.3.1. Imposición individual o conjunta. 5.3.2. Acumulación de las rentas familiares y óbices constitucionales. 5.3.3. Imposición con opción entre la tributación separada o conjunta. 6. Técnicas para atenuar los efectos de la tributación conjunta. 6.1. Imposición individual con acumulación parcial. 6.2. Imposición conjunta con tarifas diferenciales. 6.3. Imposición conjunta con *splitting*. 6.4. Imposición conjunta con *quotient familial*. 7. Las cargas familiares en la imposición a la renta. 8. Conclusiones sobre familia y tributación.

** Doctor en Derecho y Profesor Emérito de la Universidad de Buenos Aires —como culminación de su actuación como profesor titular regular de la cátedra de “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho—. Juez del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, desde su instalación en el año 1998.

1. Introducción:

El tema que nos hemos propuesto abordar se orienta a *describir las correlaciones existentes entre la familia* como institución fundamental de toda sociedad, el reconocimiento y la tutela que como célula primaria de la misma debe brindarle sin vacilaciones el *Estado Constitucional*, a partir de la respectiva *Carta Magna*, la acogida que ha tenido el reconocimiento de tal protección en diversos *Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos*¹, y el perfil que en el diseño del *sistema de distribución de las cargas públicas deben adoptar los tributos* para no conspirar contra ella, puesto que sus derechos —incluso anteriores al propio Estado y a cualquier otra comunidad— obligan a posibilitar su realización plena y difusión amplia, facilitando el progreso espiritual y material de todos sus integrantes.

Las premisas en que se asienta este trabajo, y que perfilan su anclaje *dikelógico*², ubican al *matrimonio* como fundamento de la comunidad más

¹ En la República Argentina tales instrumentos adquieren particular relevancia en tanto diez *Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos* han sido elevados a jerarquía constitucional por la Reforma introducida a la Ley de las Leyes en 1994. Ellos son: la *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*; la *Declaración Universal de Derechos Humanos*; la *Convención Americana sobre Derechos Humanos*; el *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*; el *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos* y su *Protocolo Facultativo*; la *Convención para la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio*; la *Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial*; la *Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer*; la *Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes*; y la *Convención sobre los Derechos del Niño*. A su vez, los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, luego de ser aprobados por el Congreso, con el voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara, también gozan de jerarquía constitucional, agregándose a ello que los tratados y concordatos de todo tipo tienen —en consonancia con la tesis monista sobre la relación entre derecho internacional y derecho interno—, jerarquía superior a las leyes (art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional, texto oficial según ley n° 24.430 —*Anales de Legislación Argentina*, tomo LV-A, ps. 275 y ss—).

² Participamos de la concepción triárista —expuesta hace medio siglo por el profesor Werner GOLDSCHMIDT— conforme a la cual el Derecho se proyecta en tres ámbitos, dimensiones u órdenes, el de las *conductas*, el de las *normas* y el del *valor*. En tal sentido, siguiendo a Germán J. BIDART CAMPOS, el primero nos introduce a la dimensión sociológica; el segundo a la dimensión normativa o normológica; y el tercero, a la

extensa que es la *familia*, donde las relaciones interpersonales que se dan en su seno (conyugal, paterno-materno-filial, fraternal y parental), permiten a toda persona su incorporación y realización en la *familia humana*³; conciben al *Derecho* y, particularmente a la *Constitución*, entendida como pacto de convivencia que se dan los pueblos, no sólo para organizar su gobierno y definir las competencias entre los poderes y sus órganos, como así también entre los entes públicos territoriales, sino y, fundamentalmente, como el instrumento en que se plasman los ideales, metas, proyectos y caminos que, compartidos por una comunidad en el presente, se desean proyectar hacia el futuro; conceptualizan a los *Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos*, como expresión de la conciencia colectiva vigente en las naciones civilizadas que exalta la dignidad de la persona humana, impulsa la recreación de las condiciones que le permitan progresar en todos los órdenes, reafirma sus derechos esenciales y, en su caso, arbitra los medios adecuados para su necesaria protección; y se representan al *sistema tributario*, en lo esencial, como un instrumento llamado a distribuir la contribución común entre los habitantes del país conforme a las capacidades de cada quien pero sin desentenderse de que su formulación tiene que conciliarse no sólo con el equitativo y solidario reparto de las cargas, sino, también, con la más plena realización de los

dimensión *dikelógica*, en tanto *dike* quiere decir justicia. A su vez, más allá que nuestra postura quede expuesta a ser refutada por quienes se enrolan en el positivismo jurídico y, consiguientemente, sea calificada de acientífica, entendemos que el Derecho reclama de una relación inescindible con el valor justicia, ya que el mundo jurídico jamás podrá ser neutro o indiferente al expresado valor, desde que siempre —sea justo o injusto— guardará vinculación hacia aquél y con aquel valor (v. autor citado, *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, tomo I, p. 29 y ss., Ediar, Buenos Aires, 1988).

³ Exhortación Apostólica Postsinodal del Sumo Pontífice Juan Pablo II: "*Familiaris Consortio*", sobre la misión de la familia cristiana en el mundo actual, dada en Roma, el 22 de noviembre de 1981, Segunda Parte: "El Designio de Dios sobre el matrimonio y la familia", número 15: "La familia, comunión de personas", ps. 26 y ss., en particular p. 26, Ediciones Paulinas, 2ª edición, 1ª reimpresión, Buenos Aires, 1999. También puede leerse en el mismo documento: "El amor entre el hombre y la mujer en el matrimonio y, de forma derivada y más amplia, el amor entre los miembros de una misma familia —entre padres e hijos, entre hermanos y hermanas, entre parientes y familiares— está animado e impulsado por un dinamismo interior e incesante que conduce la familia a una 'comunión' cada vez más profunda e intensa, fundamento y alma de la 'comunidad' conyugal y familiar", ob. cit., tercera parte: "Misión de la Familia Cristiana", capítulo I: "Formación de una Comunidad de Personas", número 18: "El amor, principio y fuerza de la comunión", ps. 31 y ss., en particular p. 32.

restantes valores, principios y derechos que el pueblo, en ejercicio del poder constituyente, ha plasmado en la Ley de las Leyes, llamada a regir, tanto a los protagonistas y testigos del alumbramiento institucional, como a las generaciones por venir, en razón de estar concebida para su tiempo y para todos los tiempos ⁴.

2. La familia:

Desde nuestra óptica, consideramos a *la familia como la más natural, pequeña y antigua sociedad existente, que responde a una inclinación innata del individuo a la perpetuación de la especie, propósito que constituye un bien propio y necesario a la condición humana.*

⁴ Como veremos más adelante en el constitucionalismo argentino: nacional y provincial, sólo se encuentran enunciados generales sobre la protección integral de la familia, o respecto a las medidas que debe adoptar el Estado para su consolidación y fortalecimiento. Algo semejante ocurre en el derecho constitucional comparado. De todos modos, es útil referir aquí que la Constitución Portuguesa, promulgada el 2 de abril de 1976, además de contener referencias sobre la familia conecta las mismas con el sistema tributario y, en particular, con el impuesto a la renta, delineando sus rasgos esenciales e impartiendo directivas al legislador. Así corresponde detenerse en la parte I: "Derechos y deberes fundamentales", título II: "Derechos, libertades y garantías", capítulo I: "Derechos, libertades y garantías personales", donde se encuentra el art. 36 atinente a la familia, el matrimonio y la filiación; y en su título III: "Derechos y deberes económicos, sociales y culturales", capítulo II: "Derechos y deberes sociales", donde destina el art. 65 a la vivienda, consagrando el derecho a ella para las personas y las familias y los arts. 67 y 68, para ocuparse concretamente de la familia, la paternidad y maternidad. A su vez, en la parte II: "Organización económica", título IV: "Sistema financiero y fiscal", el art. 107 trata de los impuestos. En los artículos que aquí interesa se prescribe: *Art. 67 (Familia). 1. La familia, como elemento fundamental de la sociedad, tiene derecho a la protección de la sociedad y del Estado y a la efectividad de todas las condiciones que permitan la realización personal de sus miembros. // 2. Incumbe, especialmente, al Estado, para proteger la familia: // a) Promover la independencia social y económica de los grupos familiares; ... // e) Regular los impuestos y los beneficios sociales, en armonía con las cargas familiares; ... // Art. 68 (Paternidad y maternidad). 1. Los padres y las madres tienen derecho a la protección de la sociedad y del Estado en la realización de su insustituible acción en relación con los hijos ... // 2. La maternidad y la paternidad constituyen valores sociales eminentes ... // Art. 107 (Impuestos). // 1. El impuesto sobre la renta de las personas físicas tenderá a la disminución de las desigualdades y será único y progresivo, teniendo en cuenta las necesidades y la renta del grupo familiar ... // 3. El impuesto de sucesiones y donaciones será progresivo, de forma que contribuya a la igualdad entre los ciudadanos —v. ÁLVAREZ VÉLEZ, María Isabel y ALCÓN YUSTAS, María Fuencisla: *Las Constituciones de los Quince Estados de la Unión Europea (Textos y Comentarios)*, ps. 495 y ss., en particular ps. 520, 521 y 528, Dykinson, Madrid, 1996—.*

De todos modos, la *familia*, al igual que otras instituciones fundamentales tales como la *Sociedad*, el *Estado*, el *Derecho*, o la *propiedad*, es concebida y *explicada desde diversos enfoques filosóficos, condicionados*, a su vez, *por el marco histórico y cultural* en que se expresan. A pesar de ello, en una apreciación muy simplificada, que puede ayudar a perfilar y caracterizar dichas formulaciones, bien podría hablarse, siguiendo a Florencio José Arnaudo ⁵, de *tres cosmovisiones sobre la familia: la liberal, la marxista y la socialcristiana*.

2.1. La familia en la cosmovisión liberal:

La gestación de la cosmovisión que conduce al orden liberal germina en el siglo XVIII para echar raíces y difundirse en el siglo XIX. Todavía hoy sigue ejerciendo una gravitación nada despreciable a través de diversas escuelas neoliberales, las cuales, a pesar de haber abandonado algunos de los postulados de la formulación dieciochesca original, conservan otros, a menudo con ajustes y adecuaciones a realidades más actuales.

El liberalismo se inspira en el renacimiento y en la reforma; se nutre en las enseñanzas del filósofo René Descartes (1596-1650); recoge la línea cartesiana del matemático y físico Blas Pascal (1623-1662); y presta atención al pensamiento de Benito Spinoza (1632-1677); Godofredo Leibnitz (1646-1716); Tomás Hobbes (1588-1679); y Juan Locke (1632-1704).

Eclosiona, finalmente, en una serie de intelectuales europeos, fundamentalmente franceses, que se expresan en la Ilustración o Iluminismo y que aportan su basamento filosófico. Dentro de ellos destacamos a: Carlos de Secondant, Barón de la Brède y de Montesquieu (1689-1755); Francisco María Arouet, llamado Voltaire (1694-1778); David Hume (1711-1776); Juan Jacobo Rousseau (1712-1778); Dionisio Diderot (1713-

⁵ ARNAUDO, Florencio José: *Tres visiones del mundo: Liberalismo, Marxismo y Socialcristianismo*, 3ª edición, Pleamar, Buenos Aires, 1990. De este libro recogemos los desarrollos sobre las concepciones antedichas, al tiempo que seguimos los textos en que está expuesto el pensamiento de las figuras más representativas que brindaron sustento a las tesis liberales y marxistas sobre la familia, los que hemos compulsado en las obras llevadas al español de las cuales pudimos valernos, variando, en algunos de los casos, las traducciones, editoriales o edición, de dónde se transcriben las referencias vertidas en las páginas que siguen, de las probablemente utilizadas por el profesor Arnaudo.

1784); Juan D'Alembert (1717-1783); Pablo, Barón D'Holbach (1723-1789); y Juan A. Nicolás de Caritat, Marqués de Condorcet (1743-1794). A su vez, su principal exponente en el pensamiento económico fue Adam Smith (1723-1790), quien daría a luz, en 1776, su célebre libro *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* ⁶.

Conforme a la cosmovisión liberal: "La sociedad más antigua de todas, y la única natural, es la de una familia" ⁷. "Una sociedad de familia parece natural al hombre. Formada primero por la necesidad que los niños tienen de sus progenitores" ⁸. "El matrimonio es un contrato que se celebra con la Naturaleza no menos que entre los cónyuges" ⁹. "La obligación natural que tiene el padre de sustentar a sus hijos ha hecho que se establezca el matrimonio, sin el cual no se sabría a quién incumbe aquella obligación" ¹⁰. "Así como es la madre la verdadera nodriza, el verdadero preceptor es el padre. ... No hay pobreza, trabajos, ni respetos humanos que le dispensen de mantener a sus hijos y educarlos por sí mismo" ¹¹. "Los hombres sabrán entonces que, si tienen obligaciones respecto de los seres que no existen todavía, estas obligaciones no consisten en darles la existencia, sino la felicidad: tienen por objeto el bienestar general de la especie humana o de la sociedad en que viven y de la familia a que están adscritos, y no a la idea pueril de cargar la tierra

⁶ SMITH, Adam: *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, traducción al español de Edwin Cannan, 2ª edición, 9ª reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1997.

⁷ ROUSSEAU, Juan Jacobo: *El Contrato Social*, libro primero, ps. 5 y ss., capítulo II: "De las primeras sociedades", ps. 6 y ss., en particular p. 6, traducción al español, Tor, Buenos Aires, 1945.

⁸ CONDORCET (Marie-Jean-Antoine-Nicolás, marqués de Condorcet): *Bosquejo de un cuadro histórico de los progresos del espíritu humano* —traducción al español de Domingo Barnés—, tomo I: "Los progresos realizados", primera época: "Los hombres viven reunidos en agrupaciones", ps. 31 y ss., en particular p. 31, Calpe, Madrid, 1921.

⁹ ROUSSEAU, Juan Jacobo: *Emilio o la educación*, tomo I, libro primero, ps. 7 y ss., en particular p. 38, traducción al español de Daniel Jorro Editor, Madrid, 1916.

¹⁰ MONTESQUIEU: *Del espíritu de las leyes*, libro XXIII: "De las leyes con relación al número de habitantes", ps. 422 y ss., capítulo II: "De los matrimonios", ps. 422 y ss., en particular p. 422, traducción al español, Claridad, Buenos Aires, 1971.

¹¹ ROUSSEAU, Juan Jacobo: *Emilio o la educación*, ob. cit., libro primero, en particular ps. 30 y 31.

con seres inútiles y desgraciados”¹². “La naturaleza, habiendo dotado al hombre de razón, no ha regulado estrictamente cada artículo de su contrato matrimonial, sino que ha dejado a él mismo establecerlo con su propia prudencia de acuerdo a sus particulares circunstancias y situación; la legislación pública auxilia el discernimiento de cada individuo y al mismo tiempo, restringiendo la natural libertad de los hombres, hace someter el interés privado al interés público”¹³.

2.2. La familia en la cosmovisión marxista:

El cuestionamiento socialista al orden liberal, nos introduce en primer término en la consideración de los pensadores socialistas utópicos o premarxistas que difundieron el grueso de sus obras en el período comprendido entre 1825 y 1850, destacándose dentro de ellos: Claudio Enrique de Rouvroy, Conde de Saint Simón (1760-1825); Roberto Owen (1771-1858); Carlos Fourier (1772-1837); Pedro José Proudhon (1809-1865); y Luis Blanc (1811-1882).

Esta segunda cosmovisión alcanza plenitud en su desarrollo a través de los trabajos producidos por Carlos Marx (1818-1883); y por Federico Engels (1820-1895).

Las principales tesis de la concepción marxista, en lo que aquí interesa, quedaron expresadas en los siguientes términos: “¿Sobre qué base descansa la familia burguesa en nuestra época? Sobre el capital, el provecho individual. En su plenitud, la familia no existe sino para la burguesía”¹⁴. “El origen de la monogamia... de ninguna manera fue fruto del amor sexual individual... Fue la primera forma de familia que no se

¹² CONDORCET (Marie-Jean-Antoine-Nicolás, marqués de Condorcet): *Bosquejo de un cuadro histórico de los progresos del espíritu humano*, ob. cit., tomo II y último: “Los progresos futuros”, décima época: “Los progresos futuros del espíritu humano”, ps. 5 y ss., en particular p. 28.

¹³ HUME, David: *Essays, literary, moral and political*, Essay XVIII: “Of polygamy and divorces”, ps. 107 y ss., en particular p. 108, Ward, Lock, & Co., Wardwick house, Londres, no consta año de edición.

¹⁴ MARX, Carlos y ENGELS, Federico: *Manifiesto Comunista*, 3ª edición, parágrafo II: “Proletarios y comunistas”, ps. 41 y ss., en particular p. 45, traducción al español, Editorial Claridad, Buenos Aires, 1975.

basaba en condiciones naturales sino económicas”¹⁵. “La familia monogámica... se funda en el predominio del hombre...”¹⁶. “Este matrimonio de conveniencia, se convierte a menudo en el más vil de las prostituciones, a veces por ambas partes, pero mucho más habitualmente en la mujer; ésta sólo se diferencia de la cortesana ordinaria en que no alquila su cuerpo a ratos como una asalariada, sino que lo vende de una vez para siempre, como una esclava”¹⁷. En el matrimonio ‘su fin expreso es el de procrear hijos’ cuya paternidad sea indiscutible; y esta paternidad indiscutible se exige porque los hijos, en calidad de herederos directos, han de entrar un día en posesión de los bienes de su padre”¹⁸. “Procreación de hijos que sólo puedan ser de él y destinados a heredarle: tales fueron, abiertamente proclamados por los griegos, los únicos objetivos de la monogamia...”¹⁹. “La monogamia nació de la concentración de grandes riquezas en las mismas manos —las de un hombre— y del deseo de transmitir esas riquezas por herencia a los hijos de este hombre, excluyendo a los de cualquier otro”²⁰. “Pero lo que sin duda alguna desaparecerá de la monogamia son todos los caracteres que le han impreso las relaciones de propiedad a las cuales debe su origen. Estos caracteres son, en primer término, la preponderancia del hombre y, luego, la indisolubilidad del matrimonio... Cuando el afecto desaparezca o sea reemplazado por un nuevo amor apasionado, el divorcio será un beneficio lo mismo para ambas partes que para la sociedad. Sólo que deberá ahorrarse a la gente el tener que pasar por el barrizal inútil de un pleito de divorcio”²¹. “Esta familia, que al principio constituye la única relación social, más tarde, cuando las necesidades al multiplicarse, crean nuevas

¹⁵ ENGELS, Federico: *El origen de la familia, la propiedad privada y el Estado*, parágrafo II: “La familia”, ps. 29 y ss., en particular p. 73, traducción al español, Progreso-ediciones en lenguas extranjeras-, Moscú (no consta año de publicación).

¹⁶ ENGELS, Federico: *El origen de la familia, la propiedad privada y el Estado*, ob. cit., parágrafo II, en particular p. 69.

¹⁷ ENGELS, Federico: *El origen de la familia, la propiedad privada y el Estado*, ob. cit., parágrafo II, en particular p. 81.

¹⁸ ENGELS, Federico: *El origen de la familia, la propiedad privada y el Estado*, ob. cit., parágrafo II, en particular p. 69.

¹⁹ ENGELS, Federico: *El origen de la familia, la propiedad privada y el Estado*, ob. cit., parágrafo II, en particular ps. 73 y 74.

²⁰ ENGELS, Federico: *El origen de la familia, la propiedad privada y el Estado*, ob. cit., parágrafo II, en particular ps. 86 y 87.

²¹ ENGELS, Federico: *El origen de la familia, la propiedad privada y el Estado*, ob. cit., parágrafo II, en particular p. 95.

relaciones sociales y, a su vez, al aumentar el curso humano, brotan nuevas necesidades, pasa a ser (salvo en Alemania) una relación secundaria y tiene, por tanto, que tratarse y desarrollarse con arreglo a los datos empíricos existentes”²². “La familia... debe progresar a medida que progrese la sociedad... debe modificarse a medida que la sociedad se modifique... Si en un porvenir lejano, la familia monogámica no llegase a satisfacer las exigencias de la sociedad, es imposible predecir de qué naturaleza sería la que le sucediese”²³.

2.3. La familia en la cosmovisión socialcristiana:

El posicionamiento de los católicos frente a la familia y la cuestión social encuentra sus fuentes en la ley natural, la Revelación —enseñanzas divinas contenidas en las Sagradas Escrituras, principalmente en los Evangelios—, el pensamiento de los Padres y Doctores de la Iglesia, las enseñanzas de la Cátedra Pontificia, particularmente en los documentos referidos a la cuestión social —desde la encíclica *Rerum Novarum*²⁴, dada por S.S. León XIII, en el año 1891, hasta la encíclica *Centesimus Annus*²⁵, dada por S.S., Juan Pablo II, en el año 1991, y el *Código Social de Malinas*, elaborado por la Unión Internacional de Estudios Sociales de Malinas, en 1920, bajo la inspiración del Cardenal Mercier—, como en aquellos otros instrumentos en que se aborda de modo especial la situación de la familia, tales como la encíclica *Arcanum Divinae Sapientiae*²⁶, dada por el

²² MARX, Carlos y ENGELS, Federico: *La ideología alemana. Crítica de la novísima filosofía alemana en las personas de sus representantes Feuerbach, B. Bauer y Stirner, y del socialismo alemán en las de sus diferentes profetas*, 2ª edición española, parágrafo I: “Feuerbach. Contraposición entre la concepción materialista y la idealista [Introducción]”, ps. 13 y ss., subparágrafo II, ps. 16 y ss., acápite A: “La ideología en general, la ideología alemana en particular”, ps. 16 y ss., punto [1]: “Historia”, ps. 28 y ss., en particular p. 29, Pueblos Unidos, Montevideo, 1968.

²³ MORGAN, H. L.: *La sociedad antigua*, citado por Federico Engels en: *El origen de la familia, la propiedad privada y el Estado*, ob. cit., parágrafo II, en particular ps. 96 y 97.

²⁴ Encíclica *Rerum Novarum*, sobre la situación de los obreros, dada por S. S. León XIII, en Roma, el 15 de mayo de 1891, en: *Once Grandes Mensajes*, ps. 13 y ss., Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 1993.

