

**4943** Pleno. Sentencia 45/1989, de 20 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad 1.837/1988. En relación con determinados preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, de normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta la reforma generada por la Ley 48/1985.

El Pleno del Tribunal Constitucional compuesto por don Francisco Tomás y Valiente, Presidente; doña Gloria Begué Cantón, don Angel Latorre Segura, don Francisco Rubio Llorente, don Luis Díez-Picazo y Ponce de León, don Antonio Truyol Serra, don Fernando García-Mon y González-Regueral, don Carlos de la Vega Benayas, don Eugenio Díaz Eimil, don Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, don Jesús Leguina Villa y don Luis López Guerra, Magistrados, ha pronunciado

#### EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

#### SENTENCIA

en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1.837/1988, acordada en la Sentencia dictada por el Pleno de este Tribunal el 10 de noviembre último en el recurso de amparo núm. 752/85; en relación con los arts. 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 23 (en relación con el 24.7), 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/1978, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985, con referencia a los arts. 14, 18, 31 y 39 de la Constitución. Han sido parte el Fiscal General del Estado y el Gobierno, representado por el Abogado del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Francisco Rubio Llorente, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### I. Antecedentes

1. El Pleno de este Tribunal dictó, en el recurso de amparo 752/85, Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre, concediendo el amparo solicitado frente a la Sentencia de la Sala Segunda de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona de 19 de junio de 1985. En la parte dispositiva de la Sentencia dictada en el recurso de amparo se decidió lo siguiente:

«1.º Anular la Sentencia núm. 495 de la Sala Segunda de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona, dictada el 19 de junio de 1985, en cuanto confirma la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Tarragona de 28 de octubre de 1983 que, desestimando la reclamación deducida por el recurrente contra la Inspección Provincial de Hacienda de 25 de mayo del mismo año, estimó correcta la imposición por la Inspección al recurrente y a su cónyuge de la acumulación de sus rentas en la declaración correspondiente al ejercicio de 1980.

«2.º Reconocer al recurrente el derecho a no ser discriminado fiscalmente por el hecho de haber contraído matrimonio y a hacer por separado su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1980.

«3.º Someter al Pleno la cuestión de inconstitucionalidad relativa a los arts. 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 23 (en relación con el 24.7), 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/1978, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985, con referencia a los arts. 14, 18, 31 y 39 de la Constitución.»

2. Mediante providencia del día 22 de noviembre, acordó el Pleno del Tribunal tener por formadas las actuaciones para sustanciar la cuestión de inconstitucionalidad relativa a los arts. 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 23 (en relación con el 24.7), 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/1978, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con referencia a los arts. 14, 18, 31 y 39 de la Constitución. Se acordó, asimismo, dar traslado de las actuaciones que se han formado proponiendo la cuestión, conforme establece el art. 37.2 de la LOTC; al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes; al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días puedan personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimaren convenientes. Se dispuso, por último, la publicación de la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» para general conocimiento.

3. Mediante escrito que tuvo entrada en el Registro de este Tribunal el día 12 de diciembre, presentó sus alegaciones el Fiscal General del Estado. En ellas, tras resumir los antecedentes del caso, comenzó por observar que la supuesta contradicción entre los preceptos de Ley cuestionados y lo dispuesto en el art. 18.1 de la Constitución no sería reconocible, pues lo alegado en su día por el demandante de amparo parece se habría de entender en términos de la reserva en favor del individuo frente a la participación que es propia del matrimonio, lo que no sería expresivo de la intimidad familiar, sino de los grados de la

intimidad que deba existir entre los consortes; cuestión que no puede situarse en el marco del art. 18 de la Constitución. El problema es, más bien, si vulnera el derecho a la igualdad la aplicación a los contribuyentes casados de un régimen tributario especial basado en la acumulación de rentas, sin razón alguna que lo justifique y por el solo hecho de haber contraído matrimonio. Estima el Fiscal General del Estado que basta, a estos efectos, con trasladar los razonamientos contenidos en la STC 209/1988, razonamientos que llevaron entonces al Tribunal a concluir que el régimen establecido en la Ley 44/1978 genera un trato discriminatorio con respecto a los demás sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta y más concretamente los que viven en común, en ausencia de vínculo matrimonial, sin que este trato desigual aparezca justificado en aras de otro valor constitucionalmente protegido, como podría ser la protección a la familia que impone a los poderes públicos el art. 39.1 C.E. Tras citar otros pasajes de la STC 209/1988, afirmó el Fiscal General del Estado que la acumulación de rendimientos e incrementos de patrimonio que el art. 7.3 de la Ley 44/1978 impone a los integrantes de la unidad familiar definida en el art. 5.1, con el normal resultado de un tipo impositivo más gravoso por mor de la progresividad, resulta, enunciado en los términos abstractos en que se manifiesta la Ley, desigual y, en la medida que carece de una razón que lo justifique, infringe el art. 14 de la Constitución en relación con su art. 31.1 y, en cuanto supone al mismo tiempo una penalización fiscal de la familia, «inobserva la prescripción que se contiene en el art. 39.1 C.E.». Procede, por ello, declarar la inconstitucionalidad y consiguientemente nulidad de los arts. 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/1978, conclusión que hace innecesario -a juicio del Fiscal General del Estado- examinar si el art. 23 de la Ley, en relación con el art. 24.1.b) del mismo texto legal, puede ser contrario a la Constitución.

4. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 12 de diciembre de 1988, presentó sus alegaciones el Abogado del Estado, en los términos que a continuación se resumen:

a) En lo relativo, en primer lugar, a las «condiciones procesales», a los «puntos que cabe estimar planteados» y al «orden para su examen», se observa por el Abogado del Estado que la promoción de una cuestión de inconstitucionalidad por el Pleno del Tribunal ante sí mismo [arts. 10 k) y 55.2 de la LOTC] envuelve una diferencia de trámite en comparación con las cuestiones planteadas por los órganos judiciales, siendo de tener en cuenta que, en un pronunciamiento como el presente, las alegaciones formuladas en el recurso de amparo y la Sentencia que lo resolvió desempeñan una función procedimental análoga, respectivamente, a las alegaciones de las partes y del Fiscal en el incidente de planteamiento y al Auto de planteamiento regulados en los arts. 163 de la Constitución y 35.2 de la LOTC. Por ello, las condiciones procesales de esta cuestión han de ser referidas a la STC 209/1988, resolución ésta de la que también se habrán de extraer los puntos de constitucionalidad concretamente planteados.

En cuanto a las condiciones procesales, se exponen sólo un par de precisiones. La primera, es que el art. 24.7, citado en relación con el art. 23, es un precepto, que como tal, desapareció en la reforma que la Ley 48/1985 hizo de la Ley 44/1978, pasando su contenido preceptivo a alojarse en el art. 24.1 b) actual, cuya redacción no coincide con la de aquel art. 24.7, por más que esa diferencia no tenga demasiada trascendencia para el problema planteado. La segunda precisión alude a los preceptos constitucionales citados al plantear la cuestión, observándose que, después de leída la STC 209/1988, no cabe duda de que las referencias a los arts. 18, 31 y 39 de la Constitución se han de entender hechas al apartado primero de cada uno de estos preceptos, aunque más dudas suscita la «relevancia» del art. 18.1 de la Constitución, pues la Sentencia de amparo menciona este precepto para rechazar su consideración, puesto que el recurrente lo adujo de manera intempestiva. No obstante, la alusión a la «intimidad económica conyugal» en el fundamento tercero de la Sentencia autoriza a inferir que la razón de las dudas no puede estar alejada de lo que el solicitante de amparo expuso en el apartado segundo de su escrito de alegaciones de 12 de mayo de 1986.

Los puntos que, según el Abogado del Estado, plantea la STC 209/1988 son -por el orden en el que irán siendo abordados- los siguientes:

1) En primer lugar, el efecto discriminatorio engendrado por el tratamiento tributario de la renta obtenida por personas integradas en unidades familiares. Los preceptos constitucionales relevantes son los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución en consideración conjunta o, al menos, en conexión. Los preceptos legales cuestionados son los arts. 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/1978.

2) El segundo problema es el originado en torno al art. 18.1 de la Constitución, y consiste en si viola la «intimidad económica conyugal» el régimen de declaración conjunta del art. 34.3 de la Ley 44/1978.

3) El tercero y último punto se corresponde con el abordado en el fundamento jurídico undécimo de la Sentencia de amparo, esto es, si resulta o no discriminatorio (vulnerando los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución) que la celebración del matrimonio no determine un período impositivo inferior al año. Los preceptos por ello cuestionados

son el art. 23, en relación con el art. 24.7 [(24.1 b), tras la reforma de 1985] de la Ley 44/1978.

b) En cuanto al efecto discriminatorio del tratamiento tributario de las unidades familiares, comienza el Abogado del Estado por citar y comentar las consideraciones en este punto expuestas por la STC 209/1988, observando, en primer lugar, que en el art. 31.1 de la Constitución, y junto a los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, se consagra el principio de «sistematicidad», pues este precepto se refiere a un «sistema tributario justo», nota que puede tener relevancia para resolver la presente cuestión. Destaca, asimismo, el Abogado del Estado que la Sentencia de amparo constató que la finalidad objetiva de las reglas impositivas de la declaración conjunta descartaban el que la diferenciación en sí misma, haciendo abstracción de su concreta articulación normativa, pudiera tacharse, sin más, de arbitraria, consideración esta que claramente expresa la inexistencia de una prohibición constitucional absoluta para establecer un tratamiento tributario diferenciado de las unidades de convivencia cotidiana que gocen de una cierta estabilidad. Ahora bien, como se expresó en el fundamento noveno de la Sentencia que se glosa, la existencia de una finalidad objetiva en la norma diferenciadora no es bastante a los efectos de apreciar su conformidad al principio constitucional de igualdad. En este fundamento —observa el Abogado del Estado— se lleva a cabo un control de proporcionalidad también, con ecos de nociones oriundas del constitucionalismo norteamericano, un examen de la inclusividad de los preceptos legales y de su corrección o incorrección desde la perspectiva constitucional. Este examen llevó a la conclusión de que las reglas aplicadas al solicitante de amparo excluían indebidamente ciertos supuestos de convivencia cotidiana establece de sujetos pasivos del impuesto (por ejemplo, hombre y mujer no casados que viven *more uxorio* o simplemente personas que comparten de manera estable una vivienda sin que entre ellas medie relación sexual alguna), incluyendo indebidamente, en cambio, determinados casos en los que, por razones principalmente laborales y de comunicaciones, algunos miembros de la unidad familiar no participan de las ventajas por razón de convivencia. En el fundamento jurídico décimo se viene a establecer un doble vínculo, positivo y negativo, para el legislador tributario, en atención al criterio constitucional de capacidad económica (art. 31.1). Esta capacidad, en primer lugar, debe ser efectiva o real, y el régimen concreto de acumulación de rentas de los cónyuges que regía en 1980 no satisfacía esta exigencia, pues presumía *iuris et de iure* que el incremento de capacidad económica a resultados del matrimonio era exactamente igual al determinado por la suma de las rentas de uno y otro, aplicando la tarifa progresiva (los únicos elementos de personalización eran las deducciones general y por razón de matrimonio, al parecer insuficientes para alcanzar el umbral de personalización que exige el principio constitucional de capacidad económica). Observa el Abogado del Estado que un primer remedio de esta situación inconstitucional sería acudir, de nuevo, a una técnica del constitucionalismo americano, a la que quizá apunta al fundamento décimo de la Sentencia, consistente en hacer la norma «permeable al enervamiento» (*permeable to rebuttal*), «permeabilidad» que debiera, acaso, ser doble: para los cónyuges, que podrían demostrar que el incremento efectivo de su capacidad económica es menor que el presumido por el legislador, y para la Administración tributaria, a la que cabría probar que es mayor. Esta vía de solución puede provocar obvios y gravísimos problemas de gestión tributaria, a los que difícilmente podría hacer frente en muchos años, o quizá nunca, nuestra Administración, debiendo tenerse en cuenta que la personalización, corolario de la igualdad y de la justicia tributaria, ha de ser compatible con la generalidad y con la eficacia de la gestión tributaria (arts. 31.1 y 103.1 de la Constitución). Una segunda solución es que el propio legislador establezca fórmulas personalizadas para determinar el aumento efectivo de la capacidad económica, fórmulas que han existido desde 1978 (deducciones del art. 1.3 de la Ley 44/1978), y que se han visto vigorizadas a partir de la reforma de 1985, especialmente mediante la llamada deducción variable [art. 29 B) de la Ley 44/1978, en la redacción que le dio la Ley 48/1985], que ha ido perfeccionándose progresivamente y que hoy incluye las rentas de trabajo personal dependiente y de actividades profesionales, artísticas y empresariales (art. 91 de la Ley 33/1987, de Presupuestos para 1988). Esta deducción no existía en 1980, y de haber existido, podría haber servido, unida a otras deducciones, para eliminar el reproche que el fundamento jurídico décimo de la Sentencia que se comenta dirige al régimen de acumulación de rentas que regía en aquel año.