²⁵ Carta Encíclica *Centesimus Annus*, a sus hermanos en el episcopado, al clero, a las familias religiosas, a los fieles de la Iglesia Católica y a todos los hombres de buena voluntad, en el centenario de la *Rerum Novarum*, dada por S. S. Juan Pablo II, en Roma, el 1º de mayo de 1991, en *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., ps. 715 y ss.

²⁶ Encíclica *Arcanum Divinae Sapientiae*, sobre el matrimonio cristiano, dada por S. S. León XIII, en Roma, el 10 de febrero de 1880, en: *Colección de Encíclicas y Cartas Pontificias*,

Papa León XIII en 1880, la carta encíclica *Casti Conubii* ²⁷ dada por el Papa Pío XI en 1930, o la encíclica *Familiaris Consortio*, dada por el Papa Juan Pablo II en 1981.

A tal respecto, las tesis sostenidas por la Iglesia Católica sobre el origen, finalidad, relaciones entre la familia y la sociedad y rol de los poderes públicos, a las cuales adscribimos, se encuentran sintetizadas en los textos que hemos seleccionado y que seguidamente transcribiremos.

2.3.1. Origen de la familia:

“Recordamos cosas de todos sabidas y de que nadie duda: después que Dios formó al hombre del polvo de la tierra en el sexto día de la creación, e infundió en su rostro el soplo de la vida, quiso darle compañera, la cual sacó del costado del mismo varón mientras éste dormía. Con lo cual quiso el providentísimo Dios que aquellos dos cónyuges fuesen el principio natural de todos los hombres, del cual se propagase el género humano y por continuas procreaciones se conservase siempre” ²⁸.

“Teniendo el matrimonio a Dios por autor, y habiendo sido desde el principio sombra y figura de la encarnación del Verbo divino, por esto mismo tiene un carácter sagrado; no adventicio, sino ingénito; no recibido de los hombres, sino impreso por la misma naturaleza” ²⁹.

“Así como el matrimonio y el derecho a su uso natural son de origen divino, así también la constitución y prerrogativas fundamentales de la familia han sido determinadas y fijadas por el Creador mismo, no por el arbitrio humano ni por los factores económicos” ³⁰.

Acción Católica Española, Edición Argentina autorizada por la Junta Técnica Nacional de la Acción Católica Española, Poblet, Buenos Aires, 1944, ps. 559 y ss.

²⁷ Carta Encíclica *Casti Conubii*, sobre el matrimonio cristiano, atendidas las actuales circunstancias, necesidades, errores y vicios de la familia y de la sociedad, dada por S. S. Pío XI, en Roma, el 31 de diciembre de 1930, en: *Colección de Encíclicas y Cartas Pontificias*, ob. cit., ps. 691 y ss.

²⁸ Encíclica *Arcanum Divinae Sapientiae*, capítulo: “El Matrimonio, principio y fundamento de la Familia”, número 3: “Su origen y su unidad”, en: *Colección de Encíclicas y Cartas Pontificias*, ob. cit., ps. 562 y 563.

²⁹ Encíclica *Arcanum Divinae Sapientiae*, capítulo: “Errores contra el Matrimonio Cristiano”, número 11: “Carácter sagrado de las nupcias”, en: *Colección de Encíclicas y Cartas Pontificias*, ob. cit., ps. 568 y ss., en particular p. 569.

³⁰ Encíclica *Divini Redemptoris*, sobre el comunismo ateo, dada por S.S. Pío XI, en Roma, el 19 de marzo de 1937, sección III: “Opuesta y Luminosa Doctrina de la Iglesia”, capítulo: “Lo

“Por lo que toca a la familia, la cual se funda en el matrimonio..., es necesario considerarla como la semilla primera y natural de la sociedad humana”³¹.

“He aquí, pues, la familia o sociedad doméstica, bien pequeña, es cierto, pero verdadera sociedad y más antigua que cualquiera otra”³².

“Quede asentado, en primer lugar, como fundamento firme e inviolable, que el matrimonio no fue instituido ni restaurado por obra de los hombres, sino por obra divina; que no fue protegido, confirmado ni elevado con leyes humanas, sino con leyes del mismo Dios, autor de la naturaleza, y de su restaurador, Cristo Señor Nuestro”³³.

“La familia natural, monógama y estable, tal como los designios divinos la han concebido y que el cristianismo ha santificado, debe permanecer como punto en el que coinciden distintas generaciones que se ayudan mutuamente a lograr una más completa sabiduría y armonizar los derechos de las personas con las demás exigencias de la vida social”³⁴.

2.3.2. Finalidad de la familia:

“El mismo Dios, que dijo: No es bueno que el hombre esté solo (Gen. 2, 18), y que desde el principio ... hizo al hombre varón y mujer (Mt. 19,

que son el hombre y la familia según la razón y la fe”, número 28, en: *Colección de Encíclicas y Cartas Pontificias*, ob. cit., ps. 523 y ss., en particular p. 535.

³¹ Encíclica *Pacem in Terris*, sobre la paz entre todos los pueblos que ha de fundarse en la verdad, en la justicia, en el amor y en la libertad, dada por S.S. Juan XXIII, en Roma, el 11 de abril de 1963, parte I: “Ordenación de las relaciones civiles”, capítulo: “Derechos familiares”, número 16, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., ps. 201 y ss., en particular p. 215.

³² Encíclica *Rerum Novarum*, parte I: “Exposición Polémica”, capítulo: “Crítica del socialismo desde el punto de vista de la familia”, número 9, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., ps. 25 y ss., en particular p. 25.

³³ Carta Encíclica *Casti Connubii*, capítulo: “Plan de la Encíclica”, número 4: “El matrimonio, institución divina”, en: *Colección de Encíclicas y Cartas Pontificias*, ob. cit., ps. 694 y ss., en particular ps. 694 y 695.

³⁴ Encíclica *Populorum Progressio*, sobre la necesidad de promover el desarrollo de los pueblos, dada por S.S. Pablo VI, en Roma, el 26 de marzo de 1967, primera parte: “Por un desarrollo integral del hombre”, sección III: “La acción que se debe emprender”, capítulo: “Familia”, número 36, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., ps. 317 y ss., en particular p. 345.

4), queriendo comunicarle una participación especial en su propia obra creadora, bendijo al varón y a la mujer diciendo: Creced y multiplicaos (Gen. 1, 28)”³⁵.

“La prole ... ocupa el primer lugar entre los bienes del matrimonio. Y por cierto que el mismo Creador del linaje humano, que quiso benigneamente usar de los hombres como de cooperadores en la propagación de la vida, lo enseñó así cuando, al instituir el matrimonio en el paraíso, dijo a nuestros primeros padres, y por ello a todos los futuros cónyuges: ‘Creced y multiplicaos y llenad la tierra’³⁶”³⁷.

“No acaba con la procreación el beneficio de la prole, sino que es necesario que a aquélla se añada la debida educación. A nadie se le oculta que la prole no se basta ni se puede proveer a sí misma, no ya en las cosas pertenecientes a la vida natural, pero mucho menos en lo que tiene relación con el orden sobrenatural, sino que, durante muchos años, necesitan el auxilio de la instrucción y de la educación de los demás”³⁸.

En la enseñanza de la síntesis del saber y del acervo de la cultura “la madre nutricia de esta educación es ante todo la familia: en ella los hijos, en un clima de amor, aprenden juntos con mayor facilidad la recta jerarquía de las cosas, al mismo tiempo que se imprimen de modo como natural en el alma de los adolescentes formas probadas de cultura a medida que van creciendo”³⁹.

³⁵ Constitución *Gadium et Spes*, sobre la Iglesia en el mundo de hoy, Concilio Vaticano II, promulgada el 7 de diciembre de 1965, por S.S. Pablo VI, segunda parte: “Algunos problemas más urgentes”, sección I: “Dignidad del matrimonio y de la familia”, capítulo: “Fecundidad del matrimonio”, número 50, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., ps. 367 y ss., en particular p. 439.

³⁶ Génesis, I, 28.

³⁷ Carta Encíclica *Casti Connubii*, sección I: “Bienes del Matrimonio Cristiano”, capítulo: “Los hijos, primer bien”, número 9, en: *Colección de Encíclicas y Cartas Pontificias*, ob. cit., p. 697.

³⁸ Carta Encíclica *Casti Connubii*, sección I, capítulo: “Los hijos, primer bien”, número 13: “Su educación”, en: *Colección de Encíclicas y Cartas Pontificias*, ob. cit., ps. 698 y ss, en particular ps. 698 y 699.

³⁹ Constitución *Gadium et Spes*, capítulo: “La educación para la cultura integra del hombre”, número 61, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., ps. 451 y ss., en particular p. 452.

“Pero el matrimonio no ha sido instituido solamente para la procreación, sino que la propia naturaleza del vínculo indisoluble entre las personas y el bien de la prole requieren que también el amor mutuo de los esposos mismos se manifieste, progrese y vaya madurando ordenadamente. Por esto, aunque la descendencia, tan deseada muchas veces, falte, sigue en pie el matrimonio como intimidad y comunión total de la vida y conserva su valor e indisolubilidad”⁴⁰.

2.3.3. Relaciones entre la familia y la sociedad:

“Pues es el mismo Dios el autor del matrimonio, al cual ha dotado con bienes y fines varios, todo lo cual es de suma importancia para la continuación del género humano, para el provecho personal de cada miembro de la familia y su suerte eterna, para la dignidad, estabilidad, paz y prosperidad de la misma familia y de toda la sociedad humana”⁴¹.

“Tiene ciertamente la familia derechos por lo menos iguales que la sociedad civil para elegir y aplicar los medios necesarios en orden a su incolumidad y justa libertad... porque, siendo la familia lógica y realmente anterior a la sociedad civil, se sigue que sus derechos y deberes son también anteriores y más naturales”⁴².

“Por lo que toca a la familia, el Sumo Pontífice afirma claramente que la propiedad privada de los bienes materiales contribuye en sumo grado a garantizar y fomentar la vida familiar, ya que ‘asegura oportunamente al padre la genuina libertad que necesita para poder cumplir los deberes que le ha impuesto Dios en lo relativo al bienestar físico, espiritual y religioso de la familia’”⁴³.

⁴⁰ Constitución *Gadium et Spes*, segunda parte, sección I, capítulo: “Fecundidad del matrimonio”, número 50, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., p. 440.

⁴¹ Constitución *Gadium et Spes*, segunda parte, sección I, capítulo: “El carácter sagrado del matrimonio y de la familia”, número 48, en: *Once Grandes Mensajes*, ps. 436 y ss., en particular p. 436.

⁴² Encíclica *Rerum Novarum*, parte I, capítulo: “Crítica del socialismo desde el punto de vista de la familia”, número 9, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., p. 26.

⁴³ Encíclica *Mater et Magistra*, sobre el reciente desarrollo de la cuestión social a la luz de la doctrina cristiana, dada por S. S. Juan XXIII, en Roma, el 15 de mayo de 1961, parte I: “Enseñanzas de la encíclica *Rerum Novarum* y su desarrollo posterior en el magisterio de

“El bienestar de la persona y de la sociedad humana y cristiana está estrechamente ligado a la prosperidad de la comunidad conyugal y familiar. Por eso los cristianos, junto con todos los que tienen en gran estima a esta comunidad, se alegran sinceramente de los varios medios que permiten hoy a los hombres avanzar en el fomento de esta comunidad de amor y en el respeto a la vida y que ayudan a los esposos y padres en el cumplimiento de su excelsa misión; de ellos esperan, además, los mejores resultados y se afanan por promoverlos”⁴⁴.

“La familia posee vínculos vitales y orgánicos con la sociedad, porque constituye su fundamento y alimento continuo mediante su función de servicio a la vida. En efecto, de la familia nacen los ciudadanos, y éstos encuentran en ella la primera escuela de esas virtudes sociales, que son el alma de la vida y del desarrollo de la sociedad misma.

“Así la familia, en virtud de su naturaleza y vocación, lejos de encerrarse en sí misma, se abre a las demás familias y a la sociedad, asumiendo su función social”⁴⁵.

“Además de la familia, desarrollan también funciones primarias y ponen en marcha estructuras específicas de solidaridad otras sociedades intermedias. Efectivamente, éstas maduran como verdaderas comunidades de personas y refuerzan el tejido social, impidiendo que caiga en el anonimato y en una masificación impersonal, bastante frecuente por desgracia en la sociedad moderna. En medio de esa múltiple interacción de las relaciones vive la persona y crece la ‘subjetividad de la sociedad’. El individuo, hoy día, queda sofocado con frecuencia entre los dos polos del Estado y del mercado. En efecto, da la impresión a veces de que existe sólo como productor y consumidor de mercancías, o bien como objeto de la administración del Estado, mientras se olvida que la convivencia entre los hombres no tiene como fin ni el mercado ni el Estado, ya que posee en

Pío XI y Pío XII”, capítulo: “Familia”, número 45, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., ps. 121 y ss., en particular p. 141.

⁴⁴ Constitución *Gadium et Spes*, segunda parte, sección I, capítulo: “El matrimonio y la familia en el mundo actual”, número 47, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., p. 435.

⁴⁵ Exhortación Apostólica *Familiaris Consortio*, tercera parte, sección III: “Participación en el Desarrollo de la Sociedad”, capítulo: “La familia, célula primera y vital de la sociedad”, número 42, ob. cit., ps. 73 y ss., en particular ps. 73 y 74.

sí misma un valor singular a cuyo servicio deben estar el Estado y el mercado. El hombre es, ante todo, un ser que busca la verdad y se esfuerza por vivirla y profundizarla en un diálogo continuo que implica a las generaciones pasadas y futuras”⁴⁶.

2.3.4. Rol de los poderes públicos ante la familia:

“Si los ciudadanos, si las familias, hechos partícipes de la convivencia y sociedad humanas, encontraran en los poderes públicos perjuicio en vez de ayuda, un cercenamiento de sus derechos más bien que una tutela de los mismos, la sociedad sería, más que deseable, digna de repulsa”⁴⁷.

“Querer... que la potestad civil penetre a su arbitrio hasta la intimidad de los hogares, es un error grave y pernicioso. Ciertamente es que, si una familia se encontrara eventualmente en una situación de extrema angustia y carente en absoluto de medios para salir de por sí de tal agobio, es justo que los poderes públicos la socorran con medios extraordinarios, pues que cada familia es una parte de la sociedad. Ciertamente también que, si dentro del hogar se produjera una alteración grave de los derechos mutuos, la potestad civil deberá amparar el derecho de cada uno; esto no sería apropiarse los derechos de los ciudadanos, sino protegerlos y afianzarlos con una justa y debida tutela. Pero es necesario de todo punto que los gobernantes se detengan ahí; la naturaleza no tolera que se exceda de estos límites”⁴⁸.

“Ahora bien, lo que más contribuye a la prosperidad de las naciones es la probidad de las costumbres, la recta y ordenada constitución de la familia... las moderadas cargas públicas y su equitativa distribución..., los cuales, cuanto con mayor afán son impulsados, tanto mejor y más felizmente permitirán vivir a los ciudadanos”⁴⁹.

⁴⁶ Carta Encíclica *Centesimus Annus*, capítulo v: “Estado y Cultura”, número 49, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., ps. 807 y ss., en particular ps. 808 y 809.

⁴⁷ Encíclica *Rerum Novarum*, parte I, capítulo: “Crítica del socialismo desde el punto de vista de la familia”, número 9, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., p. 26.

⁴⁸ Encíclica *Rerum Novarum*, parte I, capítulo: “Prioridad de la familia”, número 10, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., ps. 26 y ss., en particular p. 26.

⁴⁹ Encíclica *Rerum Novarum*, parte II: “Exposición positiva”, capítulo: *Deberes Generales del Estado*, número 23, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., ps. 38 y ss., en particular p. 38.

“El poder civil ha de considerar obligación suya sagrada reconocer la verdadera naturaleza del matrimonio y de la familia, protegerla y ayudarla, asegurar la moralidad pública y favorecer la prosperidad doméstica”⁵⁰.

“La función social de las familias está llamada a manifestarse también en la forma de ‘intervención política’, es decir, las familias deben ser las primeras en procurar que las leyes y las instituciones del Estado no sólo no ofendan, sino que sostengan y defiendan positivamente los derechos y los deberes de la familia. En este sentido las familias deben crecer en la conciencia de ser ‘protagonistas’ de la llamada ‘política familiar’, y asumirse la responsabilidad de transformar la sociedad; de otro modo las familias serán las primeras víctimas de aquellos males que se han limitado a observar con indiferencia. La llamada del Concilio Vaticano II a superar la ética individualista vale también para la familia como tal”⁵¹.

“Las autoridades públicas, convencidas de que el bien de la familia constituye un valor indispensable e irrenunciable de la comunidad civil, deben hacer cuanto puedan para asegurar a las familias todas aquellas ayudas —económicas, sociales, educativas, políticas, culturales— que necesitan para afrontar de modo humano todas sus responsabilidades”⁵².

“La familia, que, según los planes de Dios, es célula básica de la sociedad, sujeto de derechos y deberes antes que el Estado y cualquier otra comunidad, es víctima de la sociedad, de los retrasos y lentitudes de sus intervenciones y más aún de sus injusticias notorias.

“Por esto la Iglesia defiende abierta y vigorosamente los derechos de la familia contra las usurpaciones intolerables de la sociedad y del

⁵⁰ Constitución *Gadium et Spes*, segunda parte, sección I, capítulo: “El progreso del matrimonio y de la familia, obra de todos”, número 52, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., ps. 442 y ss., en particular p. 442.

⁵¹ Exhortación Apostólica *Familiaris Consortio*, tercera parte, sección III, capítulo: “Función social y política”, número 44, ob. cit., ps. 75 y ss., en particular ps. 76 y 77.

⁵² Exhortación Apostólica *Familiaris Consorti*”, tercera parte, sección III, capítulo: “La sociedad al servicio de la familia”, número 45, ob. cit., ps. 77 y ss., en particular ps. 77 y 78.

Estado. En concreto, los Padres sinodales han recordado, entre otros, los siguientes derechos de la familia: a existir y progresar como familia ...; a obtener la seguridad física, social, política y económica, especialmente de los pobres y enfermos”⁵³.

“Ocurre que cuando la familia decide realizar plenamente su vocación, se puede encontrar sin el apoyo necesario por parte del Estado, que no dispone de recursos suficientes. Es urgente, entonces, promover iniciativas políticas no sólo en favor de la familia, sino también políticas sociales que tengan como objeto principal a la familia misma”⁵⁴.

2.3.5. Breves conclusiones sobre la cosmovisión social cristiana:

Como hemos visto, la cosmovisión social cristiana en coincidencia —al menos en este aspecto— con el pensamiento liberal, concibe a la familia como a la institución natural y primaria de toda la sociedad. Ello sentado, centra su núcleo en la unión monogámica del hombre y la mujer —que es la que ha predominado en nuestra cultura—, espacio en que se desarrolla el cuidado, crianza y educación de los hijos con que la familia nutre a la sociedad. Adviértase que el instinto paterno-materno debe ser más intenso y prolongado en nuestra especie frente a cualquier otra dentro de la escala zoológica, ya que “la prole humana requiere mayores cuidados y durante más largo tiempo que la de cualquier especie animal, y la naturaleza no sólo busca asegurar la reproducción sino también la crianza y aún la educación necesaria para facilitar la supervivencia de la especie”⁵⁵. La unión conyugal, además de la unión corporal y la procreación, propende a recrear el ambiente más adecuado para la formación de los hijos en sus diversos aspectos: cultural, afectivo, espiritual, etc.⁵⁶,

⁵³ Exhortación Apostólica *Familiaris Consortio*, tercera parte, sección III, capítulo: “Carta de los derechos de la familia”, número 46, ob. cit., ps. 78 y ss., en particular ps. 78 y 79.

⁵⁴ Carta Encíclica *Centesimus Annus*, capítulo V, número 49, en: *Once Grandes Mensajes*, ob. cit., p. 808.

⁵⁵ ARNAUDO, Florencio José: *Tres visiones del mundo: liberalismo, marxismo y socialcristianismo*, ob. cit., segunda parte: “Estudio Comparativo”, capítulo V: “Familia”, ps. 67 y ss., en particular p. 67.

⁵⁶ RODRIGUEZ LUÑO, Ángel: *Ética*, 1ª edición, 3ª reimpresión, libro segundo: “Ética Social”, segunda parte: “La Familia”, capítulo I: “Naturaleza y fines de la familia”, y capítulo II:

lo que la convierte en la célula de la sociedad no solamente desde el punto de vista biológico sino también desde el punto de vista ético y cultural ⁵⁷.

Asimismo, este enfoque incluye dentro de la carta de los derechos de la familia el reclamo enfático a todos los poderes públicos para que a través de las herramientas de que se vale el Estado no se agreda a esta institución fundamental, demandando una acción positiva enderezada a su afianzamiento, para facilitar así, el progreso del hombre en su dimensión espiritual y material.

3. La Constitución:

Como ya lo señaláramos, la *Constitución* adquiere para los distintos pueblos una relevancia fundamental, en tanto en la misma, además de definirse la forma de Estado y de gobierno y de delimitarse las diversas competencias de los órganos públicos, se receptan los valores, principios y derechos basales que cada sociedad coloca en el vértice de su respectivo ordenamiento jurídico.

Cabe aquí, por tanto, detenernos, en la parte dogmática de los estatutos políticos y que ha venido a conformar el *bill of rights* de las constituciones desde hace más de dos siglos dando contenido a lo que el profesor Germán J. Bidart Campos ha dado en denominar *Derecho Constitucional de*

“Constitución y organización de la familia”, ps. 179 y ss. y 185 y ss., respectivamente, Universidad de Navarra, Pamplona, 1989.

⁵⁷ Ello sin perjuicio de tomar nota que en algunos de nuestros países se ha sostenido — incluso con recepción legislativa— la posibilidad de reconocer un concepto más amplio de familia, abarcativo, incluso, de las uniones estables de personas del mismo sexo, comportamiento que como modalidad de vida desenvuelta en el ámbito privado no condenamos, pero que desde nuestras convicciones no habilitan a fundamentar la equiparación que se pretende, en tanto dichas experiencias no son aptas para la procreación natural de los hijos, ni para recrear el medio más adecuado para la educación y formación de la prole a la cual pudieran acceder por vía adoptiva o por medios artificiales. Téngase en cuenta que una cosa es dar acogida legal a la *unión civil* entre dos personas en las cuales no sea necesario que éstas sean respectivamente varón y mujer, y otra muy diversa es equiparar a tales supuestos con el matrimonio tal como siempre ha sido conceptualizado.

*la Libertad*⁵⁸, donde, a través de sus normas y de un explícito o inmanente *Programa*⁵⁹, se reconocen, definen y reglamentan los derechos fundamentales de la persona humana, convirtiéndolos en un valladar infranqueable para el legislador, la administración y los poderes públicos.

En la sección de las distintas constituciones, antes referida, cuanto en su programa explícito o implícito, corresponde indagar las regulaciones específicas atinentes a la familia, como las directivas que desde dicha atalaya se han impartido al legislador ordinario para el ejercicio del poder tributario, ya que unas y otras representan la manda superior y los cauces que, en el caso específico en que sean la familia o sus integrantes —en forma conjunta o separada— los destinatarios de las cargas fiscales, marcarán la frontera divisoria entre la imposición permitida y la proscrita por las Leyes Fundamentales de nuestras naciones.

En punto a las regulaciones constitucional tributarias, que en nuestra República operan en el plano federal y local, nos detendremos solamente en dos límites materiales a la potestad estatal. En primer término, en la “igualdad de trato”⁶⁰ —o *isonomia* según se la denomina en Brasil⁶¹—,

⁵⁸ BIDART CAMPOS, Germán J.: *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, ob. cit. El autor, desde el punto de vista metodológico, dedica el tomo I a tratar “El Derecho Constitucional de la Libertad”, y el tomo II a abordar “El Derecho Constitucional del Poder”.

⁵⁹ BULIT GOÑI, Enrique G.: “El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario”, en: *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, libro de homenaje al profesor Juan Carlos Luqui, coordinado por el académico Horacio A. GARCÍA BELSUNCE, ps. 41 y ss., Depalma, Buenos Aires, 1994. En igual sentido, consultar a Rodolfo R. SPISSO: “El programa constitucional”, capítulo II del libro: *Derecho Constitucional Tributario*, 1ª edición, ps. 13 y ss., Depalma, Buenos Aires, 1991. Dentro de la doctrina extranjera se destaca el ensayo del catedrático Ernesto LEJEUNE VALCÁRCEL sobre: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en: *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, ps. 113 y ss., Edersa, Madrid, 1980.

⁶⁰ CASÁS, José Osvaldo: “El principio de igualdad en el ‘Estatuto del Contribuyente’ (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 3, ps. 57 y ss.

⁶¹ Puede consultarse a Geraldo ATALIBA: *República e Constituição*, capítulo VI: “Igualdade e República”, numeral 1: “Isonomia”, ps. 132 y ss., Revista Dos Tribunais, San Pablo, 1985.

indiscutible principio común del Derecho Constitucional Tributario ⁶², y en segundo lugar, en la “capacidad contributiva” ⁶³, como principio distributivo de las cargas públicas, de su cuantificación y fundamento para la aplicación de tarifas progresivas. Ello así, desde que frente al tratamiento fiscal dispensado a la familia, ambas reglas entrarán necesariamente en juego al tiempo de definir la compatibilidad o pugna de las herramientas tributarias diseñadas por el legislador con los principios basales de la Ley Fundamental ⁶⁴.

3.1. El constitucionalismo argentino:

Reza el art. 1º de nuestra Ley Fundamental: *La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según lo establece la presente constitución*. Consecuentemente, nuestra organización institucional nos presenta un Estado Nacional o central y veinticuatro locales (veintitrés de ellos provinciales y, a partir de la reforma constitucional de 1994, el correspondiente a la Ciudad de Buenos Aires con *status* especial de autonomía). Tal circunstancia, nos coloca frente a la necesidad de entrar en la consideración de las respectivas constituciones —en ambos planos de gobierno—, que no son sino la resultante de la organización política propia de un Estado plural.

3.2. La Constitución Nacional:

La Constitución histórica de la República Argentina de 1853 ⁶⁵/*1860* ⁶⁶ —a la fecha vigente con las reformas y adiciones de 1866 ⁶⁷, 1898 ⁶⁸, 1957 ⁶⁹ y 1994 ⁷⁰—, nada disponía expresamente en orden a la institución familiar.

⁶² UCKMAR, Víctor: *Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*, en particular capítulo II: “Principio della Uguaglianza”, ps. 45 y ss., Cedam, Padova, 1959.

⁶³ En el ámbito jurídico la Escuela de Pavia ha resaltado a la *capacidad contributiva* elevándola al rango de causa jurídica del impuesto, con una indiscutible función protectora ante los posibles abusos del Estado. El instituto se constitucionaliza a partir de la posguerra, alumbrando en la Constitución Italiana de 1947 (art. 53), para difundirse rápidamente en numerosos Estatutos Supremos de Europa, como el Español de 1978 (art. 31.1) y América.

⁶⁴ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *La familia en la Constitución Española de 1978: Especial referencia a la tributación de las rentas familiares*, capítulo 1: “Planteamiento general del problema”, ps. 7 y ss., Imprenta Nacional Casa da Moneda, Lisboa, 1987.

⁶⁵ *Anales de Legislación Argentina*, tomo complemento 1852-1880, ps. 9 y ss.

Es necesario recordar aquí que en 1949 se modificó la Constitución Nacional, reformándose el Preámbulo y cincuenta y cuatro de sus artículos, suprimiéndose otros once y agregándose cinco, a lo que se sumaron varias disposiciones transitorias. Ello dio lugar a que el nuevo texto, aprobado por la Convención, se lo conociera de ordinario como *Constitución de 1949*⁷¹. En este ordenamiento ya encontramos en su parte dogmática expresas y minuciosas disposiciones referidas a la familia.

En su Primera Parte: “Principios Fundamentales”, Capítulo III: “Derechos del trabajador, de la familia, de la ancianidad y de la educación y la cultura”, por el art. 37 se declararon los siguientes derechos: *I. Del trabajador ... 8. Derecho a la protección de la familia. La protección de la familia responde a un natural designio del individuo, desde que en ella generan sus más elevados sentimientos afectivos, y todo empeño tendiente a su bienestar debe ser estimulado y favorecido por la comunidad, como el medio más indicado de propender al mejoramiento del género humano y a la consolidación de principios espirituales y morales que constituyen la esencia de la convivencia social.// II. De la familia. La familia, como núcleo primario y fundamental de la sociedad, será objeto de preferente atención por parte del Estado, el que reconoce sus derechos en lo que respecta a su constitución, defensa y cumplimiento de sus fines: 1. El Estado protege el matrimonio, garantiza la igualdad jurídica de los cónyuges y la patria potestad; 2. El Estado formará la unidad económica familiar, de conformidad con lo que una ley especial establezca; 3. El Estado garantiza el bien de familia conforme a lo que una ley especial determine; 4. La atención y asistencia de la madre y el niño gozarán de la especial y privilegiada consideración del Estado”⁷².*

La mentada reforma constitucional de 1949 fue posteriormente dejada sin efecto por la autodenominada Revolución Libertadora

⁶⁶ *Anales de Legislación Argentina*, tomo complemento 1852-1880, ps. 53 y ss.

⁶⁷ *Anales de Legislación Argentina*, tomo complemento 1852-1880, p. 60.

⁶⁸ *Anales de Legislación Argentina*, tomo complemento 1852-1880, ps. 61 y ss.

⁶⁹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XVII-A, ps. 1 y ss.

⁷⁰ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LV-A, ps. 275 y ss., texto oficial según ley nº 24.430.

⁷¹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo IX-A, ps. 1 y ss.

⁷² *Anales de Legislación Argentina*, tomo IX-A, ps. 5, 6 y 7.

mediante proclama del 27 de abril de 1956⁷³, por la cual se reimplantó la vigencia de la Constitución anterior.

En el año 1957 se convocó a una nueva *Convención Constituyente Reformadora* la que, como consecuencia de verse impedida de continuar deliberando por el retiro de parte de las bancadas políticas acreditadas en la misma, sólo pudo concretar la reinstauración de diversos derechos sociales mediante la incorporación del art. 14 *bis*, por cuyo párrafo tercero, en lo que aquí interesa, se dispuso: “*En especial la ley establecerá: ... la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar ...*”.

A resultas de la reforma constitucional de 1994, adquiere significativa trascendencia la elevación a jerarquía constitucional de diez “tratados internacionales sobre derechos humanos” (v. enumeración consignada en la nota 2 de este trabajo), los cuales, *en las condiciones de su vigencia ... no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos* (art. 75, inc. 22, 2º párrafo, del Estatuto Fundamental).

Desde el ángulo de los tributos, la Constitución Argentina reconoce un conglomerado de derechos y garantías, consagrados explícita o implícitamente que, en feliz expresión, ha sido denominado por el profesor Juan Carlos Luqui: “*Estatuto del contribuyente*”⁷⁴. Dentro de aquellos que tienen contenido material cabe destacar el principio de *igualdad ante la ley y como base del impuesto y de las cargas públicas* (arts. 1º, 16, 20 y 33, con desarrollo concreto en el art. 16), y el de *capacidad contributiva*⁷⁵, implícito e inferible de la equidad (art. 4º), de la garantía del derecho de propiedad (arts. 14 y 17), de la igualdad (art. 16) y de la razonabilidad (arts. 28 y 33),

⁷³ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XVI-A, p. 1.

⁷⁴ LUQUI, Juan Carlos: “La obligación tributaria en el Derecho Argentino”, en: *Revista de Ciencias Económicas y Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas*, nº 41, año 41, serie 2ª, p. 16, Buenos Aires, 1953; o en “Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes”, en: *Revista Jurídica Argentina La Ley*, tomo 142, ps. 891 y ss.

⁷⁵ El principio de *capacidad contributiva*, si bien no tiene reconocimiento explícito en la Constitución Nacional —ni podría tenerlo, fundamentalmente por remontar su origen al siglo XIX antes de la elaboración conceptual de la regla—, de algún modo encuentra sustento en principios afines y derechos receptados en tal plexo.

en todos los casos, de la Ley Suprema, el cual se ha convertido en importante instrumento del cual pretorianamente ha echado mano la Corte Suprema de Justicia de la Nación ⁷⁶, haciéndose presente, por su parte, en el constitucionalismo provincial de las últimas décadas.

Aunque en parte importe reiterarlo, debemos agregar que el *Derecho Constitucional de la Libertad*, sustento dogmático del mencionado *Estatuto*, ha alcanzado en las últimas décadas una notable expansión por, al menos, tres circunstancias: a) la incorporación en la Primera Parte de la Constitución, mediante la Reforma de 1994, de un capítulo II: “Nuevos Derechos y Garantías”, arts. 36 á 43, ambos inclusive; b) la constitucionalización de Convenciones, Pactos y Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos en la misma oportunidad; y c) la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresada en la causa “*Horacio David Girolodi y Otro*” ⁷⁷, sentencia del 7 de abril de 1995, por la cual se asume que el alcance que corresponde asignar a los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos es el que rige en el ámbito internacional, según la interpretación que de los mismos han dado los tribunales de tal naturaleza llamados a aplicarlos.

3.3. Las constituciones provinciales:

A fin de no abundar en consideraciones del derecho positivo de nuestro país, realizaremos una breve referencia a algunas constituciones provinciales argentinas y a la de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

⁷⁶ En lo que hace a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, dos son las causas que poseen mayor trascendencia por haberse resuelto las controversias llegadas a sus estrados a partir del principio de capacidad contributiva. La primera está constituida por la resolución recaída *in re*: “*Ana Masotti de Busso y Otros v. Provincia de Buenos Aires*” (Fallos: 207:270), sentencia del 7 de abril de 1947, en la cual se declaró inconstitucional la progresividad inmobiliaria por afectar el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas en el caso de que el inmueble perteneciera a varios condóminos. La segunda ha venido dada por la sentencia del 19 de diciembre de 1989, recaída en la causa: “*Marta Navarro Viola de Herrera Vegas v. Nación Argentina —Dirección General Impositiva—*” (Fallos: 312: 2467), donde el Alto Tribunal entendió que no podía gravarse mediante una ley retroactiva una capacidad contributiva ya agotada al momento de sancionarse el tributo.

⁷⁷ Fallos: 318:514.

Nos detendremos primero en sus Preámbulos, ya que dicha pieza contiene y condensa las pautas del régimen político que se adopta y los fines y objetivos que se ha propuesto el constituyente. En el exordio de varias de las constituciones provinciales encontramos expresas referencias a la familia. Así en la de San Juan se consigna como objeto el de *afianzar el pleno respeto de la familia*⁷⁸; en la de Salta se señala *el fin de proteger la familia*⁷⁹; lo que se reitera en la de San Luis⁸⁰; en la de La Rioja los constituyentes dejaron sentado: *Creemos ... que la familia es célula básica de la sociedad y raíz de su grandeza como ámbito natural de la cultura y la educación*⁸¹, y en la del Chaco se renueva una vez más *la finalidad de proteger la familia*⁸².

En el constitucionalismo provincial también se receiptan menciones concretas sobre tal institución. En tal orden de ideas, la Constitución de Jujuy dispone, dentro de los derechos y los deberes sociales, la siguiente preceptiva: Art. 44.– *Protección de la familia: 1. La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad. La Provincia contribuirá a su protección integral, al cumplimiento de las funciones que le son propias y a la concreción de todas las condiciones que permitan la realización personal de sus miembros, con medidas encuadradas en la esfera de sus atribuciones. 2. La Provincia dictará leyes que aseguren la constitución y estabilidad del patrimonio familiar*⁸³. La Constitución de la Provincia de Córdoba predica: Art. 34.– *La familia es el núcleo fundamental de la sociedad y debe gozar de condiciones sociales, económicas y culturales que propendan a su afianzamiento y desarrollo integral. // El Estado la protege y le facilita su constitución y fines. El cuidado y la*

⁷⁸ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLVI-B, ps. 2329, en particular p. 2329. Constitución sancionada el 23 de abril de 1986.

⁷⁹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LVIII-B, ps. 2618 y ss., en particular p. 2618. Constitución sancionada el 20 de abril de 1998.

⁸⁰ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLVII-B, ps. 2557 y ss., en particular p. 2557. Constitución sancionada el 14 de marzo de 1987.

⁸¹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LXVIII-C, ps. 2923 y ss., en particular p. 2923. Constitución sancionada el 14 de mayo de 2008.

⁸² *Anales de Legislación Argentina*, tomo LV-C, ps. 4092 y ss., en particular p. 4092, por la cual se introdujeron modificaciones el 27 de octubre de 1994, a la Constitución sancionada el 7 de diciembre de 1957 (*Anales de Legislación Argentina*, tomo XVII-B, ps. 1611 y ss.).

⁸³ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLVII-A, ps. 1151 y ss., en particular p. 1161. Constitución sancionada el 22 de octubre de 1986.

*educación de los hijos es un derecho y una obligación de los padres; el Estado se compromete en su cumplimiento. // Se reconoce el derecho al bien de familia*⁸⁴. A su vez, la Constitución de la Provincia de Buenos Aires consagra: Art. 36.– *La Provincia promoverá la eliminación de los obstáculos económicos, sociales o de cualquier otra naturaleza, que afecten o impidan el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales: A tal fin reconoce los siguientes derechos sociales: 1. De la familia. La familia es el núcleo primario y fundamental de la sociedad. La Provincia establecerá políticas que procuren su fortalecimiento y protección moral y material ... // 7. A la vivienda. La Provincia promoverá el acceso a la vivienda única y la constitución del asiento del hogar como bien de familia; garantizará el acceso a la propiedad de un lote de terreno apto para erigir su vivienda familiar única y de ocupación permanente, a familias radicadas o que se radiquen en el interior de la Provincia, en sus municipios de hasta 50.000 habitantes, sus localidades o pueblos*⁸⁵.

En orden a los cauces que el constitucionalismo provincial prefija para el ejercicio del poder tributario, es un común denominador a todos los Estatutos Supremos la subordinación a la regla de la *igualdad*, ya con alcance general, ya con referencia específica a las contribuciones y cargas públicas. A su vez, la mención a la *capacidad contributiva* se ha incorporado en forma explícita en un puñado de constituciones. Ello ha ocurrido en las de las siguientes Provincias: Santa Fé⁸⁶, Córdoba⁸⁷; Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur⁸⁸, del Chaco⁸⁹, Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁹⁰ y Santiago del Estero⁹¹.

⁸⁴ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LXII-A, ps. 791 y ss., en particular p. 794. Constitución sancionada el 14 de septiembre de 2001.

⁸⁵ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LIV-D, ps. 5120 y ss., en particular ps. 5140 y 5142. Constitución sancionada el 13 de septiembre de 1994.

⁸⁶ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XXII-B, ps. 1909 y ss., en particular p. 1910. Constitución sancionada el 14 de abril de 1962, art. 5º, 2º párrafo.

⁸⁷ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LXII-A, p. 799, art. 71.

⁸⁸ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LI-B, ps. 2719 y ss., en particular p. 2730. Constitución sancionada el 17 de mayo de 1991, art. 68, 1º párrafo.

⁸⁹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LV-C, p. 4103, art. 59, 1º párrafo.

⁹⁰ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LVI-D, ps. 5614 y ss., en particular p. 5623. Constitución sancionada el 1º de octubre de 1996, art. 51, 2º párrafo.

A su vez, valga referir que al reunirse, en 1957, la Convención Nacional Reformadora encargada de actualizar la Constitución de 1853/1860, en el despacho de mayoría aprobado por la Comisión Revisora, que luego no alcanzaría a ser sancionado al quedar el cuerpo sin *quórum*, obligándolo a dar por cumplida su tarea, el texto proyectado, si bien no adoptaba en forma expresa el principio de capacidad contributiva en materia tributaria, lo admitía de todos modos al establecer el nuevo art. 4º las notas características de los tributos, disponiendo: *La base de los impuestos será la igualdad, proporcionalidad y progresividad* ⁹².

Tal significado resultaba claro, en cuanto a que armoniza con las interpretaciones ya brindadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el sentido de que la proporcionalidad a que se refiere la Constitución vigente no debe ser entendida en relación a la población o el territorio, sino, en cambio, en forma indeterminada de riqueza, lo que da sustento a la aplicación de tributos con escalas progresivas. La fórmula enunciada, que incluye como características de los gravámenes, tanto la proporcionalidad, como la progresividad, descartando que representen nociones contrapuestas, reclama en una inteligencia consecuente, referir la primera necesariamente a la capacidad contributiva y no a la base imponible, a fin de armonizarla con la aplicación de alícuotas crecientes.

Así lo interpretaron constituciones provinciales, al incluir dentro de las notas que deben caracterizar a sus tributos la proporcionalidad junto con la progresividad ⁹³. Ello ha ocurrido en las constituciones de La Rioja ⁹⁴, Jujuy ⁹⁵, San Luis ⁹⁶, Río Negro ⁹⁷ y Salta ⁹⁸.

⁹¹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LXVI-A, ps. 1216 y ss., en particular ps. 1263. Constitución sancionada el 23 de diciembre de 1997, art. 18.

⁹² Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente, año 1957, 18ª Reunión, Continuación de la Segunda Sesión Extraordinaria del 16 de octubre de 1957, tomo II, ps. 1016 y 1017, Imprenta del Congreso de la Nación, Buenos Aires, 1958.

⁹³ CASÁS, José Osvaldo: *Presión Fiscal e Inconstitucionalidad. (Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente)*, capítulo VIII: "De las propuestas del Informe Nacional", parágrafo 68: "La razonabilidad en el ejercicio del poder tributario y la capacidad contributiva", ps. 174 y ss., en particular p. 179, Depalma, Buenos Aires, 1992.

⁹⁴ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LXVIII-C, p. 2923, art. 73.

⁹⁵ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLVII-A, p. 1169, art. 82, inc. 1º.

Por su parte, valga referir dos supuestos en los que convergen en una misma norma alusiones a las cargas fiscales y el patrimonio y/o renta familiar. Los mismos vienen dados por la Constitución de la Provincia de La Pampa, donde se establece: Art. 44.– *La equidad será la base del régimen tributario. Las contribuciones, proporcionales o progresivas, se inspirarán en propósitos de justicia social y propenderán a la desgravación de los artículos de primera necesidad, del patrimonio mínimo familiar, de las utilidades reinvertidas en el proceso productivo y en la investigación científica, de las actividades culturales y de las socialmente útiles. La ley determinará las formas parcial o total, temporaria o permanente, de la exención impositiva, según los casos*⁹⁹ y por la Constitución de la Provincia de Río Negro, donde se dispone: Art. 94.– *La igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad y progresividad, constituyen la base del impuesto y de las cargas públicas. Se establecen inspirados en propósitos de justicia y necesidad social. Se puede eximir el patrimonio y la renta mínima individual y familiar, y demás casos previstos por esta Constitución. Se grava preferentemente la renta, los artículos suntuarios y el mayor valor del suelo libre de mejoras, el ausentismo y las ganancias especulativas. Se procura desgravar los artículos de primera necesidad, las actividades socialmente útiles, las culturales y las nuevas industrias; estas últimas por periodos determinados en la forma que establece la ley*¹⁰⁰.

Sirva detenernos en un artículo de la novel Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en tanto en el mismo se ha efectuado una prolija enumeración de cánones y principios que deben informar al sistema tributario, más allá que excede en mucho la recepción de las reglas de igualdad y capacidad contributiva que hemos venido refiriendo en los Estatutos de los estados locales. El precepto aludido, que a fin de darle difusión merece ser transcrito sin mutilaciones, ha venido a disponer: Art. 51.– *No hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar*

⁹⁶ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLVII-B, p. 2570, art. 89, tercer párrafo.

⁹⁷ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLVIII-C, p. 4069. Constitución sancionada el 3 de junio de 1988, art. 94, primer párrafo.

⁹⁸ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LVIII-B, p. 2626, art. 67, primer párrafo.

⁹⁹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LIV-D, ps. 5426 y ss., en particular ps. 5429 y 5430. Constitución sancionada el 6 de octubre de 1994.

¹⁰⁰ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLVIII-C, p. 4069.

*la medida de la obligación tributaria. El sistema tributario y las cargas públicas se basan en los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza. Ningún tributo con afectación específica puede perdurar más tiempo que el necesario para el cumplimiento de su objeto, ni lo recaudado por su concepto puede ser aplicado, ni siquiera de modo precario, a un destino diferente a aquél para el que fue creado. La responsabilidad sobre la recaudación de tributos, su supervisión o control de cualquier naturaleza, es indelegable. Los regímenes de promoción que otorguen beneficios impositivos o de otra índole, tienen carácter general y objetivo. El monto nominal de los tributos no puede disminuirse en beneficio de los morosos o deudores, una vez que han vencido los plazos generales de cumplimiento de las obligaciones, sin la aprobación de la Legislatura otorgada por el voto de la mayoría absoluta de sus miembros*¹⁰¹.