A partir de las consideraciones que preceden, inicia el Abogado del Estado el examen de las disposiciones de Ley cuestionadas por discriminatorias:

El art. 4.2 de la Ley 44/1978 establece la sujeción conjunta y solidaria al impuesto, como sujetos pasivos, de quienes se integran en una «unidad familiar», según la define el art. 5.1, ya se ha dicho que la Constitución no prohíbe al legislador establecer un régimen específico de tributación sobre la renta para quienes se integran en unidades de convivencia estables, de tal modo que este principio de sumisión conjunta y solidaria al impuesto no es contrario a los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución, y a esto se limita el art. 4.2 de la Ley, plasmando así

una opción constitucionalmente legítima del legislador democrático. La única sombra de inconstitucionalidad afecta al adjetivo «familiar», que califica a «unidad», pero, sin duda, el adjetivo podría mantenerse si se interpretara que el régimen de las unidades familiares se debe extender a todos aquellos casos en que, no existiendo unidad familiar en sentido propio, exista una análoga situación de convivencia, con lo que la analogía no se utiliza para «extender más allá de sus términos estrictos el hecho imponible» (art. 24.1 de la Ley General Tributaria), sino para aplicar un tratamiento tributario específico dentro de los términos del hecho imponible definido por el art. 3 de la Ley del Impuesto. Aun prescindiendo de este recurso a la analogía, no cabría reproche frente al art. 4.2 si otro precepto de la Ley (por ejemplo, el apartado 1 del art. 5 o un nuevo apartado que se introdujera en este artículo) declarara aplicable el régimen tributario de las unidades familiares a otras unidades estables de convivencia carentes de carácter familiar.

El art. 5.1, regla primera, es uno de los preceptos clave, pues es el que, al hablar de «cónyuges», basa la diferenciación de trato jurídico en el vínculo matrimonial. El remedio a esta inconstitucionalidad por discriminación no tiene por qué alcanzarse, sin embargo, invalidando el precepto, y mucho menos invalidando, junto a él, las demás reglas del art. 5.1, por conexión, y detrás de ellas los arts. 4.2, 7.3, 31.2 y 34.3 y 6. Para depurar el art. 5.1 del efecto discriminatorio basta con que la definición que contiene se extienda a las unidades de convivencia que indebidamente no incluye y permite excluir aquellos supuestos (por ejemplo, cónyuges que viven en diferentes poblaciones por razones de trabajo) que indebidamente incluye. Con lo primero se purga el vicio del defecto de inclusividad y con lo segundo el de exceso de inclusividad. La excesiva inclusividad puede ser remediada si la regla primera del art. 5.1 se pone en relación con el art. 69 del Código Civil, según el cual se presume, salvo prueba en contrario, que los cónyuges viven juntos», de tal modo que quedarían excluidos del régimen tributario específico de la unidad familiar los cónyuges que prueben no vivir juntos. Ningún problema existe, de otra parte, respecto a los hijos, ya que el propio precepto exceptúa a los que vivan independientemente.

En cuanto al déficit de inclusividad, cabe remediarlo con una aplicación analógica (art. 4.1 del Código Civil), mediante la cual el régimen tributario especial de la unidad familiar se aplicaría a todos los supuestos en que existiera *idem ratio*, esto es, cuando la Administración tributaria pudiera justificar, dentro siempre del respeto a las libertades y derechos constitucionales, que entre varias personas existe comunidad estable de vida o convivencia. Con todo ello, el art. 5.1, regla primera, dejaría de engendrar discriminación y no se le podría tachar de contrario a los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución.