Valga añadir que la recepción de un verdadero *Estatuto Constitucional del Contribuyente*, también se ha hecho presente en otras constituciones provinciales como la de Córdoba¹⁰², Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur¹⁰³ y Chaco¹⁰⁴.

4. Los tratados internacionales sobre derechos humanos:

La importancia que cabe reconocer al Derecho Internacional en la protección de la familia resulta indiscutible y lo dejaremos demostrado con la cita y transcripción a pie de página, de las estipulaciones de diversos tratados sobre derechos humanos.

A su vez, la tutela de los contribuyentes a resultas de las mismas convenciones referidas en el párrafo precedente, por la significación del tema, dio lugar a un Seminario en el Congreso de la *International Fiscal Association* realizado en Bruselas en 1987, motivando luego, que las *Terceras Jornadas Rioplatenses de Derecho Tributario* celebradas en Buenos Aires los días 2 y 3 de junio de 1988, con el auspicio del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios y la Asociación Argentina de Estudios

¹⁰¹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LVI-D, p. 5623.

¹⁰² *Anales de Legislación Argentina*, tomo LXII-A, p. 799, art. 71.

¹⁰³ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LI-B, p. 2730, art. 68.

¹⁰⁴ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LV-C, p. 4103, arts. 59 a 61, ambos inclusive.

Fiscales, hayan incluido como Tema I: “La protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional”, actuando como Relator General por la República Oriental del Uruguay el profesor. Ramón Valdés Costa ¹⁰⁵; que el 24 de noviembre de 1988, se constituyera en la Ciudad de Lima, Perú, la *Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos*, la que realizara sus Primeras Jornadas en la misma ciudad, del 4 al 7 de diciembre de 1989, con la participación de representantes de diversos países de América del Sur ¹⁰⁶, y que en las *XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, celebradas en Salvador (Bahía), Brasil, llevadas a cabo del 3 al 8 de diciembre de 2000, se incluyera como Tema I: “Derechos Humanos y Tributación” ¹⁰⁷.

Por su atinencia con la familia, se hace menester referir los siguientes tratados sobre Derechos Humanos:

- * La *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*, aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana, en Bogotá, Colombia, en el año 1948 ¹⁰⁸.
- * La *Declaración Universal de Derechos Humanos*, adoptada y proclamada por la resolución 217 A (III) de la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 10 de diciembre de 1948 ¹⁰⁹.

¹⁰⁵ VALDÉS COSTA, Ramón: “Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional”, *Derecho Fiscal*, tomo XLIV, ps. 401 y ss.

¹⁰⁶ ASOCIACIÓN INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN Y DERECHOS HUMANOS: *Anales de las Jornadas* conteniendo los trabajos y resoluciones, Lima, 1990.

¹⁰⁷ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, ps. 155, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2004

¹⁰⁸ Entendemos de valía transcribir de la misma dos artículos, el primero referente a la familia (del capítulo I: “Derechos”), y el segundo por consagrar el principio de generalidad en materia impositiva (del capítulo II: “Deberes”). En ellos se dispone: Art. VI.– *Toda persona tiene derecho a constituir familia, elemento fundamental de la sociedad, y a recibir protección para ella ...* Art. XXXVI.– *Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos.* Sobre generalidad, principio recogido en el último de los artículos transcritos, se puede consultar a José Osvaldo CASÁS: “El principio constitucional de generalidad en materia tributaria”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº 1, ps. 165 y ss., en particular p. 174, Edersa, Madrid, 1996.

- * El *Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*, también conocido como *Convención de Roma*, firmado el 4 de noviembre de 1950 y cuya entrada en vigor se produjo el 3 de septiembre de 1953, tras el depósito de los diez instrumentos de ratificación, convirtiéndose en el primer acuerdo multilateral concluido en el marco del Consejo de Europa ¹¹⁰.
- * La *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, suscrita en San José de Costa Rica, el 22 de diciembre de 1969 ¹¹¹
- * El *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, suscrito en la Ciudad de Nueva York, Estados Unidos de América, el 19 de diciembre de 1966 ¹¹².
- * El *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*, suscrito en la Ciudad de Nueva York, Estados Unidos de América, el 19 de diciembre de 1966 ¹¹³.

¹⁰⁹ De su articulado nos parece fundamental recoger como disposición central la que a continuación transcribimos: Art. 16.– ... 3. *La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y tiene derecho a la protección de la sociedad y del Estado.*

¹¹⁰ En el mismo se reconoce por el art. 8º el derecho de toda persona al respeto de su vida privada y familiar y a la interdicción de la injerencia de la autoridad pública, con las respectivas excepciones. A su vez, por el art. 12, se recepta el derecho a casarse y a fundar una familia conforme a las leyes nacionales que rijan al respecto (*Derechos Humanos: Instrumentos Internacionales*, compilación efectuada por Raúl E. VINUESA, Buenos Aires, 1986).

¹¹¹ Siendo sus disposiciones más salientes sobre el tema las que seguidamente transcribimos, contenidas, respectivamente, en la parte I: “Deberes de los Estados y Derechos Protegidos”, en el capítulo II: “Derechos civiles y políticos” y en el capítulo V: “Deberes de las personas”: Art. 17.– (*Protección a la familia*). 1. *La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y debe ser protegida por la sociedad y el Estado ...*, Art. 32.– (*Correlación entre deberes y derechos*). 1. *Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad*”.

¹¹² En el se destacan los siguientes preceptos: Art. 10.– *Los Estados partes en el presente Pacto reconocen que: 1) se debe conceder a la familia, que es el elemento natural y fundamental de la sociedad, la más amplia protección y asistencia posibles, especialmente para su constitución y mientras sea responsable del cuidado y la educación de los hijos a su cargo. ...*, Art. 11.– 1. *Los Estados partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia ...*

- * La *Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer*, aprobada por resolución 34/180 de la Asamblea General de las Naciones Unidas, en la Ciudad de Nueva York, Estados Unidos de América, el 18 de diciembre de 1979 ¹¹⁴.
- * La *Convención sobre los Derechos del Niño*, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en la Ciudad de Nueva York, Estados Unidos de América, el 20 de noviembre de 1989 ¹¹⁵.

¹¹³ De este instrumento destacamos: Art. 23.- 1. *La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y tiene derecho a la protección de la sociedad y del Estado*

¹¹⁴ La misma cobra significación frente a los regímenes tributarios que desalientan la incorporación de un segundo cónyuge (generalmente la mujer) en el mercado laboral, al gravar, en los hechos, sus rentas a la tarifa marginal del otro esposo. En los considerandos de dicho instrumento se destaca el valor de la persona humana, la igualdad de derechos del hombre y la mujer y la interdicción de la discriminación en razón del sexo, ratificados en la Carta de las Naciones Unidas, la Declaración Universal de Derechos Humanos, los Pactos Internacionales sobre Derechos Humanos y las distintas Convenciones Internacionales concertadas bajo los auspicios de las Naciones Unidas, más allá de la comprobación de que a pesar de dichos jalones las mujeres siguen siendo objeto de postergaciones en los más diversos campos. De su articulado cabe destacar los siguientes preceptos: Art. 1.- *A los efectos de la presente Convención, la expresión "discriminación contra la mujer" denotará toda distinción, exclusión o restricción basada en el sexo que tenga por objeto o por resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio por la mujer, independientemente de su estado civil, sobre la base de la igualdad del hombre y la mujer, de los derechos humanos y las libertades fundamentales en las esferas política, económica, social, cultural y civil o en cualquier otra esfera.* Art. 2.- *Los Estados partes condenan la discriminación contra la mujer en todas sus formas, convienen en seguir, por todos los medios apropiados y sin dilaciones, una política encaminada a eliminar la discriminación contra la mujer y, con tal objeto, se comprometen a: ... f) adoptar todas las medidas adecuadas, incluso de carácter legislativo, para modificar o derogar leyes, reglamentos, usos y prácticas que constituyan discriminación contra la mujer. ...* Art. 11.- 1. *Los Estados partes adoptarán todas las medidas apropiadas para eliminar la discriminación contra la mujer en la esfera del empleo con el fin de asegurar, en condiciones de igualdad entre hombres y mujeres, en particular: a) el derecho al trabajo como derecho inalienable de todo ser humano ... d) el derecho a igual remuneración*

¹¹⁵ De la misma cobran sentido las afirmaciones vertidas en los considerandos de su Preámbulo como presupuesto para la enunciación de los derechos que luego se formulan, en tanto allí se señala: *Los Estados partes en la presente Convención, ... convencidos de que la familia, como grupo fundamental de la sociedad y medio natural para el crecimiento y el bienestar de todos sus miembros, y en particular de los niños, debe recibir la protección y asistencia necesaria para poder asumir plenamente sus responsabilidades dentro de la comunidad; reconociendo que el niño, para el pleno y armonioso desarrollo de su personalidad, debe crecer en*

5. Tributos y familia:

Las relaciones entre tributación y familia han sido objeto de especial atención por parte de los especialistas en sistemas tributarios comparados, al tiempo de abordarse las notas salientes de los mismos, como de cada uno de los gravámenes que los componen, todo ello en su proyección sobre dicha célula social. A tal fin, se ha partido de la atalaya de las regulaciones del Derecho Constitucional —que en forma prácticamente unánime— han consagrado la directiva de protección, e incluso de fomento, a la familia, mandato ratificado, a su vez, por numerosas Declaraciones, Convenciones y Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos, obligatorios para los Estados que los han ratificado y que se ubican en situación de rango prevalente sobre el derecho interno.

5.1. La limitación propia de la tributación a los consumos:

Más allá de que no quepan dudas de que la familia ha jugado un rol fundamental en los emprendimientos económicos en la escala doméstica —al menos en determinados estadios históricos previos al actual modelo de libre mercado—, y que hoy más atenuadamente lo conserva en las *explotaciones familiares* de tipo artesanal, en el comercio minorista o en los establecimientos rurales medios o minifundistas, es una realidad que en esta hora y en nuestro medio no ha perdido su gravitación desde el punto de vista del aporte de las rentas obtenidas por uno o todos sus

el seno de la familia, en un ambiente de felicidad, amor y comprensión: ... han convenido en lo siguiente: Del articulado cabe referir: Art. 18.- 1. Los Estados partes pondrán el máximo empeño en garantizar el reconocimiento del principio de que ambos padres tienen obligaciones comunes en lo que respecta a la crianza y desarrollo del niño ..., Art. 27.- 1. Los Estados partes reconocen el derecho de todo niño a un nivel de vida adecuado para su desarrollo físico, mental, espiritual, moral y social. 2. A los padres y otras personas encargadas del niño les incumbe la responsabilidad primordial de proporcionar, dentro de sus posibilidades y medios económicos, las condiciones de vida que sean necesarias para el desarrollo del niño. 3. Los Estados partes, de acuerdo con las condiciones nacionales y con arreglo a sus medios, adoptarán medidas apropiadas para ayudar a los padres y a otras personas responsables por el niño a dar efectividad a este derecho ... 4. Los Estados partes tomarán todas las medidas apropiadas para asegurar el pago de la pensión alimenticia por parte de los padres y otras personas que tengan la responsabilidad financiera por el niño A su vez, la Convención reconoce los derechos del niño a la salud y a la educación, como el correlativo deber de los progenitores y del Estado a garantizarlos.

integrantes a su disposición común como *unidad de consumo* presidida en la toma de decisiones por el concurso de voluntades de sus miembros y, en lo esencial, de los esposos.

El fenómeno descrito en el párrafo precedente, en punto a que *la familia* actúa como una *unidad económica de obtención y consumo de la renta* con la convergencia de los recursos a una caja destinada a sufragar necesidades comunes, permiten sostener que “la consideración ya clásica de la familia como primera célula social, resulta trasladable al ámbito económico” ¹¹⁶, lo que se evidencia en circunstancias particulares de la vida familiar en que prima la unidad de decisión: momentos trascendentes, como el nacimiento de los hijos y su educación; o cuanto menos importantes, al optarse para dar respuesta a las necesidades de vivienda mediante su alquiler, compra o, llegado el caso, al tiempo de proceder a su cambio.

A pesar de ello, adecuar la tributación indirecta de carácter objetivo, o imposición al consumo, se ve dificultado por las limitaciones que ofrece tal herramienta fiscal. Ello así, ya que es técnicamente inviable cualquier intento diferenciador del componente impositivo incorporado a los precios finales de los bienes y servicios requeridos (a través del expediente o subterfugio de desdibujar los tributos con finalidad analgésica o anestésica de la carga fiscal) mediante tarifas diferenciales según quien sea el sujeto económicamente incidido, o legalmente repercutido (individual o familiar, de familia tipo o de familia numerosa).

Por tal razón, en la categoría de los impuestos genéricos o específicos al consumo, la impronta de la política tributaria sólo podrá operar, si así se resolviera, tomando en cuenta la naturaleza misma de los bienes, exonerando o gravando con tipos reducidos los consumos relacionados con productos con que se atienden necesidades básicas o esenciales, lo

¹¹⁶ CAÑAL, Francisco: *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, capítulo I: “Estudio doctrinal sobre los sistemas de imposición de la renta familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”, parágrafo II: “La unidad contribuyente en el impuesto”, subparágrafo B): “La familia como unidad contribuyente”, punto a): “Argumentos a favor de la acumulación de las rentas familiares”, subpunto 1: “La familia como unidad económica”, ps. 43 y ss., en particular p. 44, Instituto de Ciencias para la Familia - Universidad Navarra, Rialp, Madrid, 1997.

que se traducirá en una minoración de la incidencia en todo el universo de sujetos incididos, resultando insustancial la pertenencia o no a una unidad familiar.

5.2. La familia y la imposición patrimonial:

Dentro del cuadro de los recursos tributarios es un lugar común referirse a dos modalidades de gravámenes patrimoniales. Por un lado estarán aquellos que se devengan periódica y regularmente por su tenencia (vg. Impuesto al Patrimonio Neto de las Personas Físicas); y por el otro, los que se tornan exigibles ocasionalmente y en razón de su transmisión *mortis causae* (Impuesto Sucesorio o a la Herencia ¹¹⁷). A tal respecto, se ha llegado a sostener, si bien sobre el particular no son todas coincidencias, que los mismos representan alternativas diversas para gravar una misma función económica, ya en forma anual a través de tipos módicos, ya en forma ocasional y con mayor intensidad al momento de su transmisión por causa de muerte, lo que tornaría, para algunos, desaconsejable la incorporación concurrente de ambos gravámenes dentro de un mismo sistema tributario.

En el caso de tributos sobre los bienes universalmente considerados y que se devengan por su tenencia o transmisión sucesoria (imposición patrimonial en sentido amplio), o en el de aquellos que recaen singularmente sobre alguno en particular (vg. vivienda asiento único y permanente del hogar), ya se advierte en el Derecho Comparado la gravitación de la institución familiar, influencia que no se verificaba en la antes tratada tributación a los consumos.

Seguidamente habremos de referirnos a algunos impuestos reconducibles a esta categoría.

5.2.1. La familia y el impuesto sobre las sucesiones:

El impuesto sucesorio, a la herencia, a la transmisión gratuita de bienes o al enriquecimiento patrimonial a título gratuito (distintas denomi-

¹¹⁷ Algunos autores ubican a las transmisiones patrimoniales sucesorias dentro del concepto de renta. Ellas son las teorías del "rédito-incremento patrimonial" o "rédito ingreso" (v. HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE: *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*, ps. 133 y ss., Depalma, Buenos Aires, 1967).

naciones con que se lo ha designado en la Argentina), constituye un componente común de la mayoría de los sistemas fiscales contemporáneos, gravando las transmisiones patrimoniales por causa de muerte e, incluso, las liberalidades por actos entre vivos.

A tal respecto, Fritz Neumark, al referirse a un *sistema fiscal ideal*, en razón de ser fiscalmente productivo y de posible implementación, justo, y económicamente racional, ha entendido que debe comprender necesariamente, pero también solamente, los siguientes impuestos: 1º) un impuesto general sobre la renta; 2º) un impuesto de sociedades; 3º) un impuesto general sobre el patrimonio; 4º) un impuesto sobre el volumen de ventas, concebido y aplicado como impuesto general de consumos; y 5º) "un impuesto de sucesiones" ¹¹⁸.

Siguiendo al catedrático español Eusebio González García ¹¹⁹, el cometido más general y ampliamente asignado por la doctrina a este tributo es su función social o redistributiva, tendiente a morigerar la concentración de la riqueza en aras al logro de una mayor igualdad, sin perjuicio de otras finalidades complementarias, tales como gravar más fuertemente las ganancias inesperadas y sustituir, con ventaja, a un impuesto anual sobre el patrimonio en su función auxiliar de la imposición sobre la renta. Agrega el profesor español: "Desde la perspectiva familiar, es fácil advertir que las tres finalidades reseñadas pueden entrar en conflicto. Así, las transferencias entre esposos deberían quedar exentas desde el punto de vista de la ganancia inesperada y desde el impuesto sobre el patrimonio, pero no existe ninguna razón para hacerlo desde el aspecto redistributivo; y respecto a las transmisiones a los hijos, debería eximirse desde la óptica de la ganancia inesperada, pero esta conclusión

¹¹⁸ NEUMARK, Fritz: *Principios de la imposición*, Sección: "Consideraciones finales: el problema de los conflictos de objetivos y el ideal de un sistema fiscal justo y económicamente racional", parágrafo 8: "La composición fiscal ideal", subparágrafo: "Elementos de un sistema fiscal ideal", ps. 462 y ss., en particular p. 462, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

¹¹⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Familia e Impuestos*, capítulo III: "La familia en los Impuestos sobre el Patrimonio y las Sucesiones", parágrafo 2: "Síntesis doctrinal", subparágrafo B): "Impuesto sobre las Sucesiones", ps. 141 y ss., Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1988.

contradice la finalidad redistributiva y la idea de gravar el tránsito general de la riqueza”¹²⁰.

Más allá de la difusión de un gravamen con tanta prosapia (recuérdese la *vicesima hereditatum* romana) que lo exhibe hoy integrando la mayoría de los sistemas fiscales comparados, en la República Argentina su aplicación ha suscitado innumerables controversias¹²¹.

Con respecto al tributo sucesorio en nuestras latitudes cabe recordar que, en las colonias españolas de esta parte de América del Sur, el impuesto sucesorio tuvo su antecedente en el “Reglamento para la cobranza de la contribución temporal sobre los legados y herencias en las sucesiones transversales”, y fue implantado por Real Cédula del 11 de julio de 1801, mandada a observar en el Virreinato del Río de la Plata por el Virrey Del Pino, el 6 de octubre de 1803¹²². En dicha oportunidad hizo

¹²⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Familia e Impuestos*, ob. cit., capítulo III, parágrafo 2, subparágrafo B), p. 144.

¹²¹ Así, Carlos M. GIULIANI FONROUGE señaló en su momento que el gravamen sucesorio “es uno de los impuestos más justos, no solamente por percibirse en ocasión de un acrecentamiento patrimonial que no responde a ninguna actividad personal del contribuyente, sino también por su carácter casual y por responder a un caso evidente de aumento de la capacidad tributaria” (v. *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes - Doctrina, Legislación Nacional y Extranjera, Jurisprudencia Argentina y Norteamericana*, p. 79, El Ateneo, Buenos Aires, 1997). Por su parte, Dino JARACH consideró que “tanto el impuesto sobre el acervo global como los que gravan las asignaciones a herederos, legatarios o donatarios, satisfacen las exigencias de la equidad y justicia tributaria según las valoraciones predominantes” (v. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 1ª reimpresión de la 1ª edición, parte VIII: “La imposición sobre los patrimonios y sobre los capitales”, capítulo VI: “Impuestos a la transmisión de bienes”, parágrafo 5: “Los impuestos sucesorios y la política fiscal”, subparágrafo: “Equidad tributaria”, ps. 741 y ss., en particular ps. 741 y 742, Cangallo, Buenos Aires, 1985). La postura contraria ha sido una constante en la línea editorial del centenario y prestigioso matutino argentino *La Nación*, que en los últimos años ha dedicado diversos artículos al tema, entre ellos: “Sobre el impuesto a la herencia”, del 18 de enero de 1984, primera sección, p. 6; “El impuesto a la herencia”, del 19 de mayo de 1985, primera sección, p. 8; y “Un impuesto arcaico e inconstitucional”, del 25 de febrero de 1995, primera sección, p. 6. No faltan quienes lo califican de impuesto a la muerte destinado a gravar inequitativamente a viudas y a huérfanos, o como una restricción inadmisibles al derecho de propiedad al cercenar la libre disposición o transmisión del mismo después de la muerte, a los herederos.

¹²² GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes - Doctrina, Legislación Nacional y Extranjera, Jurisprudencia Argentina y Norteamericana*, ob. cit., ps. 31 y ss.

su aparición gravando las sucesiones entre cónyuges a la tarifa del 1 % de los valores transmitidos, entre colaterales al 2 %, y en aquellas a favor de extraños al 4 %, con lo cual se encontraban exentas las deferidas a ascendientes y descendientes en línea recta, denunciando, desde sus orígenes, un tratamiento de particular dispensa al núcleo familiar más próximo.

Producida la Revolución de Mayo de 1810, el Primer Gobierno Patrio, por Decreto del 30 de septiembre de 1812, ratificó la vigencia del Reglamento colonial, determinando que las herencias entre cónyuges también quedarán exentas ¹²³.

Luego de la organización nacional, dictada la Constitución de 1853/1860, el Impuesto Sucesorio operó como un tributo local —nacional para la Capital Federal y territorios nacionales y provincial en dichos estados locales— rigiendo desde el siglo pasado hasta el año 1976 en que el facto militar, mediante la ley n° 21.282 ¹²⁴ de creación del “Impuesto al Patrimonio Neto de las Personas Físicas y Sucesiones Indivisas”, derogó, por su art. 19, el Impuesto Sucesorio en jurisdicción nacional, en ese momento vigente por la ley n° 20.632 ¹²⁵ bajo la denominación de “Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito”, mientras que por su art. 20, correlativamente, se dispuso que el Ministerio del Interior requiriera de las jurisdicciones provinciales la abrogación de los tributos locales que pesaban sobre las transmisiones gratuitas de bienes, conduciendo a que, desde entonces y hasta la fecha, hayan quedado marginados del ordenamiento tributario argentino los impuestos sucesorios, solución con la que discrepamos ¹²⁶.

¹²³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes - Doctrina, Legislación Nacional y Extranjera, Jurisprudencia Argentina y Norteamericana*, ob. cit., p. 32.

¹²⁴ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XXXVI-B, ps. 1047 y ss.

¹²⁵ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XXXIV-A, ps. 124 y ss.

¹²⁶ CASAS, José Osvaldo: “Reimplantación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes”, *Revista Lecciones y Ensayos*, n° 64/65, capítulo III: “El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en la Argentina”, parágrafo 9: “Derogación de los impuestos sucesorios en el orden nacional y provincial, como consecuencia de la nueva legislación sobre Impuesto al Patrimonio Neto”, y capítulo V: “Modalidades y requisitos para la reimplantación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes”, ps. 197 y ss., en particular ps. 223 y 224 y ps. 242 y ss., Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 1996.

Sin entrar en la consideración puntual de las distintas regulaciones de tales gravámenes en nuestro país, vigentes a lo largo de más de un siglo y medio, su característica saliente ha sido computar como base imponible el beneficio particular de cada heredero o legatario (hijuela), y no el capital relicto o acervo hereditario. A su vez, sobre las porciones hereditarias de cada beneficiario se fijaban tipos progresivos en relación al más próximo o distante grado de parentesco existente entre el causante y el heredero y el monto de la transmisión recibida. Por su parte, existían deducciones en la base o mínimos exentos, particularmente para descendientes y ascendientes en línea recta y para el cónyuge supérstite, en tanto este último resultara heredero por los bienes propios del causante.

La atenuación de los tipos o escalas en función de la proximidad del vínculo parental, viene confirmada por la experiencia en nuestro país, e incluso universal, en el sentido de que los sistemas tributarios introdujeron los impuestos sucesorios a partir del gravamen a terceros o a los parientes más lejanos para facilitar su aceptación. Al mismo tiempo, y en armonía con tal definición de política legislativa, también se consagraban beneficios exoneratorios (v. gr. al ajuar doméstico, muebles y útiles del hogar, etc.).

En tal orden de ideas, también se ha sostenido que carecen de relieve para ser gravadas las transmisiones hereditarias dentro de la misma familia (en sentido estricto o núcleo familiar restringido). Ello se ha fundado en diversas razones: a) en tal caso no hay enriquecimiento patrimonial alguno; b) los beneficiarios, seguramente, han contribuido a la formación de la riqueza transmitida; c) los mismos, a menudo, se encuentran en posesión y disfrute de los bienes ya antes del fallecimiento del causante; d) la transmisión, a su respecto, es previsible; y e) desde el ángulo de las instituciones tributarias, la familia como tal ya puede haber sido tratada como una unidad contribuyente en otros gravámenes, según la experiencia que brinda el Derecho Comparado.

Una norma constitucional consagrando un tratamiento preferencial en el Impuesto Sucesorio para las transmisiones en línea ascendente y descendiente se encuentra expresamente receptada en el art. 48 del Estatuto Supremo de la República Oriental del Uruguay ¹²⁷.

¹²⁷ En la Constitución uruguaya se dispone: *Art. 48. El derecho sucesorio queda garantido dentro de los límites que establezca la ley. La línea recta ascendente y la descendente tendrán un*

En igual orientación se inscriben las resoluciones del 33º Congreso de la *International Fiscal Association*, celebrado en Copenhague en 1979, en el cual, luego de reconocerse la importancia socioeconómica de las empresas propiedad de y dirigidas por personas físicas, se concluye, entre otras cosas, que frente a la muerte de sus titulares los sistemas fiscales nacionales sobre sucesiones deberán poner en práctica “tasas de imposición que tengan en cuenta el grado de parentesco ...”¹²⁸.

De todos modos, el tratamiento de *favoris familiae* para los integrantes del núcleo estricto, que nosotros compartimos, ha sido objeto de crítica por algún sector de la doctrina, por entender que ello obsta a una efectiva redistribución de la riqueza, ya que a mucho tiempo de la vigencia concurrente de gravámenes sobre las rentas periódicas y sobre las transmisiones hereditarias, en la actualidad, sigue siendo más marcada la concentración de la riqueza en pocas manos, que la existente en la distribución del ingreso¹²⁹.

Cabe agregar que, en nuestro concepto, es un imperativo recoger adecuadamente no sólo minoraciones en la tarifa para los componentes de la familia restringida, sino también exoneraciones en relación al *patrimonio familiar* transmitido a la viuda o viudo, y los hijos dependientes menores de edad¹³⁰, sobre todo cuando su sustento lo generaba el *monorredito* procurado por el fallecido, teniendo en cuenta que la pertenencia a una familia brinda seguridad económica, y que ésta no debe

tratamiento preferencial en las leyes impositivas (v. LOPRESTI, Roberto Pedro: *Constituciones del Mercosur*, Libro 2: “Primera parte”, capítulo VIII, parágrafo: “República Oriental del Uruguay”, ps. 321 y ss. en particular p. 329, Unilat, Buenos Aires, 1997. La Constitución de la República Oriental del Uruguay fue promulgada el 1º de febrero de 1967, con reformas posteriores en 1989, 1994, 1996, 2004).

¹²⁸ INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION: *1938-1988 Resolutions Book*, tema 1: “Tributación de las transmisiones por causa de muerte o por donación de las empresas familiares”, p. 279, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1988.

¹²⁹ FERNÁNDEZ CAINZOS, J. J.: “El grado de parentesco en el Impuesto de Sucesiones: un criterio discriminatorio”, *Hacienda Pública Española*, nº 48, Año 1977, ps. 145 y ss.

¹³⁰ En el caso de España se otorgaba un tratamiento especial con reducciones para el supuesto de concurrencia de herederos menores. Por la ley nº 29 del 18 diciembre de 1987, se contemplaba la situación de los hijos menores de diez años, mientras que por el Real Decreto-Ley nº 7/1996 del 7 de junio, se dispuso incluir en una categoría especial a los descendientes y adoptados menores de 21 años, en cuyo caso la reducción se incrementaba por cada año menos de 21 que tuviera el causahabiente, con un tope.

desvanecerse por la muerte de quien la procuraba. En tal sentido, el concepto de patrimonio familiar vendrá dado por los bienes suficientes para satisfacer las necesidades básicas de vivienda, alimentación, salud y educación de quienes lo reciban.

Desde otro ángulo, también podrán tomarse en cuenta otras cualidades subjetivas del heredero, como su estado civil, y la diferencia generacional que lo separe del causante, cuanto aspectos que permitan una mejor apreciación de su capacidad contributiva, en tanto la imposición compute para fijar la tarifa, no sólo el acrecentamiento patrimonial que se produce, sino la fortuna previa del heredero, para facilitar así la función redistributiva que normalmente se atribuye a los impuestos sucesorios en los sistemas tributarios modernos, lo cual, en este último aspecto, le ha permitido afirmar al catedrático Eusebio González García ante la incorporación de tal modalidad al ordenamiento tributario español, que por tal expediente se ha instituido la *tarifa del hijo pródigo*, recogiendo el ejemplo evangélico, y que conduce a que sea más favorable, a los efectos de este impuesto, la situación del hermano que antes de heredar a los padres ha dilapidado los bienes que personalmente ya tenía ¹³¹.

Una solución que debe destacarse, en tanto posibilita una adecuada protección con fundamento en la convivencia familiar con el causante más allá del grado del vínculo parental, es la que recogiera la legislación española al establecer una reducción del tributo en las transmisiones *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida al cónyuge, descendientes o ascendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de 65 años, que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento ¹³².

¹³¹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Familia e Impuestos*, ob. cit., capítulo III, parágrafo 4: "Derecho positivo español", subparágrafo B): "Impuesto sobre Sucesiones", ps. 170 y ss., en particular p. 173.

¹³² CAÑAL, Francisco: *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, ob. cit., Apéndice: "Las circunstancias familiares en los impuestos patrimoniales", parágrafo B): "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", ps. 247 y ss., en particular p. 249.

Tampoco puede quedar sin tratamiento adecuado la situación de las uniones de hecho, en tanto, conforme a la regulación positiva de algunos países, las mismas pueden llegar a habilitar derechos sobre los gananciales o vocación hereditaria, desde que varias de las constituciones americanas (las de Bolivia, Brasil, Ecuador, Guatemala, Paraguay y Perú), les brindan reconocimiento expreso y protección ¹³³.

Corresponde referir por último, que en la República Argentina la ley n° 14.394 ¹³⁴ (año 1954), por su art. 34, instituyó el *bien de familia*, y en consonancia con la norma se consagró el derecho de toda persona a constituirlo sobre un inmueble urbano o rural de su propiedad, cuyo valor no excediera las necesidades de sustento y de la vida familiar, según lo que sobre el particular establecieran las prescripciones reglamentarias. Se definió a su vez por el art. 36, que a los fines del instituto se *entiende por familia la constituida por el propietario y su cónyuge, sus descendientes o ascendientes o hijos adoptivos; o, en defecto de ellos, sus parientes colaterales hasta el tercer grado inclusive de consanguinidad que convivieren con el constituyente*. Finalmente, dentro de otros beneficios otorgados por la ley respecto al instituto, y particularmente en lo que aquí interesa, por el art. 40 se dejó establecido que: *El "bien de familia" estará exento del impuesto a la transmisión gratuita por causa de muerte en todo el territorio de la Nación cuando ella se opere en favor de las personas mencionadas en el art. 36 y siempre que no resultare desafectado dentro de los cinco años de operada la transmisión*.

5.2.2. La familia y los impuestos patrimoniales en sentido estricto:

La primera cuestión a tomar en cuenta es la relativa a la existencia o no de un impuesto patrimonial en el sistema tributario del país de que se trate y, en su ausencia dilucidar la conveniencia o no de su incorporación.

La presencia de un impuesto sobre el patrimonio o a la riqueza, además de inspirarse en una finalidad recaudatoria útil para la conse-

¹³³ Lo precedentemente consignado es sin perjuicio de que entendemos en términos generales, que la unión matrimonial formal y regularmente constituida ante la ley debe ser la acreedora al mejor tratamiento fiscal, en tanto exterioriza la asunción plena por los esposos de todas las responsabilidades que se derivan de tal institución en los planos jurídico y social.

¹³⁴ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XIV-A, ps. 237 y ss., en particular ps. 246 y 247.

cución de una mayor igualdad económica y social, puede verse aconsejada en tanto incida sobre patrimonios improductivos (*v. gr.* yates, joyas, objetos de arte, inversiones en terrenos baldíos urbanos o tierras rurales incultas); por el rol de impuesto-complemento de la tributación sobre la renta (corrigiendo mutuamente con éste, en su interacción, los defectos particulares de ambos gravámenes y, en especial, las disfunciones ante una incorrecta imposición a los beneficios sin atender a su origen); y por el cometido de impuesto-control (frente a posibles utilidades no declaradas por el contribuyente, indisimulables ante su transformación en incremento patrimonial).

En la República Argentina, los gravámenes de este tipo hacen su aparición a partir del año 1972 con la sanción de la ley n° 20.046¹³⁵, por cuyo Título V se dejó instituido el “Impuesto al Patrimonio Neto” al 31 de diciembre de cada año de las personas físicas y de las sucesiones indivisas. Conforme a su régimen, se entendía por patrimonio neto la diferencia entre el valor de los bienes y el monto de las deudas determinada según sus prescripciones, actuando con tarifa progresiva, la que partía de un 0,5 %, para arribar a un tipo máximo del 1,5 %.

El año 1973, por intermedio de la ley n° 20.629¹³⁶, se derogó el impuesto antes referido, siendo suplantado por otro de análogas características complementario del Impuesto sobre el Capital de las Empresas regulado por el Título I de la ley, mientras que el tratamiento del que aquí consideramos se desarrollaba en el Título II de la misma, el cual, por razones técnicas y de imperfección legislativa, no operó sobre las personas físicas por los años 1973 y 1974.

Con la sanción de la ley n° 21.282¹³⁷ se reformuló el Impuesto al Patrimonio Neto, fijándose su vigencia desde el año 1975, al tiempo que correlativamente se derogaba, como ya se viera, el Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito (o Impuesto Sucesorio), impartándose instrucciones en igual sentido para la abrogación de los tributos provinciales análogos.

¹³⁵ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XXXIII-A, ps. 65 y ss., en particular ps. 89 y ss.

¹³⁶ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XXXIV-A, ps. 88 y ss.

¹³⁷ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XXXVI-B, ps. 1047 y ss.

Por la ley n° 23.297 ¹³⁸, en el año 1985, se efectuaron nuevas modificaciones en la imposición patrimonial a las personas físicas, aplicándose una escala progresiva que culminaba con un tipo del 2%. La ley n° 23.658 ¹³⁹, redujo la alícuota máxima para el año 1988 al 1,5%, y al 1%, a partir de 1990.

Más tarde la imposición patrimonial hizo su reaparición por conducto de la ley n° 23.966 ¹⁴⁰, como “Impuesto sobre los Bienes Personales no Incorporados al Proceso Económico” de personas físicas y sucesiones indivisas, a partir del período fiscal cerrado el 31 de diciembre de 1991, valiéndose de una alícuota proporcional del 1 % aplicable sobre el total de los bienes sujetos a impuesto por encima de un mínimo exento. La principal característica de este gravamen, de técnica rudimentaria, consiste en la no deducibilidad de las deudas del contribuyente.

Con motivo de las modificaciones introducidas por la ley n° 24.468 ¹⁴¹, a partir del 31 de diciembre de 1995, se amplió el alcance del tributo que pasó a denominarse “Impuesto sobre los Bienes Personales” a secas, incorporándose al campo impositivo los activos productivos de personas físicas y sucesiones indivisas antes ajenos a él. Con la sanción de la ley n° 26.317 ¹⁴², se derogó el mínimo exento que pasó a operar como mínimo no imponible en la medida en que no se supere la suma de \$ 305.000.-, fijándose diversas alícuotas en razón del valor total de los bienes gravados que van del 0,50% al 1,25%.

El gravamen en su inicial versión, tal como fue incorporado al sistema tributario argentino, suscitó una impugnación constitucional, la que fue rechazada en última instancia por la Corte Suprema de Justicia de la Nación ¹⁴³.

¹³⁸ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLV-D, ps. 3630 y ss.

¹³⁹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLIX-A, ps. 3 y ss.

¹⁴⁰ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LI-C, ps. 2836 y ss.

¹⁴¹ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LV-C, ps. 2939 y ss.

¹⁴² *Anales de Legislación Argentina*, tomo LXVIII-A, ps. 22 y ss.

¹⁴³ *In re: “Martín Aberg Cobo v. Nación Argentina”*, sentencia del 9 de septiembre de 1976. El Alto Tribunal rechazó las tachas levantadas al entender que tal tributo no infringía el principio de igualdad, ni resultaba atentatorio contra el mandato constitucional de

El tratamiento de la familia en los impuestos al patrimonio, conforme al catedrático Eusebio González García ¹⁴⁴, ha dividido a la doctrina, la cual postula las tesis siguientes:

- 1ª) El gravamen debería alcanzar a la familia como unidad contribuyente, ya que ésta posee una capacidad contributiva muy superior a la de los patrimonios individuales de los sujetos que la conforman, a lo que cabría agregar, que de no contemplársela como sujeto pasivo, se facilitarían las maniobras enderezadas a distribuir entre los componentes del grupo los distintos bienes, neutralizando, así, el efecto progresivo habitual en este tipo de impuestos.
- 2ª) El tributo tendría que ser aplicado en forma individual a cada miembro de la familia, atendiendo a la autonomía de los patrimonios personales y respetando la voluntad de las partes en cuanto a la organización del régimen económico matrimonial.
- 3ª) El tributo podría operar sobre la base de cualquiera de las modalidades precedentes, ya que ambas contarían con adecuado soporte teórico.

En la legislación hoy vigente en la Argentina —Impuesto sobre los Bienes Personales— se ha instituido un sistema de tributación separada, pero con asimetrías, al atribuirse en cabeza del marido la mayoría de los bienes. Así se dispone que en el caso de patrimonios pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal corresponde asignar al marido, además de sus bienes propios, la totalidad de los que revistan carácter ganancial, excepto que se trate de bienes adquiridos por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio e industria. A resultas de tal tratamiento, se produce un doble desfavor para la familia. Por un lado, si se computaran dos mínimos no imposables, de no superarse ambos podría ocurrir que no se generara obligación del pago del gravamen. Por el otro, habida cuenta de que la alícuota aplicable va en ascenso, al adjudicar todos los bienes a uno de los cónyuges, la carga fiscal tiende a incrementarse.

protección de la familia por no computar la deducción de cargas de familia (*Fallos*: 295:755).

¹⁴⁴ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Familia e Impuestos*, ob. cit., capítulo III, párrafo 2, subparagrapho a): "Impuesto sobre el Patrimonio", ps. 134 y ss., en particular p. 138.

Desde nuestra perspectiva, en gravámenes de esta naturaleza, el trato más equitativo para la familia sería el de tomar en cuenta los esposos y, recogiendo el multiseccular régimen de gananciales (en nuestro derecho de orden público), asignar con ese criterio los bienes adquiridos durante el matrimonio por partes iguales a cada uno de ellos. Luego, habilitar la utilización de un mínimo no exento o mínimo no imponible a cada cónyuge y aplicar, en operaciones separadas, las alícuotas respectivas. También podría admitirse la deducción de las cargas de familia, de modo de tener en cuenta una más ajustada apreciación de la capacidad contributiva, exteriorizada en el plano objetivo por la riqueza, y en el subjetivo por la composición del núcleo familiar.

Igualmente sería del caso extender igual tratamiento cuando así lo requirieran los integrantes de uniones de hecho, particularmente cuando las mismas revistan carácter notorio y estable.

5.2.3. La familia y la imposición a la vivienda:

En la legislación de varias provincias argentinas se ha consagrado una *exención en el Impuesto Inmobiliario para la vivienda propia, única, familiar y de ocupación permanente*, en tanto el avalúo fiscal de la misma no supere un determinado importe y su titular de dominio y los restantes integrantes del grupo familiar no tengan ingresos mensuales en conjunto que excedan el límite que periódicamente se fije.

En algunos casos, para el acceso al beneficio se ha requerido la previa constitución del inmueble en que se asienta la vivienda bajo el régimen de *"bien de familia"*.

Un interesante supuesto fue el de la exoneración en el Impuesto Inmobiliario en la Provincia de Buenos Aires de los inmuebles de hasta cincuenta hectáreas destinados a explotación tambera, siempre que ella fuera realizada por el titular de dominio radicado en los mismos con su grupo familiar. Aunque esta exención se mantiene vigente, ha adquirido carácter general, en tanto se ha eliminado la exigencia de que el grupo familiar viva en el inmueble respectivo ¹⁴⁵.

¹⁴⁵ La modificación se produjo por ley n° 13.405 de la Provincia de Buenos Aires, con vigencia para el año 2006 (*Anales de Legislación Argentina*, tomo LXVI-A, ps. 565 y ss.

También en el Impuesto de Sellos —gravamen que aplican en Argentina, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires— se registran diversas franquicias en el tributo respecto de las escrituras de compra de inmuebles destinados a vivienda familiar. Así, el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, actualmente vigente ¹⁴⁶, consagra: *Art. 385.- Están exentos: 1. Las transferencias de dominio y los contratos de compraventa, que tengan por objeto una vivienda única, familiar y de ocupación permanente y que constituyan la única propiedad en cabeza de cada uno de los adquirentes, extremo este último que también se hará constar en el instrumento respectivo con carácter de declaración jurada del interesado; siempre que la valuación fiscal o el valor de la operación, el que resulte mayor, no supere el monto que fije la Ley Tarifaria* ¹⁴⁷, *debiendo en caso de discrepancia tributar sobre el que fuera mayor. Las operaciones y actos que excedan el monto fijado en la Ley Tarifaria, tributarán sobre el excedente.*

5.3. La familia y el impuesto sobre la renta. Diversos sistemas y cargas de familia. Aspectos constitucionales:

El Impuesto a la Renta, con fuerte presencia en casi todos los sistemas fiscales contemporáneos y que ya irrumpiera —en su original versión— en el Reino Unido en 1799, constituye el tributo por excelencia para centrar el tema de las alternativas de imposición a la familia, tanto en sus posibilidades técnicas, cuanto por su alineamiento o desvío respecto de los principios y directivas constitucionales. Ello sentado, los dos requisitos para que la problemática de la relación entre “familia-tributos” se plantee, por su orden, son: 1º) que se trate de un impuesto con tarifa progresiva, ya que sólo en este supuesto la acumulación de rentas familiares producirá un incremento más que proporcional de la obligación tributaria; y 2º) que el gravamen sea personal, es decir que la base imponible venga dada en función del sujeto pasivo, conjugando en

¹⁴⁶ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LXIX-A, ps. 457 y ss.

¹⁴⁷ *Anales de Legislación Argentina*, tomo LXIX-A, ps. 475 y ss. Por el art. 86 se fijó en \$ 360.000,00.- el importe de la valuación a que se refiere el art. 385, inc. 1), del Código Fiscal, relativo a la exención en el Impuesto de Sellos a los contratos de compraventa que tengan por objeto una vivienda única, familiar y de ocupación permanente y que constituyan la única propiedad en cabeza de cada uno de los adquirentes.

él todos los elementos que por adición o sustracción conforman dicha base, incluidas las minoraciones de la obligación misma ¹⁴⁸.

Por su parte, si bien el núcleo central de la cuestión en un Impuesto a la Renta de las Personas Físicas radica en las alternativas de concebirlo como tributo individual o para el conjunto acumulado de beneficios de los integrantes del grupo familiar (cónyuges e hijos) como unidad contribuyente, también se proyecta sobre la consideración de las denominadas “cargas de familia” y su deducibilidad en la base o en la cuota ¹⁴⁹.

La elección del sujeto contribuyente en el Impuesto a la Renta, a su vez, no se agota en los dos extremos alternativos: “familia-individuos”, sino que es dable comprobar a lo largo de la evolución y de sus tendencias actuales, la existencia de opciones intermedias, todas ellas orientadas a resolver más adecuadamente los requerimientos de una equilibrada ponderación de los diversos factores en juego, tales como la manda constitucional de protección de la familia, adecuación de la presión fiscal a la capacidad contributiva de los obligados, y razonable tratamiento a solteros o casados, y de familias entre sí.