Por otro lado, no es inoportuno preguntarse cuál debe ser el marco de referencia para medir un resultado discriminatorio. El art. 31.1 de la Constitución obliga a utilizar un canon sistemático («sistema tributario justo»), de tal forma que la justicia tributaria es justicia en el sistema. Siendo esto así, y desde una perspectiva sistemática, la sensación de injusticia y discriminación que podría suscitar la lectura aislada del art. 5.1 se atenúa o llega, incluso, a desaparecer. Así ocurre si se considera, por ejemplo, el diferente régimen de los cónyuges y de quienes han convivido *more uxorio* en lo relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987), impuesto respecto del cual los últimos tienen un tratamiento tributario menos ventajoso que los primeros. Si se adopta una perspectiva aún más amplia, considerando no sólo el sistema tributario, sino también el sistema prestacional de los poderes públicos en su conjunto, la sensación de discriminación es aún menor. La protección de la familia (art. 39.1 de la Constitución) es un mandato al legislador que éste debe cumplir no necesariamente otorgando un tratamiento más ventajoso o favorable a la familia en cada norma o institución jurídica particular, sino procurando que del conjunto del ordenamiento jurídico se siga un resultado global de protección.

El art. 7.3 representa la norma central del régimen tributario de la unidad familiar, ya que es justamente la que ordena la acumulación de rentas «cuquiera que sea el régimen económico del matrimonio». En sí misma, la acumulación de rentas no es contraria a la Constitución ni, más específicamente, a sus arts. 14, 31.1 y 39.1. No lo afirma así la STC 209/1988, en cuyo fundamento décimo se objeta sólo la presunción *iuris et de iure* del incremento de capacidad económica que determinaría el matrimonio, de tal forma que la acumulación misma sería constitucionalmente inobjetable a condición de que o bien con posterioridad a 1980 se hubieran introducido temperamentos legislativos en esta línea de gravar personalmente incrementos efectivos de capacidad económica, o bien ese resultado pudiera alcanzarse mediante una adecuada interpretación del art. 7.3. Lo que a continuación se indica parte de la base de que el art. 5.1, regla primera, ha quedado purgado de su contenido discriminatorio.

Pues bien, con posterioridad a 1980 se han introducido temperamentos legislativos con la vista en lograr mayores niveles de personalización del impuesto y de gravamen sobre incrementos efectivos de la capacidad económica, como son las deducciones general, variable y familiares. Se ha de tener en cuenta la reforma de 1985 y la regulación contenida en las sucesivas Leyes de Presupuestos (actualmente en el art. 91 de la Ley 33/1987, especialmente en cuanto da nueva redacción a las letras A, B

y C del art. 29.1 de la Ley del Impuesto). Este esfuerzo legislativo—por supuesto perfectible—de mejora constitucional de la legislación (preconstitucional) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pretende una regulación positivamente informada por los precepto y principios constitucionales, naturalmente con arreglo a una pauta prudente que minimice cualquier perturbación en las funciones que la imposición sobre la renta de las personas físicas cumple en el sistema tributario (funciones no sólo recaudatorias, sino también de carácter político-económico y político-social). Se trata de un esfuerzo que debe ser valorado por el Tribunal, en especial en lo relativo al régimen de la deducción variable, que resulta constitucionalmente suficiente en orden a la preservación del principio de efectividad de la capacidad económica gravada y de la personalización del tributo. No cabe, de otra parte, olvidar que el legislador tributario español debe tener en cuenta que una muy holgada mayoría de unidades familiares en nuestro país se caracterizan porque un solo miembro es el que obtiene toda la renta de la unidad, de tal modo que un sistema de tributación por separado de los miembros de la unidad familiar que atendiera a la renta obtenida por cada uno (e incluso un trato tributario excesivamente favorable mediante las deducciones a aquellas unidades familiares socialmente agraciadas que cuenten con varios perceptores de renta) puede traducirse en una desprecuación desfavorable para muchas unidades familiares del tipo mayoritario, amén de formular las prácticas elusivas y defraudatorias, especialmente en los niveles superiores de renta. Parece evidente que el legislador no se ha de ver compelido, para evitar un tipo de discriminación, a organizar la imposición sobre la renta según modelos que, sobre dificultar grandemente la gestión eficaz del impuesto, pudieran acabar arrojando un resultado global de disconformidad con los valores constitucionales muy superior al del régimen tachado de discriminatorio.

Observa el Abogado del Estado que en el informe anejo a su escrito (que se ha de entender incorporado a estas alegaciones a todos los efectos) se describen y evalúan por la Secretaría General de Hacienda algunos datos que el Derecho comparado ofrece respecto a los puntos considerados, buscando así ponderar algunas críticas, a veces interesadas, contra las Leyes tributarias españolas. En definitiva, lo imperfecto y aproximativo de cualquier solución es una nota común a todas las legislaciones, no un rasgo peculiar español, y el percatarse de ello lleva a corroborar, de nuevo, la conclusión de la necesidad de preservar un amplio margen de libre configuración a favor del legislador democrático.

En suma, el régimen vigente de las deducciones (letras A, B y C del art. 29 de la Ley del Impuesto, según la redacción del art. 91 de la Ley 33/1987) impide hoy el justo reproche que el fundamento décimo de la STC 209/1988 hizo a la legislación aplicada en el ejercicio de 1980. Pero, además y como solución provisional a la espera de una decisión del legislador de más hondo alcance, sería asimismo posible hacer uso de la técnica, antes referida, de la «presunción enervable». Basta para ello con interpretar el art. 7.3 de la Ley 44/1978 en el sentido de que la acumulación de rentas se basa en la presunción *uris tantum* de que el incremento efectivo de capacidad económica derivado de la convivencia es el manifestado mediante la acumulación, quedando abierta la prueba en contrario, tanto a los particulares como a la Administración. Conclusión que permite el art. 118.1 de la Ley General Tributaria.

Tampoco cabe tachar de inconstitucional la irrelevancia frente a la Hacienda del régimen económico matrimonial. Se trata de una opción legítima del legislador tributario, dueño, en principio, de acuñar autónomamente sus propias calificaciones y no vinculado, desde luego, a las configuraciones jurídico-civiles de instituciones y relaciones jurídicas. De esta autonomía es manifestación la delimitación del hecho imponible según criterios económicos (art. 25.3 de la Ley General Tributaria), y el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 3 de la Ley 44/1978) es, sin duda, de naturaleza económica. Asimismo, la irrelevancia tributaria del régimen económico matrimonial enlaza con el criterio general de no dejar la alteración de la posición de los sujetos pasivos a la libre disposición de los particulares (art. 36 de la Ley General Tributaria y arts. 1.317, 1.325, 1.326 y concordantes del Código Civil y preceptos correspondientes de los derechos civiles especiales).

El art. 31.2 tampoco es contrario a los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución, si se acepta lo razonado sobre los arts. 4.2, 5.1 (regla primera) y 7.3. Este precepto se limita a declarar la obligación solidaria frente a la Hacienda de los integrantes de la unidad convencional sujeta al régimen especial (y presunto) de acumulación de rentas, lo que es aplicación del criterio general de la Ley General Tributaria (arts. 34 ó 37.1) y perfectamente coherente con los arts. 4.2, 5.1 y 7.3 de la Ley 44/1978. La solidaridad que impone el art. 31.2 se refiere a la cuota y a los conceptos de las letras a), b) y c) del art. 58.2 de la Ley General Tributaria y es de notar que, según las normas generales, la mera responsabilidad solidaria se refiere a la deuda tributaria (art. 37.1 de la Ley General Tributaria) que, en principio, abarca la cuota y todos los conceptos del art. 58 de la Ley General Tributaria y aun las costas del apremio (art. 10.3 del Reglamento General de Recaudación, de 14 de noviembre de 1968).

Por último, el prorrateo interno que el precepto prevé es consecuencia lógica de la solidaridad (art. 1.145 del Código Civil), siendo lógico

y razonable el criterio distributivo que la Ley establece («la parte de la renta que corresponda a cada uno»).

El art. 34.3 obliga a los cónyuges («cuando en la unidad familiar estén ambos») a suscribir la declaración única, sin perjuicio de poder actuar por representación uno del otro. En la medida en que esta previsión, y las demás del mismo precepto, se refiere a los «cónyuges», incurre en el mismo vicio de exceso y defecto de inclusividad de que adolece el art. 5.1, regla primera; pero si depuramos de este vicio al art. 34.3 mediante el mismo expediente que se sugería para aquel precepto, desaparece toda contradicción con los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución. El art. 34.3 establece una obligación formal que ostenta carácter instrumental respecto a lo que disponen los arts. 4.2, 5.1, regla primera; 7.3 y 31.2 de la Ley 44/1978, y si, con arreglo a lo expuesto, desaparece el reproche de inconstitucionalidad que se pudiera hacer a estos preceptos, no cabe considerar inconstitucional al propio art. 34.3. La unidad de declaración es una medida coherente, adecuada y proporcionada con el establecimiento de un régimen tributario especial relativo a las unidades familiares y otras unidades estables de convivencia, lo que se dice por referencia a los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución, en consideración conjunta, y sin dilucidar el problema de su constitucionalidad en relación con otros preceptos de la norma fundamental (a continuación se tratará de su contraste con el art. 18.1 de la Constitución).

El art. 34.6 enlaza con el art. 31.2 y establece la solidaridad en el pago de las sanciones tributarias con la excepción del caso del art. 34.5. Teniendo en cuenta lo antes dicho en orden a la solidaridad, este proceso no contraría los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución por razones parejas a las expuestas al tratar del art. 31.2.

c) Examina a continuación el Abogado del Estado la constitucionalidad del art. 34.3 de la Ley 44/1978 por referencia a lo dispuesto en el art. 18.1 de la Constitución, luego de reiterar que la mención de este último precepto en la cuestión de inconstitucionalidad sólo tiene sentido respecto de aquella disposición legislativa. En definitiva, el demandante de amparo sostuvo, en su día, que la declaración conjunta de ambos cónyuges exigía el conocimiento por cada uno de ellos de los rendimientos, desgravaciones, patrimonio y demás datos del otro, lo que depararía—dijo entonces—la violación del derecho de cada uno a la intimidad. Mediante este alegato, por tanto, no se hizo valer la propia intimidad frente a la Hacienda, sino frente al otro cónyuge, esto es, dentro de la relación conyugal.

Reposa esta tesis en la premisa de que el derecho fundamental a la intimidad rige no ya en las relaciones «horizontales» entre particulares (Drittwirkung), sino justamente en relación entre particulares dentro de una esfera de intimidad libremente creada (la matrimonial). La tesis es inaceptable. El derecho fundamental a la intimidad podrá operar, sin duda, en relación entre particulares, y así lo confirma la Ley Orgánica 1/1982, así como la jurisprudencia de este Tribunal; pero ello no significa que el derecho a la intimidad opere por igual en cualquier relación entre particulares, con abstracción de su carácter, estructura, significado y función o con independencia del tipo de intimidad comprometida, pues los derechos fundamentales se han de hacer compatibles con el principio de autonomía de la voluntad (STC 177/1988, fundamento jurídico cuarto, de tal forma que un derecho fundamental no se puede invocar lícitamente para romper el marco normativo y contractual de las relaciones jurídico-privadas (STC 6/1988, fundamento jurídico sexto). En suma, de la jurisprudencia constitucional en esta materia deriva la exigencia de preservar las instituciones jurídico-privadas del riesgo de desfiguración producida por una aplicación servil, desatenta y tosca de las normas constitucionales relativas a derechos fundamentales.