Lo hasta aquí expuesto, lo es sin desconocer un aspecto jurídico relevante que conduce a diferenciar dos planos. En uno, el fenómeno de la familia como unidad contribuyente o de la tributación abarcativa del conjunto de sus integrantes. En otro, la concreta titularidad pasiva de la obligación que a menudo no se verifica en dicha entidad ideal —por no poseer personalidad jurídica diferenciada—, con sus implicancias sobre la atribución de la deuda tributaria, obligación de declarar, solidaridad y responsabilidad por ilícitos. La consideración de la segunda perspectiva demandaría abundar en desarrollos que exceden las posibilidades de este trabajo, por lo que remitimos al analítico tratamiento que luce en la tesis doctoral de Concepción Pérez de Ayala ¹⁵⁰. Por otra parte debemos

¹⁴⁸ PALAO TABOADA, Carlos: “El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 29 (enero-marzo, 1981) p. 6.

¹⁴⁹ COLMENAR VALDÉS, S.: “El sujeto: la unidad familiar”, capítulo II: “Tratamiento de la unidad familiar”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 142 (julio/agosto, 1979), ps. 687 y ss.

¹⁵⁰ PÉREZ DE AYALA, Concepción: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta*, Tecnos, Madrid, 1986.

señalar que suscribimos los conceptos sobre la naturaleza jurídica de la unidad familiar vertidos por el maestro Ramón Valdés Costa, junto con la profesora Nelly Valdés de Blengio, en la ponencia presentada a las *IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*, descartando que se trate de un sujeto de derecho, sino más bien de un mecanismo técnico¹⁵¹.

Desde otro ángulo, anticipamos que el expediente liso y llano de una rudimentaria, rígida y forzada acumulación de las rentas de los integrantes del núcleo familiar, sin ningún paliativo llamado a morigerar la potenciación de la carga resultante de la aplicación de una tarifa progresiva, ha dado lugar a importantes pronunciamientos de los máximos tribunales encargados de ejercitar la función de control de constitucionalidad de distintos países, los cuales receptaron las impugnaciones formuladas a tal modalidad en su esquema original, hoy decididamente en crisis.

5.3.1. Imposición individual o conjunta:

La alternativa de gravar la renta de los individuos singularmente considerados o conjuntamente la de los integrantes de la familia que los agrupa, ha suscitado un profundo debate en el último medio siglo. Así, en el Derecho Comparado actualmente se comprueba el retroceso, o más bien la reformulación, de las posturas favorables a acumular los ingresos del núcleo.

¹⁵¹ VALDÉS COSTA, Ramón y VALDÉS DE BLENGIO, Nelly: "La unidad familiar como sujeto fiscal", ponencia nacional uruguaya al tema 2. Los autores precisan al respecto: "Desde el punto de vista jurídico-tributario el núcleo no debe ser considerado como sujeto de derecho, titular de derechos y obligaciones, sino como un mecanismo jurídico para la mejor configuración del hecho generador en vista a los fines propios del derecho tributario. Por lo tanto, el cumplimiento de las obligaciones materiales y los deberes formales, así como la responsabilidad por los ilícitos que eventualmente se cometieren, pertenecen a los componentes del núcleo; siendo de aplicación a este último efecto, los principios generales de responsabilidad establecidos por el derecho común" (v. trabajo en versión presentada a las Jornadas, sección IV: "Conclusiones", puntos 8.6 y 8.7, ps. 21 y 22 respectivamente). Este criterio fue recogido en el punto 5º de las recomendaciones finales de las Jornadas, donde puede leerse en materia de titularidad pasiva: "No es aconsejable, desde un punto de vista doctrinal, atribuir la antedicha titularidad a la unidad familiar" (v. INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, ob. cit. p. 140).

Comencemos indicando que el tratamiento impositivo de las rentas familiares ha sido objeto de estudio, debate y recomendaciones en diversos foros científicos internacionales, pudiendo referirse en tal sentido:

- * El 9º Congreso de la *International Fiscal Association*, celebrado en Amsterdam en 1955, que se ocupó en su Tema I de “La determinación y la recaudación conjuntas del impuesto a la renta para miembros de la misma familia”¹⁵².
- * El 26º Congreso de la *International Fiscal Association*, realizado en Madrid en 1972, que abordara como Tema I el “Régimen fiscal de las unidades familiares (rentas, fortuna y sucesiones)”¹⁵³.
- * Las *IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*, llevadas a cabo en Oporto en 1980, que trataron como Tema 2: “La unidad familiar como sujeto fiscal”¹⁵⁴.

¹⁵² INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION: *1938-1988 Resolutions Book*, ob. cit., ps. 49 y ss. Destacamos de sus considerandos aquel en que se expresa: “Que la renta conjunta de ambos cónyuges en una pareja casada no es sino un mecanismo de carácter técnico que no merece ser condenado como tal si puede compensarse por los medios apropiados para corregir injusticias, tales como recurrir a tasas diferenciales sensatamente calculadas o la aplicación de una ‘tasa familiar’ que tome en cuenta la capacidad contributiva efectiva de ambos cónyuges; que todas las posibilidades de injusticia en casos especiales quedan hipotéticamente excluidas si la renta conjunta se toma como un criterio opcional cuya elección la hará libremente la pareja contribuyente, de modo que esta elección debería recomendarse ahora especialmente a los poderes legislativos de todos aquellos países en que la renta conjunta es un criterio primario o secundario de la política tributaria”.

¹⁵³ INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION: *1938-1988 Resolutions Book*, ob. cit., ps. 212 y ss. La resolución se hizo cargo del pronunciamiento del anterior Congreso de Amsterdam y que con posterioridad a aquél cierto número de países modificaron, e incluso abandonaron, el principio de imposición conjunta de los cónyuges, formulando las siguientes declaraciones centrales: “1. La cuestión de gravar conjunta o separadamente a los integrantes de una unidad familiar —teniendo en cuenta las cargas de familia— debe ser resuelta por cada país, considerando ciertos factores como el nivel de vida, las tradiciones y la coyuntura nacional social, económica y política. 2. Es ilógico y perjudicial que el solo hecho del matrimonio se traduzca en una agravación de las cargas tributarias que recaen sobre los cónyuges, colocándolos de esa manera en una situación tributaria más desfavorable que la que tendrían si no estuvieran casados ...”.

- * El X Congreso Internacional de Derecho de Familia, realizado en la Ciudad de Mendoza, República Argentina, del 20 al 24 de septiembre de 1998, en su Comisión n° 3: "Régimen económico de la familia", se ocupó del tema bajo el título: "Derecho Financiero y Familia" ¹⁵⁵.

Por otro lado, varias comisiones de estudio convocadas para elaborar propuestas de reforma tributaria en diversas naciones se ocuparon detenidamente de la cuestión alcanzando sus conclusiones ecos y repercusiones más allá de las fronteras del país en que fueron emitidas. Cabe destacar al respecto los Informes *Carter* ¹⁵⁶, *Asprey* ¹⁵⁷, *Meade* ¹⁵⁸, y los

¹⁵⁴ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, ob. cit., ps. 138 y ss., en particular p. 140. En estas Jornadas los puntos centrales de sus recomendaciones fueron los siguientes: "1. La elección a efectos fiscales entre la acumulación de las rentas de la familia y la imposición por separado de las mismas ha de realizarse por cada país según las concepciones en él vigentes acerca de la familia y de la posición de la misma dentro del ordenamiento. 2. El principio de protección de la familia exige necesariamente tener en cuenta las cargas que ésta soporta. En la elección de los métodos conducentes a ello deberá evitarse el favorecer relativamente a las familias de renta más elevadas. 3. El mencionado principio supone que la celebración del matrimonio no debe incrementar la carga fiscal respecto de la soportada por los cónyuges con anterioridad al mismo ...".

¹⁵⁵ X CONGRESO INTERNACIONAL DE DERECHO DE FAMILIA, *Revista de Derecho de Familia*, n° 14, ps. 330 y ss., en particular p. 344, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999. En las recomendaciones puede leerse: "El matrimonio no puede hacer más gravoso ningún tributo. // La ley del Impuesto a las Ganancias no debe limitar la deducción en concepto de gastos de enfermedad del contribuyente y de los integrantes de la familia a su cargo. // En el Impuesto a las Ganancias deben ser admitidas las deducciones por ganancias no imponibles y cargas de familia que sean adecuadas a fin de la debida atención de los gastos de alimentación, educación, salud y adquisición de una vivienda que cubra las necesidades básicas de la familia; sin perjuicio que para compensar la disminución que ello pueda acarrear en la recaudación se incrementen las tasas progresivas de la renta sujeta a impuesto, de acuerdo a los principios constitucionales tributarios, de igualdad, equidad y solidaridad. // La falta de recursos no puede ser obstáculo para el pleno goce y ejercicio de los derechos constitucionales referidos a la familia, constituyendo un imperativo ético y jurídico por parte de los poderes públicos neutralizar los efectos antijurídicos de su insuficiencia".

¹⁵⁶ "Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad", presidida por M. K. LeM. CARTER, Ottawa, 1966, traducción al español efectuada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

británicos *Libro Verde. La imposición sobre el marido y la mujer* ¹⁵⁹ y *La reforma de la imposición personal* ¹⁶⁰.

Para introducir en este tópico, valga apuntar que hasta fecha no muy lejana la consideración de la familia como unidad contribuyente no generaba resistencias de los sujetos gravados ni críticas doctrinales que la conmovieran, en tanto, desde el punto de vista económico y social, familia y contribuyente eran prácticamente la misma cosa. Ello así, la cuestión cobra relevancia recién en la segunda mitad del siglo xx por los cambios producidos, justamente, en el campo económico y social, que llevan a la mujer a adquirir un papel mucho más significativo en la obtención de las rentas con que se financian los requerimientos comunes del hogar, quedando de lado una modalidad familiar basada privativamente en el monorrédito aportado por el marido, con la consiguiente modificación del rol y posicionamiento de los esposos en el matrimonio, lo que, como corolario, puso de lleno sobre el tapete la alternativa familia-individuo en punto a definir la unidad contribuyente de la imposición a los beneficios.

En las condiciones antes expuestas, una primera aproximación al tema nos enfrenta con la necesidad de dar respuesta a la tributación conyugal —núcleo a partir del cual se generan los recursos y se centran las decisiones sobre los gastos—, por quedar ceñido allí el campo sustancial de la controversia, sin desconocer la situación que plantea la renta de los hijos, aspecto localizado en un plano secundario de la cuestión. Al obtener ingresos ambos esposos puede potenciarse la progresividad de la

¹⁵⁷ *"Informe del Comité de Revisión de la Imposición"*, presidido por K. W. ASPREY, Camberra, 1975, traducido al español en textos seleccionados en *Sistema Fiscal y Familia. Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 4, Madrid, 1981.

¹⁵⁸ *"Estructura y Reforma de la Imposición Directa"*, Informe de la Comisión presidida por J. E. MEADE, Londres, 1978, traducido al español, por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

¹⁵⁹ *"Libro Verde"* La imposición sobre el marido y la mujer, Londres, 1980, traducido al español en textos seleccionados, en *Sistema Fiscal y Familia. Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 4, ob. cit.

¹⁶⁰ *"Libro Verde"* La reforma de la imposición personal, Londres, 1980, traducido al español en textos seleccionados, en *Sistema Fiscal y Familia. Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 4, ob. cit.

tarifa en la mecánica determinativa del gravamen en términos de deuda resultante, lo que explica el interés de tomar en cuenta las alternativas de imposición de los beneficios generados por los esposos, en sus modalidades de tributación conjunta o separada.

A tal respecto, los profesores de la Universidad de Harvard, Oliver Oldman y Ralph Temple, ya en 1959, incursionaron sobre la necesidad de un correcto tratamiento fiscal a dispensar a individuos y familias, puntualizando: “Un hogar en el cual un sólo cónyuge obtiene rentas debería pagar un impuesto más elevado que otro en el cual los dos esposos trabajen, a igual renta total. El hogar en que se perciban dos rentas debería, a su vez, pagar más impuestos que los debidos por dos solteros que obtengan idénticas rentas. Esta distribución —explican— se basa en las ventajas económicas derivadas de la vida en común, las cuales son máximas cuando trabaja uno sólo de los cónyuges. Para completar el esquema, una persona soltera debería pagar al menos un impuesto igual al que recae sobre una familia con una sola renta, pues las ventajas derivadas de la vida en común no son suficientes para lograr que dos personas puedan vivir con menos dinero que una sola”¹⁶¹.

Por su parte, el *Informe Carter*, considerado como el alegato más elocuente y destacado en favor de la tributación conjunta, remarca que debe ser la *capacidad contributiva de la familia*, y no la de sus miembros individualmente considerados, la que debe tomarse en cuenta al momento de establecerse la carga fiscal, puntualizando, a su vez, las deficiencias de los sistemas de tributación individual para resolver la situación de los cónyuges, en tanto tal modalidad conllevaría a una obligación impositiva dispar para los distintos matrimonios de igual nivel de renta conjunta según fueran, en cuantía, los ingresos individuales de cada uno de los esposos.

Valga reiterar que el criterio teórico de la acumulación de las rentas familiares se fundamenta, primordialmente, en *las economías de escala*

¹⁶¹ OLDMAN, Oliver y TEMPLE, Ralph: “Etude comparée de l'imposition des personnes mariées”, en *Revue de Science Financière*, tomo LI, 1959, ps. 551 y ss, en particular p. 572. Traducido al español en *Boletín de la Dirección General Impositiva* n° 78, ps. 34 y ss, y n° 79, ps. 145 y ss.

resultantes de la vida en común y la consiguiente mayor renta disponible ¹⁶², lo que apreciado desde la perspectiva del principio de la “capacidad contributiva”, sugeriría la aptitud de la unidad contribuyente familia para soportar una mayor carga fiscal, juntamente con la dificultad de discernir, respecto de ésta, los ingresos y gastos correspondientes a cada uno de sus miembros; mientras que desde la otra perspectiva, ello importaría, no sólo una sobrevaloración del primero de los fenómenos indicados ¹⁶³, sino al mismo tiempo no computar el reverso del mismo, esto es las “deseconomías” a menudo resultantes de tal forma de vida ¹⁶⁴, o “los deberes legales de asistencia familiar” ¹⁶⁵, o la correlativa quiebra del postulado de “neutralidad del

¹⁶² COSCIANI, Cesare: “La acumulación de las rentas de los cónyuges”, *La Información*, tomo XXXI, ps. 711 y ss., en especial p. 716.

¹⁶³ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: “¿Es constitucional el tratamiento dispensado a las rentas familiares por el impuesto sobre la renta de las personas físicas?”, Comunicación a las *IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*. Allí el autor señala sobre las economías de escala: “... 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”, agregando: “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” (v. trabajo en versión presentada a las Jornadas, p. 18).

¹⁶⁴ CAÑAL, Francisco: *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, ob. cit., capítulo I, parágrafo B), punto a), subpunto 2: “Las ‘economías de escala’ derivadas de la convivencia familiar”, ps. 46 y ss., en particular p. 46. Consigna sobre el particular que si bien es incontestable que el matrimonio modifica la capacidad contributiva de dos contribuyentes que se casan, ello puede traducirse en una reducción de la misma, ejemplificando: “es el caso frecuente de los jóvenes que viven con sus padres antes del matrimonio, participando débilmente en los gastos del hogar familiar”.

¹⁶⁵ Del estado de familia se derivan, principal pero no exclusivamente para con los hijos y entre los cónyuges, deberes legales de asistencia familiar cuyo incumplimiento, incluso, en muchos países es acreedor de reproche penal. En la República Argentina la ley n° 13.944 (*Anales de Legislación Argentina*, tomo X-A, ps. 86 y ss.) y su complementación por la ley n° 24.029 (*Anales de Legislación Argentina*, tomo LI-D, p. 3919) se ocupan de reprimir con pena de prisión de un mes a dos años o multa a quienes se sustrajeren de prestar los medios indispensables para la subsistencia a su hijo menor de dieciocho años, o más si estuviere impedido, extendiéndose el tipo al adoptante y al tutor, y al hijo o adoptado con respecto de los padres impedidos y al cónyuge con respecto al otro no separado legalmente por su culpa.

matrimonio”¹⁶⁶, o de este último principio respecto de las rentas obtenidas por el segundo cónyuge que se incorpora al mercado laboral — generalmente de la mujer—, que deberán tributar a la escala marginal en que ya se encontraba el primero.

A modo de síntesis, en este tópico, y en relación a los sistemas extremos de consideración tributaria: individuos-familia, reseñaremos algunas de las virtudes que Francisco Cañal¹⁶⁷ condensa, dentro de aquellas que la doctrina ha predicado, para cada una de las dos posibles alternativas.

Así entonces, respecto a la *tributación individual* suelen consignarse las siguientes ventajas:

- * La decisión de contraer matrimonio permanece al margen de las consideraciones tributarias, no modificando la situación fiscal de los esposos, dando, de tal modo, satisfacción al principio de neutralidad.
- * No discrimina el celibato, lo que ocurriría en tanto la tributación conjunta esté concebida en propósitos de favor a la familia.
- * Recoge en toda su integridad el principio de igualdad de los sexos.
- * Elimina el desaliento a obtener un nuevo trabajo remunerado a quien no lo poseía, desestímulo resultante de la tarifa a que ya se encontraba gravada la unidad familiar, a resultas de los ingresos del otro cónyuge.
- * Preserva la intimidad tributaria de cada persona, ya que sus datos de rentas y gastos no deben volcarse en una declaración conjunta.

¹⁶⁶ El solo hecho del matrimonio no puede traducirse en un agravamiento de las cargas tributarias que recaen sobre los cónyuges, colocándolos de esa manera en una situación más desfavorable que la que tendrían sino estuvieran casados (v. *26º Congreso de la International Fiscal Association*, Madrid, 1972 y *IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*, Oporto, 1980).

¹⁶⁷ CAÑAL, Francisco: “*Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*”, ob. cit., capítulo I, parágrafo II, subparágrafo A): “Consideraciones previas”, punto b): “Criterios que se consideran deseables en la tributación familiar”, ps. 39 y ss.

- * Facilita a la administración fiscal la identificación de los contribuyentes individuales sin necesidad de adscribirlos a una familia, cuya delimitación es compleja y su pertenencia efectiva a menudo incierta (esposos separados o en crisis, hijos menores emancipados, etc.).
- * Se desentiende de atribuir entre los integrantes de la familia la obligación de confeccionar, suscribir y presentar la declaración jurada, afrontar el pago, y definir y deslindar la responsabilidad por la deuda y por los ilícitos, más allá del individuo.

Por su parte, quienes defienden la *tributación conjunta* enumeran dentro de sus virtudes las que siguen:

- * La familia es una unidad económica de obtención y consumo de rentas por lo cual la acumulación de las mismas se convierte en un medio idóneo para captar la capacidad contributiva desde el punto de vista de la realidad económica, las economías de escala y los recursos disponibles.
- * Reconoce el hecho de que las familias habitualmente toman decisiones en común sobre sus recursos, gastos y la prestación de su trabajo.
- * Asegura que las familias con iguales ingresos totales soporten la misma presión impositiva.
- * Evita las maniobras evasivas para neutralizar o minorar la progresividad, consistentes en desplazar y atribuir intrafamiliarmente las rentas, o los elementos que las producen, en cabeza de sus diversos integrantes.
- * Resuelve las dificultades de imputación de rendimientos y de gastos a los distintos integrantes de la unidad familiar, situación aún más compleja en el caso en que se desarrollen emprendimientos económicos a dicha escala.
- * Facilita las deducciones por "cargas de familia", al no tener que atribuir o prorratearlas entre distintos contribuyentes integrantes del núcleo.

- * Brinda adecuada atención a los postulados de progresividad y simplicidad.

5.3.2. Acumulación de las rentas familiares y óbices constitucionales:

La tributación conjunta o el simple expediente de la acumulación de las rentas familiares, en tanto no se utilicen mecanismos correctivos reformulando los mínimos exentos o estructurando tarifas diferenciales, tal cual lo sugería el propio *Informe Carter*, pone exclusivamente el acento en la existencia de economías de escala derivadas de la convivencia familiar, contrariando algunos postulados en los que existe consenso. Ellos son los referentes a neutralidad fiscal del matrimonio y de la familia, de interdicción de la discriminación a su respecto, trato equitativo del trabajo remunerado del segundo cónyuge, igualdad ante las cargas públicas y adecuación del deber de contribuir a la capacidad contributiva mediante el expediente de gravar la capacidad contributiva familiar.

Así planteada la cuestión, la tributación familiar conjunta con muy limitadas deducciones fijas o variables, ha sido objeto de descalificación sucesiva por los tribunales constitucionales alemán, italiano, y español.

El primer pronunciamiento correspondió a Alemania, donde el *Bundesverfassungsgericht*¹⁶⁸, por sentencia del 17 de enero de 1957¹⁶⁹, previno que la acumulación de rentas de los esposos alcanzadas por un impuesto progresivo contradecía el “principio de igualdad” del matrimonio frente a una pareja unida de hecho y, además, se encontraba en pugna con la exigencia constitucional, consagrada en el art. 6º, inc. 1, a tenor de la cual “el matrimonio y la familia están bajo la especial

¹⁶⁸ Denominación del Tribunal Constitucional Federal a que se refiere la Constitución de la República Federal de Alemania en el capítulo IX: “La administración de justicia”, arts. 92 y ss., a cuyo cargo se encuentra el control de constitucionalidad —v. ÁLVAREZ VÉLEZ, María Isabel y ALCÓN YUSTAS, María Fuencisla: *Las Constituciones de los Quince Estados de la Unión Europea (Textos y Comentarios)*, ob. cit., ps. 11 y ss., en particular ps. 47 y ss.—

¹⁶⁹ La sentencia puede consultarse en el comentario efectuado por el catedrático Perfecto YEBRA: “La familia ante el ordenamiento tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1976, ps. 503 y ss.

protección del Estado”, ya que de tal modo su existencia se veía penalizada con una carga adicional.

Posteriormente el mismo Tribunal Constitucional, por providencia del 30 de junio de 1964, y como corolario de la premisa precedente, extendió sus conclusiones declarando la inconstitucionalidad de la tributación conjunta de los hijos menores ¹⁷⁰.

En lo que respecta a Italia, su *Corte Costituzionale* ¹⁷¹, en un primer pronunciamiento recaído en 1975, si bien desestimatorio de los planteos, anticipó el criterio que se materializaría a través de la sentencia nº 179 del 15 de julio de 1976 ¹⁷². Por esta última, declaró la invalidez de la acumulación de las rentas conyugales por potenciar la progresividad del tributo. Para así resolver, se implicaron los arts. 3º, referente a la igualdad de todos los ciudadanos frente a la ley; 29 que organiza el matrimonio sobre la base de la igualdad moral y jurídica de los cónyuges; 31 que compromete a la República a facilitar con medidas económicas y otras disposiciones la formación de la familia; y 53 que prescribe la obligación de contribuir a los gastos públicos con arreglo a la capacidad contributiva ¹⁷³.

Por último, el Tribunal Constitucional Español ¹⁷⁴ también resolvió en el mismo sentido que los dos tribunales europeos antes indicados, la

¹⁷⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Familia e Impuestos*, ob. cit., capítulo II: “La familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, párrafo 5: “Posible inconstitucionalidad de la normativa española”, subpárrafo B): “La posición de los Tribunales Constitucionales alemán e italiano”, ps. 114 y ss., en particular p. 116.

¹⁷¹ El Tribunal Constitucional de la República Italiana, previsto en el título VI: “Garantías Constitucionales”, arts. 134 y ss. de la Ley Fundamental de tal país, también ejercita la función de control constitucional juzgando las controversias relativas a la legitimidad constitucional de las leyes —v. ÁLVAREZ VÉLEZ, María Isabel y ALCÓN YUSTAS, María Fuencisla: *Las Constituciones de los Quince Estados de la Unión Europea (Textos y Comentarios)*, ob. cit., ps. 435 y ss—.

¹⁷² La misma puede consultarse junto con el comentario efectuado por el profesor Franco GALLO, titulado: “El Régimen Fiscal de la Familia y el Principio de Capacidad Contributiva”, en *Hacienda Pública Española*, nº 94, año 1985, ps. 462 y ss.

¹⁷³ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Familia e Impuestos*, ob. cit., capítulo II, párrafo 5, subpárrafo B), p. 118.

¹⁷⁴ El Tribunal Constitucional en España está previsto en la Constitución de ese Estado por su título IX: “Del Tribunal Constitucional”, arts. 161 y ss., y ejercita el control de

inconstitucionalidad de la acumulación de las rentas familiares a los fines del impuesto. Los pronunciamientos vinieron dados en las sentencias nº 209, del 10 de noviembre de 1988, y nº 45, del 20 de febrero de 1989¹⁷⁵.

Los dos decisorios referidos han sido, al decir de Luis Manuel Alonso González, “la actuación del Tribunal Constitucional más conocida a nivel popular y de mayor impacto en el plano jurídico”¹⁷⁶ al destruir el sistema tributario de acumulación forzada de rentas en la unidad familiar.

En la primera causa, por vía de amparo, se denunció la discriminación por razón de matrimonio, resultante de la obligada tributación por el régimen de acumulación de rentas y declaración conjunta. Así entonces, la sentencia brindó “el consiguiente protagonismo al principio de igualdad”¹⁷⁷ receptado en el art. 14 de la Constitución de ese país, en que se centraron todos sus fundamentos, habida cuenta de ser éste el único que pudo habilitar procesalmente el remedio del amparo, más allá de que el mismo resultara indisociable de los de aplicación en el ámbito tributario, particularmente los de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, enunciados en el art. 31.1. de igual Ley Fundamental.

constitucionalidad por conducto de los recursos de inconstitucionalidad y de amparo — v. ÁLVAREZ VÉLEZ, María Isabel y ALCÓN YUSTAS, María Fuencisla: *Las Constituciones de los Quince Estados de la Unión Europea (Textos y Comentarios)*, ob. cit., ps. 244 y ss.—.

¹⁷⁵ Los pronunciamientos pueden consultarse en: Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA: *Tributación individual frente a tributación conjunta en el IRPF*, Colección Jurisprudencia Práctica, ps. 35 y ss., y 44 y ss., respectivamente, Tecnos, Madrid, 1991; Javier LASARTE, Salvador RAMÍREZ, y Ángel AGUALLO: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, ps. 105 y ss. y ps. 114 y ss., respectivamente, Tecnos, Madrid, 1990; y Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, ps. 395 y ss. y 404 y ss., respectivamente, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons Ediciones Jurídicas, Madrid, 1993.

¹⁷⁶ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, ob. cit., capítulo primero: “Los principios constitucionales de justicia tributaria”, parágrafo 5: “El régimen fiscal de la unidad familiar ante los principios constitucionales de igualdad, progresividad y capacidad económica”, ps. 59 y ss., en particular p. 59.

¹⁷⁷ LASARTE, Javier y otros: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, ob. cit., capítulo III: “Principios de Justicia Material de los Tributos”, parágrafo II: “Régimen tributario de la familia”, subparágrafo: “Comentario: El régimen de la familia ante el Tribunal Constitucional”, punto IX: “Conclusión”, ps. 162 y ss., en particular p. 162.

A su vez, el juicio de razonabilidad adverso al dispar tratamiento consagrado en la ley, se comprobó mediante el contraste entre la situación de los sujetos contribuyentes según estuvieran unidos o no en matrimonio, ya que tal circunstancia, si de ella se desprendiera una presunción de capacidad económica distinta y superior al producirse la acumulación de rentas y la economía de escala por la vida en común, no se hizo extensiva, por el dispositivo, a las simples uniones de hecho, o a las de meros parientes que pudieran vivir juntos, por poner dos casos ciertamente frecuentes, dejados al margen del expresado régimen legal. Así entonces se concluyó, reconociendo al accionante el derecho a no ser discriminado fiscalmente por haber contraído matrimonio, habilitándosele a confeccionar por separado su declaración del impuesto respecto del ejercicio en controversia, definiéndose, por último, al Pleno del Tribunal las tachas de inconstitucionalidad articuladas contra distintos artículos de la ley nº 44/78, reguladora del gravamen.

Por su parte, la segunda de las sentencias abordó y resolvió las distintas cuestiones que fueran sugeridas por el anterior pronunciamiento, referidas a la incompatibilidad del sistema de tributación y declaración conjunta forzosa de rentas cuando fueren varios los miembros de una familia que las percibieran, a la luz, fundamentalmente, de los arts. 14 (igualdad), 18.1. (intimidad personal y familiar, según el Tribunal, en crisis ante el deber de declaración conjunta), 31.1. (obligación de contribuir conforme a la capacidad económica a través de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad), y 39.1. (deber de los poderes públicos de asegurar la protección social, económica y jurídica de la familia).

5.3.3. Imposición con opción entre la tributación separada o conjunta:

En España mediante la ley nº 20, del 28 de julio de 1989, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, dictada en cumplimiento de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 45/89, se estableció un sistema de opción entre la tributación separada o conjunta de las rentas familiares. El apuntado sistema fue el seguido por la posterior ley nº 18/91.

Quedó establecido, en la última de las leyes referidas, que las personas físicas integradas en una unidad familiar (en general la formada por los padres y los hijos que viven bajo su dependencia) pueden optar por tributar en forma conjunta el impuesto. En tal supuesto, se acumulan todas las rentas de la unidad familiar y sus integrantes responden solidariamente por la totalidad de la deuda, sin perjuicio del derecho al prorrateo según la parte de renta que a cada uno le corresponda. El mecanismo de la tributación conjunta, considerada en la ley como una opción en un impuesto basado en la tributación individual, inclina a calificar a cada miembro de la unidad familiar como contribuyente por la parte de renta que le corresponde y como responsable solidario por la parte de renta obtenida por los demás ¹⁷⁸.

6. Técnicas para atenuar los efectos de la tributación conjunta:

Ante las críticas levantadas contra la imposición conjunta lisa y llana, se han propuesto variados mecanismos para paliar los efectos negativos del acrecentamiento potenciado de la carga por la progresividad de la tarifa, evitando el denominado "impuesto sobre el matrimonio", como la discriminación de la renta de un segundo integrante del núcleo familiar que se incorpora al trabajo remunerado.

6.1. Imposición individual con acumulación parcial:

En la Argentina, tanto en el originario Impuesto a los Réditos que hizo su aparición dentro del sistema tributario nacional en el año 1932 ¹⁷⁹, como en el Impuesto a las Ganancias que lo sustituyera en 1974 a través de la ley n° 20.628 ¹⁸⁰ y que hoy nos rige, no ha estado ausente la

¹⁷⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª edición, capítulo IX: "La imposición directa", parágrafo I: "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", subparágrafo H): "Sujetos pasivos", ps. 223 y ss., en particular ps. 223 y 224, Marcial Pons, Madrid, 1997.

¹⁷⁹ Por decreto-ley del 19 de enero de 1932, dictado en acuerdo general de ministros y ratificado mediante la ley n° 11.586, sancionada el 17 de junio de 1932 y con comienzo de vigencia a partir del 1° de enero de dicho año (*Anales de Legislación Argentina*, complemento 1920-1940, ps. 249 y ss.).

¹⁸⁰ *Anales de Legislación Argentina*, tomo XXXIV-A, ps. 66 y ss.

acumulación de las rentas en el caso de cónyuges, si bien la modalidad ha apuntado a una acumulación parcial en cabeza de uno de los esposos, en nuestro caso del marido.

En tal sentido no se aplican en el ámbito del aludido impuesto las disposiciones del Código Civil sobre régimen patrimonial del matrimonio y, particularmente, las prescripciones de orden público respecto de los bienes gananciales. Es así que son atribuidos separadamente a cada cónyuge los beneficios provenientes de sus actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria), de los bienes propios y de los bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su actividad personal; mientras que se asignan totalmente al marido los de los bienes gananciales, excepto que se trate de aquellos adquiridos por la mujer en las condiciones antes señaladas, que exista separación judicial de bienes o que la administración de éstos la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial ¹⁸¹.

En cuanto a las rentas de los menores de edad, las mismas deben ser declaradas por quien tenga su usufructo, o sea, regularmente por los padres ¹⁸².

El apartamiento de las normas del derecho común y orden público contenidas en el Código Civil, suscitó, tempranamente, impugnaciones a la postre resueltas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación según sentencia del 23 de diciembre de 1938 recaída en la causa "*Marchese Natalio L. y señora v. la Nación*" ¹⁸³. En dicha oportunidad se dijo que los réditos de los bienes gananciales, conforme a la ley impositiva, debían ser considerados réditos propios del marido, al margen de lo dispuesto por el Código Civil, agregándose que el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, establecido en el art. 16 de la Constitución Nacional, no se encontraba violado, descartando el argumento de los recurrentes en el sentido que el tratamiento arbitrado conducía, desde el

¹⁸¹ Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y sus modificaciones), arts. 28, 29 y 30 (v. decreto n° 649/97, que aprueba el último texto ordenado, en *Anales de Legislación Argentina*, tomo LVII-D, ps. 4262 y ss.).

¹⁸² Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y sus modificaciones), art. 31.

¹⁸³ *Fallos*: 182:486

punto de vista fiscal, a crear una situación más favorable para los matrimonios separados. Expresó también el Alto Tribunal, que el régimen al que adscribía nuestro país consagraba un principio menos gravoso que el adoptado por otras legislaciones que consideraban lisa y llanamente al hogar como una unidad fiscal, al tiempo que tendía a facilitar la liquidación, percepción y fiscalización del impuesto.

Al respecto, la legislación aún hoy vigente, en cuanto prescinde del régimen de gananciales propio de la sociedad conyugal conforme al derecho de fondo, si bien mitiga sus efectos al contemplar la tributación separada de los réditos provenientes de actividades personales de la esposa, ha merecido en nuestro país observaciones de calificada doctrina¹⁸⁴.

Desde otro ángulo, y teniendo en cuenta que los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia son anteriores a la reforma constitucional de 1957, que incorporó en su art. 14 *bis* una directiva específica relativa a “*la protección integral de la familia*”, deben destacarse las fundadas impugnaciones, con sustento en dicha manda, efectuadas al régimen de acumulación parcial en cabeza del marido por el profesor Rodolfo R. Spisso¹⁸⁵, que compartimos en un todo, debiendo agregar que a la fecha se ven reforzadas luego de la última reforma constitucional de 1994, que ha elevado a tal rango distintos Tratados Internacionales de Derechos Humanos que adhieren a la misma filosofía tuitiva de la institución familiar.

6.2. Imposición conjunta con tarifas diferenciales:

El *Informe Carter*, luego de adscribir a un modelo de tributación nítidamente familiar con acumulación de las rentas de todos los

¹⁸⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C.: *Impuesto a las Ganancias*, 3ª edición, ps. 331 y ss., Depalma, Buenos Aires, 1996; REIG, Enrique Jorge: *Impuesto a las Ganancias*, 9ª edición, p. 199, Macchi, Buenos Aires, 1996; y MARTÍN, José María: “Imposición de los réditos de la sociedad conyugal”, *Impuestos*, tomo XXV, ps. 169 y ss.

¹⁸⁵ SPISSE, Rodolfo R.: *Derecho Constitucional Tributario*, ob. cit., capítulo XV: “Protección de la familia”, ps. 297 y ss.; obra basada en un trabajo del autor en colaboración con Delia M. GUTIÉRREZ, titulado: “La protección de la familia: un principio menospreciado por la legislación fiscal”, publicado en *La Ley*, tomo 1990-A, ps. 956 y ss.

integrantes del núcleo, concluye proponiendo la utilización de tarifas diferenciadas según se trate de contribuyentes casados o solteros, como herramienta atemperante de la progresividad.

Ello se expresa en los siguientes términos vertidos por la Comisión: “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”¹⁸⁶.

De tal modo, se toma en cuenta la capacidad tributaria de las familias y no la de sus miembros singulares, pero ello requiere una adecuada reformulación de las diversas tarifas a fin de que la escala que contenga los tipos aplicables a las rentas familiares acumuladas crezca más lentamente que la prevista para el contribuyente singular.

No debe pasar inadvertido que la doble tarifa sólo será un instrumento útil cuando pondere adecuadamente las circunstancias familiares para morigerar la imposición relativa que deba brindarse a cada familia, y no un mero subterfugio formal para convalidar la acumulación.

El efecto de minoración puede alternativamente alcanzarse: ya, según vimos, mediante una compensación en la tarifa en el caso de las unidades familiares; ya por conducto de un recargo para los contribuyentes solteros, incrementando porcentualmente los tipos para tales contribuyentes individuales.

Es menester, igualmente, en el caso de la tributación familiar, actuar sobre los mínimos exentos, los que deberían, en este modelo, computar tal circunstancia elevándose para la tributación conjunta, puesto que sólo

¹⁸⁶ “Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad”, ob. cit., vol. II, cit. por Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA en *Familia e impuestos*, ob. cit., capítulo II, parágrafo 2: “La elección de la unidad contribuyente: Individuo o familia”, subprágrafo A): “Distintas soluciones aportadas por el Derecho comparado respecto al tratamiento de las rentas familiares”, ps. 43 y ss., en particular p. 47.

las rentas por encima de tales importes son las realmente aptas para exteriorizar aptitud contributiva.

6.3. Imposición conjunta con *splitting*:

Ingresaremos aquí al tratamiento de los denominados por la doctrina *métodos per capita* o de "tributación dividida", enderezados a paliar la progresividad dividiendo la base imponible o renta global, previamente a la aplicación de las pertinentes tarifas.

El método del acápito se conoce con la denominación inglesa *income splitting* (división de las rentas), y desde el punto de vista teórico se atribuye su paternidad al economista inglés S. Webb quien lo expusiera en el año 1916 en su obra *How to Pay for the War*¹⁸⁷.

Fue incorporado al ordenamiento alemán por Ley del 17 de julio de 1958, sancionada con motivo de la sentencia de su Tribunal Constitucional del 17 de enero de 1957, que ya refiriéramos, por la que se declaró la inconstitucionalidad de la tributación acumulada sin correcciones.

El mecanismo consiste en el cálculo de la deuda tributaria de los cónyuges mediante la aplicación del tipo de gravamen correspondiente a la mitad de la renta acumulada en el matrimonio, multiplicando seguidamente el resultado por dos.

En el caso de Estados Unidos de América, siendo característico de su modelo federal que cada uno de los estados de la Unión dicte su derecho de fondo, el régimen económico del matrimonio adscribió, en las jurisdicciones locales, a dos matices conceptuales diferentes: por un lado, al sistema de comunidad de gananciales, conocido como *community property law*, en el cual corresponde a cada cónyuge la mitad de las rentas, cualquiera fuera el esposo que las adquiriera; y por otro, al sistema, procedente del *common law*, basado en el principio individualista de tomar en cuenta a quien la hubiera obtenido para definir su atribución.

¹⁸⁷ CAÑAL, Francisco: *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, ob. cit., capítulo I, parágrafo B), punto d): "Técnicas para atenuar los efectos rechazables de la tributación conjunta", subpunto 1: "Income splitting", acápito 1.1: "Concepto y evolución histórica", ps. 62 y ss., en particular p. 62.

Así las cosas, en la reforma al impuesto federal, con vigencia a partir del año 1948, según indica el profesor Francisco Cañal, se optó por introducir la mecánica del *splitting*, lo que importó trasvasar la filosofía del régimen económico matrimonial de gananciales al campo tributario, dándose a los cónyuges la opción de presentar una declaración conjunta con una tarifa que establecía franjas de base dos veces más amplias que las correspondientes a las personas solteras, con lo cual el impuesto final era el equivalente al que resultaría si cada cónyuge tributase separadamente por la mitad de la renta obtenida por ambos ¹⁸⁸.

De todos modos, según la información que nos brindara el profesor titular de la Universidad Nacional de La Pampa, Argentina, Pablo José María Revilla, y que recogiera en el año 2008 al realizar un master en tributación en la Universidad de Boston, en la imposición a la renta vigente hoy en los Estados Unidos de América, sólo se modera la progresividad mediante una tabla de alícuotas especiales (reducidas) para los matrimonios que presenten declaraciones juradas conjuntas, beneficio que se extiende a los denominados “jefes de hogar” ¹⁸⁹.

Regresando al *splitting*, se ha dicho que tal régimen acredita en su favor las ventajas que generalmente se adjudican a los métodos de tributación conjunta, conjurando, al mismo tiempo, su más notorio inconveniente de acentuación de la carga por la progresividad de la tarifa, arribando, a su vez, a un resultado que asegura que los matrimonios con igual renta global soporten una obligación fiscal, también de igual cuantía.

Para los matrimonios con “monorrédito” es claramente más favorable que la tributación separada por efecto de la división previa a la aplicación de la tarifa, para llegar a resultados neutros frente a la declaración y pago individual, en el caso de que las rentas de ambos cónyuges sean de cuantía equivalente.

¹⁸⁸ CAÑAL, Francisco: *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, ob. cit., capítulo I, parágrafo B), punto d), subpunto 1, acápite 1.1, ps. 62 y 63.

¹⁸⁹ Como documentación de respaldo, cfr. Richard SCHMALBECK y Lawrence ZELENAK, *Federal Income Taxation*, segunda edición, capítulo: “*Family income-splitting by statute*”, p. 775 y ss., Wolters Kluwer, Nueva York, 2007, y el *Internal Revenue Code*, sección 1: “Impuesto aplicado”, subsecciones 1(a), 1(b) y 1(c).

Dentro de las críticas que se le formulan se pone el acento en que no da adecuada respuesta ante un acrecentamiento de la renta cuando ella es la resultante del trabajo realizado por los hijos. Otro tanto puede afirmarse en el caso de las familias monoparentales (madres solteras, viudos o divorciados) que no pueden aplicarlo y obtener la ventaja fiscal que él reporta, creando un marcado desbalance entre estas familias y las que tienen los dos padres.

Finalmente se ha objetado que el *splitting* privilegia la situación de los matrimonios de más altas rentas al neutralizar la progresividad propia del impuesto, a lo cual puede darse respuesta mediante una prudente reformulación de la tarifa, según algunos autores, o a través de la limitación de su uso a las rentas bajas y medias, valiéndose, a partir de cierta cota, de alguna otra alternativa de reducción.

6.4. Imposición conjunta con *quotient familial*:

Este método, de origen francés, también opera mediante el procedimiento técnico de la división de la renta global *per capita*. El *quotient familial* (cociente familiar), lleva hasta sus últimas consecuencias el principio de graduar la carga en función del número de personas que integran el núcleo familiar, extendiendo su aplicación más allá de los esposos.

Representa, además de una solución en la tributación conjunta en el matrimonio, una forma de resolver al mismo tiempo el tema de las cargas familiares en el impuesto, permitiendo dar satisfacción “a la idea de la igualdad de trato entre hogares de renta y composición diferentes”¹⁹⁰.

Fue introducido por la ley francesa del impuesto en 1945, y consiste en conceder al contribuyente una ventaja proporcional al número de unidades de consumo (miembros) que integran la familia. Su mecánica se vale de la división del total de la renta familiar por un determinado número de partes (cociente), que se correlacionan con el de las personas que viven en el hogar. Ello así, el cociente en el caso de un contribuyente

¹⁹⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Familia e Impuestos*, ob. cit., capítulo II, parágrafo 2, subparágrafo B), punto b): “Modos de atenuar de los efectos indeseables de la tributación conjunta”, ps. 58 y ss., en particular p. 61.

soltero, divorciado o viudo, es uno; en un matrimonio es dos; y en el supuesto de un matrimonio con hijos, cada uno de ellos se computa como media unidad al incorporarse en el divisor, salvo el tercer hijo que cuenta como una unidad (por calificar la familia como numerosa).

El régimen también contempla el acrecentamiento del cociente de solteros, divorciados o viudos con hijos a cargo, supuestos de invalidez, edad superior a sesenta y cinco años, etc.

Esta herramienta, además de ponderar la situación particular de cada familia y las deseconomías resultantes del número de sus miembros apreciando con mayor justeza la capacidad tributaria en su conjunto, se orienta decisivamente a estimular la natalidad en un país como Francia con serios problemas en este aspecto. Además da respuesta a la situación de las familias monoparentales, sin solución en el caso del *splitting*.