Lo que el interesado planteó fue si existe un ámbito de «intimidad económica» entre los cónyuges que estuviera protegido por el art. 18.1 de la Constitución. Para responder a esta pregunta, lo primero que se ha de considerar es la configuración legislativa de la institución matrimonial, debiendo tenerse en cuenta que el art. 32.2 de la Constitución contiene una reserva de ley para regular, entre otros puntos, los derechos y deberes de los cónyuges, derivando de este precepto constitucional un amplio margen del legislador democrático para ordenar la institución matrimonial. Según esta regulación, los cónyuges se deben respeto y ayuda mutuos y han de actuar en interés de la familia (art. 67 del Código Civil), están obligados a vivir juntos (lo que se presume, art. 69 del mismo Código Civil) y a guardarse fidelidad y socorrerse mutuamente (art. 68). Sus bienes quedan sujetos al levantamiento de las cargas del matrimonio, lo que es un deber judicialmente coercible (art. 1.318 del Código Civil), teniendo cada cónyuge la potestad de realizar los actos encaminados a atender las necesidades ordinarias de la familia encomendadas a su cuidado y respondiendo ambos solidariamente de las deudas contraídas en el ejercicio de esta potestad (art. 1.319). La disposición sobre la vivienda habitual y sobre los muebles de uso ordinario requiere el consentimiento de ambos, aunque pertenezcan a uno solo de los cónyuges (art. 1.320), reglas todas las citadas que se aplican cualquiera que sea el régimen económico matrimonial y el Derecho Civil aplicable de entre todos los vigentes en España (art. 149.1.8 de la Constitución). Y es claro que todas estas normas civiles son incompatibles con el derecho a la intimidad económica frente

al otro cónyuge que afirma el solicitante de amparo, pues si tal derecho existiera no habría manera de evitar la defraudación de los deberes de mutua ayuda y de actuación en interés de la familia o, más concretamente, del deber de levantar las cargas del matrimonio o del deber de responder solidariamente de las consecuencias del ejercicio de la potestad a que se refiere el art. 1.319 del Código Civil.

De otro lado, el art. 1.383 del Código Civil dispone que los cónyuges sujetos al régimen de gananciales deben «informarse recíproca y periódicamente sobre la situación y rendimientos de cualquier actividad económica suya», y si esta regla se considera lesiva del art. 18.1 de la Constitución, nos hallaríamos ante el principio del fin del régimen de gananciales. Es cierto que el solicitante de amparo hizo la salvedad de que en ciertos regímenes económico-matrimoniales la «intimidad económica» entre cónyuges no se daba, sugiriendo una suerte de renuncia al derecho fundamental, pero, sin necesidad de entrar en el análisis detenido de esta tesis, hay que notar que la misma —de prosperar— forzaría al legislador tributario a tener en cuenta el régimen económico matrimonial para imponer la declaración única o no. Este efecto obstativo del régimen económico matrimonial frente al legislador tributario contradice el criterio general de autonomía antes aludido, amén de que llegaría a ser un indeseable medio para privar a los españoles de libertad real de elección de régimen económico matrimonial en perjuicio del régimen económico legal en el Derecho común. Pero lo que el recurrente de amparo no percibió es que, incluso en el régimen de separación de bienes, la «intimidad económica» entre cónyuges es imposible, pues ambos deben contribuir al sostenimiento de las cargas del matrimonio en proporción a sus respectivos recursos económicos, salvo que pacten otra regla de distribución (art. 1.438 del Código Civil). Con mayor precisión, el art. 50 del texto refundido de la Compilación catalana dispone que, en el régimen de separación de bienes, el criterio de reparto entre los cónyuges para contribuir a los gastos familiares será, a falta de pacto, proporcional «a sus ingresos, y si éstos no son suficientes, a sus patrimonios», y mal podrían los cónyuges exigirse el cumplimiento de este deber si no pudieran conocer cada uno los ingresos y patrimonio del otro. Parece, pues, claro que el derecho fundamental a la intimidad, como intimidad económica, no opera entre cónyuges, de manera tal que pudiera haberse violado por la imposición del deber de declaración única que establece el art. 34.3 de la Ley 44/1978. Es, por lo menos, paradójico pretender que el derecho a la intimidad opera dentro de una esfera vital de intimidad (matrimonio), es decir, que hay una «intimidad personal» (económica) dentro de la «intimidad familiar», que el art. 18.1 de la Constitución y la Ley Orgánica 1/1982 parecen considerar indivisible («intimidad personal y familiar»).

Si podría comenzar a existir un problema con el derecho fundamental a la intimidad si el régimen específico de la unidad familiar (y, dentro de él, la declaración conjunta) se hubiera de aplicar a comunidades de vida no matrimoniales. En las uniones libres *more uxorio* podría, sin mucha dificultad, hacerse uso de un razonamiento parecido al empleado para los matrimonios, pero ya es más difícil argüir lo mismo en otros supuestos de convivencia o vida en común a los que pudiera incluirse dentro de un régimen tributario especial. Estas dudas, por cierto, demuestran que pueden existir muchas opciones de conformación entre las que corresponde elegir al legislador y sólo a él.

d) En el cuarto apartado de sus alegaciones considera el Abogado del Estado la constitucionalidad del art. 23 de la Ley 44/1978 en relación con el art. 24.7 [hoy art. 24.1 b)] del mismo texto legal, por referencia a los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución. En el fundamento undécimo de la STC 209/1988 estimó el Tribunal perfectamente posible, y desde luego así es, que regla del art. 24.7 [hoy art. 24.1 b)] se hubiera aplicado analógicamente a la hipótesis de celebración de matrimonio. Sólo porque no fue así en aquel caso, se vulneró la igualdad, medida esta por referencia a la previsión que la propia Ley establece para los casos de disolución o separación matrimonial.

Una comprobación elemental es que la vulneración de la igualdad que así se apreció no se remediaría declarando nulo el art. 23 de la Ley 44/1978, el art. 24.1 b) o ambos a la vez. Con semejante nulidad sólo se crearía el desorden jurídico, ya que se privaría de validez, mientras el legislador no dictara una nueva norma, a la regla general sobre el período impositivo contenida en el art. 23 o a la regla que permite un período impositivo menor en los casos de disolución, nulidad y separación matrimonial y otros, todo lo cual es perfectamente conforme a la Constitución. Si el art. 24.7 antiguo, o el 24.1 b) actual, son inconstitucionales, lo son por omisión, como se dijo en el voto particular a la STC 209/1988, esto es, por no incluir la celebración del matrimonio entre las hipótesis de excepción a la regla general del art. 23 sobre el período impositivo. Ahora bien, si esto es así, y a la espera de que el legislador modifique el tenor del art. 24.1 b), lo único que le cabe a este Tribunal es declarar inconstitucional, por discriminatoria, la ausencia de la celebración del matrimonio entre los supuestos enumerados por aquel precepto, con la consecuencia de que sólo interpretándolo analógicamente (pues así lo imponen los arts. 14, 31.1 y 39.1 de la Constitución) podrá evitarse la inconstitucionalidad por omisión. El efecto práctico de esta declaración de inconstitucionalidad sin invalidación (una «inconstitucionalidad parcial») *ex qualitate*, al modo de la

STC 116/1987) sería exhortar al legislador a una modificación del art. 24.1 b) para incluir en él la celebración del matrimonio y, quizá, la constitución de otro tipo de unidades de convivencia a las que se aplicará el mismo régimen tributario especial que al matrimonio, vinculando, mientras tanto, a los aplicadores del Derecho (Administración y Poder Judicial) a interpretar y aplicar analógicamente el art. 24.1 b) como queda dicho.

e) Concluye el escrito del Abogado del Estado con unas «consideraciones finales» en las que se comienza por afirmar que de la argumentación expuesta se deriva que una hipotética inconstitucionalidad de cualquiera de los preceptos cuestionados no podría tener como consecuencia su invalidación, pues no sería lógico declarar nula la regla general sobre el período impositivo o el devengo (art. 23 de la Ley 44/1978) sólo porque el art. 24.7 [hoy art. 24.1 b)] no agregue una excepción más (la celebración del matrimonio o la iniciación de la convivencia) a la regla general, ni puede admitirse la invalidación del art. 24.7 [actual 24.1 b)] porque no incluya ese supuesto. Pero eso mismo sucede con los arts. 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 31.2 y 34.3 y 6, preceptos que si se invalidaran en virtud de la doctrina expuesta en la STC 209/1988, se vendría a eliminar la posibilidad de establecer un régimen especial para ciertas unidades de convivencia, posibilidad que, según la misma Sentencia, no es contraria a la Constitución. Los arts. 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 31.2 y 34.3 y 6 tampoco pueden ser invalidados por discriminatorios, pues basta, respecto de ellos, con utilizar una técnica de declaración de inconstitucionalidad sin invalidación como la empleada en la STC 116/1987, u otra distinta, pero, en todo caso, proporcionada al vicio de inconstitucionalidad advertido, es decir, presidida por los principios de respeto al ámbito constitucional de libertad del legislador y de conservación de los enunciados legislativos, de manera que se evite al máximo la nulidad de los preceptos, sin excluir por ello la rectificación del resultado discriminatorio. Así se expuso con anterioridad y ahora cabe añadir que tal vez el tenor del art. 164.2 de la Constitución (salvo que en el fallo se disponga otra cosa, subsistirá la vigencia de la Ley en la parte no afectada de inconstitucionalidad) puede servir, debidamente interpretado, para concluir que no están afectados de inconstitucionalidad (y, por tanto, deben subsistir en vigor) aquellos enunciados legislativos cuya preservación es compatible con la corrección del vicio de inconstitucionalidad por discriminación. No parece, en suma, que la doctrina de la STC 209/1988 fuerce a invalidar ninguno de los preceptos cuestionados.