También aquí, como crítica, se aduce que el mecanismo otorga un mayor beneficio a las familias de rentas más elevadas, lo cual podría conjurarse mediante el establecimiento de un límite en la aplicación del cociente. A ello se agregan los inconvenientes suscitados al momento de precisar la propia noción de "hogar fiscal" necesaria en su régimen, y la complejidad de decidir en cada caso, no sólo la extensión del núcleo, sino también la efectiva pertenencia económica de los sujetos a la unidad familiar.

Por último, se remarcan la complejidad administrativa para procesar declaraciones con los más diversos cocientes, y las dificultades para encarar la fiscalización, no sólo de los cálculos en que se asienta el sistema, sino también de las modalidades familiares concretas que en cada caso puedan verificarse en la realidad de los hechos y su correspondencia con las declaradas.

7. Las cargas familiares en la imposición a la renta:

La legislación comparada, tanto en los casos en que la unidad contribuyente es el individuo, cuanto cuando tal característica se asigna a la familia, toma en cuenta como circunstancias relevantes del sujeto pasivo su situación familiar y las personas a su cargo, autorizando la deducción de lo que ha dado en llamarse "cargas de familia". Ello así,

considerando la existencia de “deberes económico familiares” que se derivan de tales relaciones y que consisten, primordialmente, en la atención de la prole (en su faz alimentaria, de vestido, vivienda, salud y educación), todo lo que, por su relevancia social, desborda el interés individual y se confunde con el interés público.

No desconocemos que frente a este tema se abre la alternativa de dar respuesta a la compensación de cargas de familia mediante “prestaciones sociales” (ayudas o subvenciones), o a través de su ponderación dentro de la mecánica liquidatoria del Impuesto a la Renta. A este respecto, se ha advertido que las prestaciones sociales responden al principio de necesidad, en tanto que el Derecho Tributario desarrolla sus conceptos atendiendo a un principio diverso, como es el de la capacidad contributiva.

Sobre la matización introducida en el párrafo precedente, creemos que la disyuntiva es fácilmente superable, pues no es incompatible la coexistencia de prestaciones sociales directas con exenciones y deducciones en el campo del impuesto en tratamiento siempre, claro está, que las prestaciones pecuniarias recibidas, si se trata de un sujeto contribuyente, sean incluidas como ingreso en la declaración para la determinación del Impuesto a la Renta. De tal modo, se permite acceder a las prestaciones sociales (en el caso de la Argentina fundamentalmente a través de la técnica del salario familiar) a muchas personas que no alcanzan a ser contribuyentes en el Impuesto a la Renta.

A su vez, ante la existencia de determinados deberes legales familiares, es una adecuada respuesta la que brinda el Derecho Tributario y, particularmente, la imposición a los beneficios periódicos, cuando reconoce la posibilidad de deducir para el cálculo del gravamen determinados importes en la base o en la cuota, ya que la renta imponible sólo puede ser aquella efectivamente a disposición del sujeto, no involucrando los importes mínimos elementales que éste y su familia necesitan para su subsistencia.

Más aún, el concepto mismo de “capacidad contributiva” como presupuesto de la imposición, debe tomar en cuenta una capacidad económica apta para hacer frente a las cargas públicas, lo cual confirma la justificación de un mínimo exento de imposición con el que puedan atenderse las necesidades básicas del obligado y su grupo familiar, ya

que sólo a partir de ahí puede hablarse, en puridad, de disponibilidad efectiva de renta.

Hablar de “mínimo exento familiar”, o autorizar la deducción por el contribuyente de “cargas de familia” en atención a su situación en ella y deberes legales a su cargo, importa en realidad, por caminos diferentes, aproximarse a un mismo concepto.

Valga recordar, a este respecto, que uno sólo de los sistemas de tributación familiar, el francés del “cociente”, da respuesta directa por su propia mecánica a la situación que suscitan las personas a cargo dentro de la referida comunidad de vida.

Sin pretender incursionar en las distintas disyuntivas implicadas por la conformación del grupo familiar y su ponderación a los fines tributarios —que el catedrático Eusebio González García sistematiza alineándolas en tres criterios fundamentales: “a) fijación de un mínimo vital familiar intocable por los impuestos; b) valoración de los gastos medios que supone la manutención de cada miembro del grupo familiar; y c) valorar esos gastos medidos en función del nivel de renta del grupo familiar”¹⁹¹—, ni en los parámetros de cuantificación y mecanismos técnicos para compatibilizar el gravamen con las cargas de familia, baste alertar que es un fenómeno corriente que la organización de este impuesto en los sistemas tributarios comparados se desentienda de una apreciación realista y adecuada de lo que significa tener que asumir la obligación de procurar los medios económicos para la crianza y educación de los hijos.

8. Conclusiones sobre familia y tributación:

Las conclusiones que seguidamente exponremos, si bien están referidas a la familia en el Impuesto a la Renta, pueden entenderse complementarias de los conceptos ya anticipados respecto a la imposición patrimonial (Impuesto al Patrimonio Neto de las Personas Físicas e

¹⁹¹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Familia e Impuestos*, ob. cit., capítulo II, parágrafo 3: “Consideración de las cargas familiares”, subparágrafo A): “Cuestiones conceptuales”, ps. 71 y ss., en particular p. 79 y 80.

Impuesto Sucesorio o a las Herencias, o sus equivalentes, más allá de como se denominen tales tributos en los diversos sistemas nacionales).

En cuanto a la trascendencia concreta del tema que nos ocupa, en lo relativo al Impuesto a la Renta por el universo de contribuyentes que involucra en cualquier país, baste recordar que el catedrático Fernando Sáinz de Bujanda ¹⁹², en 1986, al prologar la publicación de una enjundiosa tesis doctoral, precisaba que *casi cuatro quintas partes de las declaraciones de tal impuesto procesadas en España correspondían a personas casadas* y, por tanto, incluidas en una unidad familiar, sin perjuicio de que también muchos de los declarantes solteros o viudos integraban alguna de las modalidades de aquella unidad, tal como se encontraba prevista, a esa fecha, en ese ordenamiento tributario.

En la República Argentina las relaciones sociales y el matrimonio probablemente, muestren una situación parecida, o con algunos matices, semejante a la existente en España, más allá de que en nuestro sistema fiscal la imposición a la renta no contemple la unidad familiar como contribuyente, la gravitación del tributo sea sensiblemente más reducida y, a no dudarlo, de menor impacto sobre los obligados al pago.

Retornando a una visión en perspectiva del conflicto, que a menudo se suscita y enuncia en el planteo: "impuestos vs. familia", es gráfica la reflexión del profesor A. Sauvy al prologar un número monográfico de la *Revue Française de Finances Publiques* sobre la tributación familiar, que recogemos de la cita efectuada por el catedrático español Eusebio González García ¹⁹³. Con tono irónico, el autor francés reflexionaba que "era lógico que la familia no estuviera bien vista por los fiscalistas y por los financieros, por la sencilla razón de que éstos tienen un horizonte muy corto (un año), en tanto que la familia extiende sus preocupaciones a una generación".

Colocados desde una perspectiva conceptual y filosófica, advirtamos que tampoco es casual que hoy se señale que la institución familiar tiene

¹⁹² SAINZ DE BUJANDA, Fernando: "Prólogo" del libro *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta* de Concepción PÉREZ DE AYALA, ob. cit., ps. 13 y ss. en particular p. 15.

¹⁹³ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Familia e Impuestos*, ob. cit., capítulo I: "Planteamiento General del Problema", párrafo: "Introducción", p. 9.

contornos difusos, e incluso se sostenga que la noción de unidad familiar es relativa, por el condicionamiento propio de las circunstancias de tiempo y de lugar, premisas a partir de las cuales resulta más fácil descalificar cualquier política, tributaria o de cualquier otra índole, inspirada en el principio *favoris familiae*.

Más aún, a este respecto resultan sugerentes algunas ideas introductorias contenidas en el *Informe Nacional por España a las IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios*, producido por el catedrático Juan Ramallo ¹⁹⁴, en cuanto allí sostuvo: “No es posible partir de una familia prototípica de la normalidad de los casos ni al hacer una ley ni al analizarla ...// Si, por hipótesis, pensásemos en la desaparición de la institución matrimonial nos quedaríamos con la relación biológica madre-hijo. Y si seguimos haciendo hipótesis y nos situamos en el mundo feliz de Huxley, en el que las personas las engendra, educa y utiliza la benéfica tiranía de Utopía, habremos llegado al máximo de individualidad, frente al grupo familiar, aunque en este caso, probablemente, ya no necesitaremos de los impuestos.// Por lo tanto, no son válidos los apriorismos en favor o en contra de la familia o de un tipo u otro de familias, sino que hay que partir de la complejidad de las formas interpersonales de convivencia dentro de la sociedad y de que cada una de ellas tiene su propio mecanismo económico que habrá que localizar. Desde este punto de vista cualquier ley que regule un impuesto sobre la renta o el patrimonio será imperfecta...”.

Las ideas precedentes nos inquietan, ya que a pesar de haber sido escritas hace casi tres décadas, se muestran como una profecía de los resultados científicos hoy alcanzados —difícilmente calificables como adelantos, por sus potencialidades apocalípticas— como la fecundación *in vitro*, la manipulación genética, la conservación congelada *sine die* de embriones para su eventual implante, el alquiler de vientres maternos para la gestación de hijos de terceros, o la clonación, mecanismos que comprometen la procreación humana en su forma natural, tal cual se ha venido manifestando a lo largo de los siglos y desde lo más lejano de los

¹⁹⁴ RAMALLO, Juan: “La unidad familiar como sujeto fiscal - Relato Nacional de España” (v. trabajo en la versión presentada a las Jornadas, sección I: “Introducción: la relatividad de la alternativa gravamen personal – gravamen familiar”, ps. 4 y ss., en particular p. 5).

tiempos de que se tenga memoria, lo cual no puede sino conmovernos y espantarnos ya que por tal vía, no sólo se pone en riesgo de quiebra a la familia, sino, incluso, a la criatura humana, tal cual la concebimos.

Como lo indicáramos en la introducción del presente trabajo, nuestras premisas parten de un enfoque dialéctico del Derecho que se afirma en la defensa de ciertos valores. Por ello, al menos en nuestra visión, la familia se fundamenta en la unión estable del hombre y la mujer para constituirse en la célula primera y natural de la sociedad humana, asegurando la preservación de la especie. Ella es anterior al Estado y a toda otra comunidad y debe ser sostenida y defendida positivamente en sus derechos y deberes por las autoridades públicas, a partir del convencimiento de que el bien de la familia constituye un valor indispensable e irrenunciable de la comunidad civil, debiendo esta última procurar una “política familiar” que clara y vigorosamente la respete, favorezca y dignifique.

Los enunciados anteriores son los aceptados, con poco disidencias en el entorno de nuestra cultura y no son, sino, una muestra de los postulados comunes del Derecho Constitucional de Europa y América, recogidos también, sin vacilaciones, en los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos, ratificados por la mayoría de los países miembros de la comunidad internacional, los cuales proyectan sus enunciados y prescripciones con supremacía normativa sobre todos y cada uno de los Estados.

A pesar de lo hasta aquí expuesto, no desconocemos que la “protección integral de la familia”, e incluso su favorecimiento, debe conciliarse con un canon liminar del Derecho Tributario, el de “capacidad contributiva”, que también ha alcanzado consagración constitucional, explícita o implícita, en un alto número de naciones, o que igualmente, desde la legislación ordinaria, informa a los más diversos sistemas fiscales, en tanto, como con justeza lo señalara Cortés Domínguez ¹⁹⁵, tal principio “es la verdadera estrella polar del tributarista”, lo que lo

¹⁹⁵ CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, capítulo II: “La Ley General Tributaria y las categorías tributarias”, párrafo I: “Introducción”, ps. 988 y ss., en particular p. 989, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* n° 60, p. 989, año 1965.

convierte en presupuesto, medida de cálculo y límite de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Ello así, nuestras propuestas y conclusiones distan mucho de auspiciar una inmunidad tributaria absoluta para el matrimonio, o de convertir a la institución familiar en un paraíso fiscal libre de impuestos. Se trata, simplemente, utilizando las palabras de Rodolfo R. Spisso ¹⁹⁶, de que: "No nos olvidemos de cumplir con el mandato no sólo constitucional sino natural de proteger a la familia. Algún detractor del matrimonio dirá que éste es de por sí un castigo (¡allá él!), mas es contrario a las valoraciones colectivas de nuestra sociedad que la ley tributaria consagre tal orientación".

A tal respecto, cabe señalar que hoy ya *no basta postular la neutralidad fiscal del matrimonio y de la familia, sino que es menester que los gravámenes desplieguen sobre ella una finalidad extrafiscal, natural y humana de protección y favorecimiento de la célula básica de toda sociedad.*

No se trata aquí de desnaturalizar el tributo, al grado extremo de renunciar a su papel prevalente en la cobertura de los gastos públicos, sino de reconocer en él una institución abierta, que debe ser conjugada en armonía con el resto del ordenamiento jurídico y con subordinación a los valores y al logro de los objetivos constitucionales ¹⁹⁷.

Desde la aludida perspectiva es necesario vincular adecuadamente las instituciones jurídicas con los presupuestos ideológicos que se han colocado al tope del ordenamiento normativo para que, desde la atalaya constitucional y teniendo en vista el objetivo de la realización del hombre a través de la "protección integral de la familia", se satisfaga el "interés general" y el "bien común", por medio de un diseño de las herramientas tributarias que ya no sólo no discriminen al matrimonio y a la familia, sino que, decididamente, a través de acciones positivas, los favorezcan.

¹⁹⁶ SPISSE, Rodolfo R.: *Derecho Constitucional Tributario*, ob. cit., capítulo xv, parágrafo 67: "Incongruencias y paradojas del sistema", subparágrafo 67.9: "Inconstitucionalidad del régimen aplicable a la sociedad conyugal", ps. 317 y ss., en particular ps. 318 y 319.

¹⁹⁷ LEJEUNE VALCÁRCCEL, Ernesto: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", ob. cit., capítulo v: "Observaciones Conclusivas: los fines extrafiscales y el concepto de tributo", ps. 169 y ss.

En el programa constitucional de nuestras naciones, como lo hemos comprobado, ocupa *un lugar de privilegio el principio tutelar de la familia*, por lo cual *los gravámenes que pesen sobre ella deberán estar concebidos para recaudar sin perjudicarla*. Ello así, valiéndonos de los conceptos que en su día expusiera con referencia a la institución tributaria el catedrático Ernesto Lejeune Valcárcel, repetimos con él: “El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales. De ahí la necesidad de que el análisis del plan o programa constitucional haya de constituir en el futuro uno de los puntos básicos en la elaboración doctrinal de los estudiosos de cualquier ciencia jurídica” ¹⁹⁸.

A modo de resumen conclusivo estimamos útil remarcar:

- 1º) Los sistemas de acumulación de las rentas familiares para su imposición conjunta sin mecanismos atenuantes de la progresividad, son palmariamente inconstitucionales, tal cual lo han declarado los Tribunales Constitucionales de Alemania, Italia y España, por infringir valores, principios y derechos fundamentales comunes en todo nuestro entorno político, filosófico y cultural.
- 2º) La unidad contribuyente familia, en tanto se adopten técnicas correctivas para morigerar los efectos progresivos de la tarifa, se muestra como una modalidad de imposición conveniente con superioridad sobre la tributación individual por receptor, adecuadamente, el fenómeno social y económico de dicha comunidad en la obtención y consumo de las rentas.
- 3º) El trasvasamiento del “régimen de gananciales” de la sociedad conyugal del derecho de fondo, al campo de la tributación de las rentas familiares —habida cuenta de su tradicional aceptación multiseccular en los más diversos países y por fundarse en la equidad e igualdad de derechos de los esposos—, se exhibe como el más apto para evitar la “discriminación fiscal del matrimonio” y para arribar a

¹⁹⁸ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, ob. cit., capítulo V, parágrafo 34, p. 180.

una tributación *per capita* o dividida entre los cónyuges, que se aparte de la atribución individualista de los réditos en función de quien los obtiene, para centrarla en la corriente, habitual y cotidiana disposición conjunta de los ingresos por los esposos.

- 4º) El método del *splitting*, sólo en apariencia privilegia a los matrimonios con monorrédito —generalmente del marido—, ya que en términos de equidad se hace cargo de un hecho hoy corroborado, entre otros, por el informe presentado en Ginebra el mes de junio de 2009 ante la Organización Internacional del Trabajo del que resulta que el 53 % de las mujeres latinoamericanas trabajan en forma remunerada —esto es más de cien millones— sin perjuicio de que más de la mitad carece de contrato y de que el sueldo que reciben representa el 70 % del que obtienen los hombres. El estudio, titulado: *Trabajo y Familia: Hacia nuevas formas de conciliación con responsabilidad social*, fue realizado en el marco del *Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo* e indica que en el caso de las mujeres entre veinte y cuarenta años, el porcentaje de quienes se han incorporado al mercado laboral, formal y remunerado, asciende al 70 % ¹⁹⁹. Los datos referidos pueden ser confrontados con el *Informe sobre Desarrollo Humano* de 1995, elaborado también en el marco del *Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo*. De él resultaba que ya a esa fecha, en casi todas las naciones del mundo, las mujeres trabajaban más que los varones —en las naciones industrializadas 51 % más horas y en los países en desarrollo 53 % más horas— aunque uno de los rasgos sobresalientes de la situación de la desigualdad era el hecho de que el trabajo de la mujer quedaba, la más de las veces, sin remunerar, sin reconocer y sin valorar, constituyendo un porcentaje excepcionalmente alto de la contribución invisible de las personas a la economía mundial ²⁰⁰, fundamentalmente en las tareas del hogar y

¹⁹⁹ DOCUMENTOS DE LA 98ª CONFERENCIA INTERNACIONAL DEL TRABAJO (OIT).

²⁰⁰ GELLI, María Angélica: “Desarrollo humano, igualdad y constitución (A propósito del Informe sobre Desarrollo Humano 1995)”, *Revista Jurídica Argentina La Ley*, tomo 1996-B, ps. 1096 y ss., en particular p. 1100. Señala la autora a este respecto: “La comparación entre los sexos ilustra acabadamente el punto: Mientras que para los varones únicamente un cuarto de su trabajo no se remunera y tres cuartos es remunerado, para las mujeres el cuadro se invierte: Sólo un tercio de su trabajo recibe remuneración y dos tercios no se remunera”.

en la crianza, cuidado y educación de los hijos, lo que justifica y da respaldo al régimen de gananciales en el matrimonio.

- 5º) La consideración del “principio de capacidad contributiva” que aconseja concebir el Impuesto a la Renta en su modalidad personal, global, y con “tarifa progresiva”, también sugiere ante “la unidad contribuyente familiar” —se utilice o no el *splitting*—, la adopción del expediente de la “doble tarifa” para adecuar y aligerar la carga fiscal del matrimonio. Será menester, igualmente, actuar en los mínimos exentos, los que deberían, en este modelo, elevarse para la tributación conjunta, ya que sólo las rentas superiores a dichos importes son las realmente aptas para exteriorizar capacidad económica.
- 6º) La tributación conjunta, concebida a la luz del principio *favoris familiae*, debería alcanzar no sólo a los matrimonios regular y legalmente constituidos, sino también a las uniones estables y monogámicas de un hombre y una mujer libres de vínculos matrimoniales con otra persona, que formen un hogar de hecho, por un lapso y bajo las condiciones y circunstancias que en cada caso contemple la ley. Tampoco podrán ausentes de una consideración especial las que han dado en llamarse *familias ensambladas*, esto es, las que se originan con motivo de una nueva unión tras la separación, divorcio o viudez, cuando uno o ambos cónyuges tienen hijos de un vínculo anterior. Esta categoría sociológica también debe ser ponderada, ya que la misma se proyecta más allá de los núcleos familiares originados por el matrimonio, generando responsabilidades económicas de parte de los progenitores.
- 7º) La familia como unidad contribuyente con obligación de declaración conjunta, no puede encontrar un óbice constitucional frente a la protección del “derecho a la intimidad” o reserva. Ello así, desde que en nuestro concepto no puede hacerse tal invocación en las “relaciones intrafamiliares” de la comunidad doméstica, en la cual, por definición, es donde menos se justifican los recelos. El matrimonio no es puja de intereses económicos contrapuestos, ni la suma de dos egoísmos, ni la esquiva ocultación de las situaciones de riqueza o infortunio. Es, en cambio, comunidad plena, intimidad sin secretos, entrega sin mezquindades. La sociedad conyugal necesita

algo más que *affectio societatis*, lo que requiere es participación por igual en los esfuerzos y en los beneficios, descartando la especulación mercantil y el ánimo de lucro. A su vez, la patología de algunas relaciones familiares, no debe llevarnos a considerar a todos los matrimonios desde la óptica de aquellos en crisis de disolución. Por tales fundamentos no reconocemos entidad a los impedimentos que puedan agitarse desde un pretendido derecho a la intimidad para oponerse a una declaración tributaria conjunta.

- 8º) La imposición acumulada con *quotient familial*, o sistema francés, es una herramienta bien lograda de fomento a la familia y, fundamentalmente, de la natalidad, que permite dar una respuesta unitaria a la adición de las rentas en una unidad y a las respectivas cargas de familia.
- 9º) Debe descartarse deferir al contribuyente la opción entre tributación conjunta o individual, ya que debe ser la ley como expresión de la voluntad general, la que, conciliando la apreciación de la efectiva capacidad contributiva de las familias con la directiva constitucional de su protección, debe definir la más adecuada, justa y prudente distribución de las cargas fiscales ²⁰¹.
- 10º) La integración del núcleo familiar debe ser ponderado habilitando la deducción de las llamadas "cargas de familia" en la base o en la cuota, mediante una cuantificación realista de los deberes económico familiares de la unidad contribuyente, particularmente en lo relativo a la atención de las necesidades de alimentación, vestido, salud, vivienda y educación de la prole, ya que la "capacidad contributiva familiar", sólo puede inferirse *ex post facto* de haberse cumplido tales obligaciones morales y legales por el contribuyente.

Buenos Aires, junio de 2009.

²⁰¹ VALDÉS COSTA, Ramón y VALDÉS DE BLENGIO, Nelly: "La unidad familiar como sujeto fiscal", Ponencia Nacional Uruguaya a las IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, ob. cit., Sección III: "Algunas consideraciones doctrinales", parágrafo 6: "Aceptación del núcleo familiar como unidad a los efectos tributarios", punto 6.5, p. 17.