Pero si el Tribunal entendiera otra cosa, y declara nulo algún precepto, sería imperioso, en gracia a la seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución), que se determinara el alcance de la Sentencia, aunque fuera en términos sucintos, como se hizo en el fundamento jurídico noveno de la STC 145/1988. Es cierto que las Sentencias declaratorias de inconstitucionalidad no tienen ejecución por la justicia constitucional (ATC 309/1987), y también lo es que en los procesos declarativos de inconstitucionalidad se enjuicia solamente la conformidad o disconformidad con la Constitución de un precepto, y no la íntegra proyección de éste en todo el ordenamiento y que, por lo tanto, excede de la jurisdicción de este Tribunal el determinar exhaustivamente todas las consecuencias que se hayan de extraer de la invalidación de un precepto legal. Sin embargo, lo que ahora se pide con carácter subsidiario no es otra cosa que una precisión acerca de los efectos de la Sentencia declarativa de inconstitucionalidad que invalide preceptos legales y, en definitiva, un pronunciamiento, que está dentro de las funciones del Tribunal, sobre el alcance y sentido de los arts. 164 de la Constitución y 40.1 de la LOTC. Este último precepto dispone que las Sentencias declaratorias de inconstitucionalidad «no permitirán revisar procesos fenecidos mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales», lo que constituye un límite, basado en el principio de seguridad jurídica, a la eficacia en el tiempo de las Sentencias de inconstitucionalidad. No hay ninguna necesidad de interpretar este art. 40.1 como si el límite así expresamente enunciado constituyera la excepción a una imaginaria regla, que sería la del máximo alcance invalidatorio de la Sentencia de inconstitucionalidad en su dimensión temporal (efectos máximos *ex tunc* o «retroactivos»). Más bien al contrario: si consideramos al art. 40.1 de la LOTC informado por el principio constitucional de seguridad jurídica, habrá que entender que los procesos fenecidos por Sentencia firme son el caso más eminente y claro, pero no el único. Dicho de otro modo: la mención de la Sentencia firme en el art. 40.1 no supone que toda Sentencia de inconstitucionalidad haya de tener por necesario efecto la eliminación radical de todas las situaciones jurídicas preexistentes que no estén declaradas en Sentencia con autoridad de cosa juzgada, por agotadas o jurídicamente consolidadas que estén, pudiendo recordarse que la expresión «situaciones consolidadas» fue usada por la STC 14/1981 (fundamento jurídico cuarto) precisamente para enunciar el límite de la eficacia temporal de las Sentencias de inconstitucionalidad. Ahora bien, situación consolidada es, por ejemplo, la de una liquidación o actuación tributaria reclamable que no haya sido impugnada en tiempo y forma mediante las vías de Derecho procedente, siendo tradicional, en la esfera tributaria, que los reglamentos de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas contuvieran un precepto sobre «cosa juzgada administrativa» (art. 61 del

vigente Reglamento de 20 de agosto de 1981). De no admitirse que los actos de gestión tributaria (incluidas las autoliquidaciones) que no hayan sido impugnados en tiempo y forma hayan de ser respetados como «situación consolidada» se produciría la paradoja de que el ciudadano absolutamente pasivo recibiría mejor, e injustificado, trato que quien hubiera litigado con la Administración y hubiera sido vencido por ésta. Esta diferenciación no sería simplemente absurda, sino inconstitucional, por discriminatoria, lo que obliga a interpretar el repetido art. 40.1 de la LOTC en el sentido aquí propugnado: no como proclamación de una excepción, sino como enunciación expresa del caso más ilustre. Si esto es así, este precepto prohíbe, *a contrario*, y de manera clara, tan sólo la ultraactividad de los preceptos inconstitucionales, razón por la cual se solicita del Tribunal, con carácter subsidiario, que, caso de invalidar alguno de los preceptos cuestionados, aclare que la invalidación no impide la subsistencia de todos los actos de gestión tributaria (incluidas las autoliquidaciones) dictados o producidos en aplicación de la norma inconstitucional que no hayan sido impugnados en tiempo y forma, o cualquier otra formulación que considere adecuada.

Se concluyó aplicando se dictara Sentencia declarando que los preceptos cuestionados no son nulos y pidiendo, subsidiariamente, que, en su caso, se tomara en cuenta la última petición formulada en orden al alcance del fallo eventualmente invalidatorio.

5. Mediante providencia del día 12 de enero de 1989 se concedió al Abogado del Estado y al Ministerio Fiscal el plazo común de cinco días para que durante el mismo alegaran lo que estimaran procedente sobre la posible incidencia que en el objeto de la presente cuestión pudieran tener la Ley 37/1988 (arts. 83 a 85) y el Real Decreto-ley 6/1988.

6. Por escrito registrado en este Tribunal el día 19 de enero, presentó sus alegaciones el Abogado del Estado, considerando en ellas, en primer lugar, lo relativo al art. 83 de la Ley 37/1988 y examinando, a continuación, los arts. 85 de la misma Ley y 1 del Real Decreto-ley 6/1988, para acabar con el análisis de los arts. 84 de la Ley 37/1988 y 2 del citado Real Decreto-ley.

a) En cuanto al art. 83.1, párrafo primero, de la Ley 37/1988, la novedad legislativa consiste en la adición de una nueva letra, la c), según la cual el período impositivo será inferior al año natural «cuando el sujeto pasivo contraiga matrimonio conforme a las disposiciones del Código Civil», palabras, estas últimas, que entrañan un implícito reenvío a los arts. 49, 50 y concordantes de dicho Código. Con esta adición —dice el Abogado del Estado— desaparece el resultado discriminatorio nacido del carácter incompleto del art. 24.7 [hoy art. 24.1 b)] de la Ley 44/1978, en cuanto omitía la celebración del matrimonio como supuesto en que el período impositivo había de ser inferior al año natural. Los efectos de esta modificación legislativa hacen innecesario un pronunciamiento del Tribunal sobre el art. 23, en relación con el art. 24.7, de la Ley 44/1978, pues no hay aquí, a diferencia del supuesto normal en la cuestión de inconstitucionalidad, un proceso *a quo* cuya resolución dependa del enjuiciamiento de la norma derogada, debiendo observarse, de otra parte, que para el escasísimo número de casos parecidos al que dio origen al recurso de amparo por cuya estimación se suscitó esta autocuestión, basta con la doctrina de la misma Sentencia que resolvió tal recurso (STC 209/1988, fundamento jurídico undécimo) y con la novedad contenida en el párrafo primero del art. 83.1 de la Ley 37/1988 para que los órganos encargados de la aplicación del Derecho queden ya vinculados a considerar, sin necesidad de un nuevo pronunciamiento del Tribunal, que la celebración del matrimonio determina un período impositivo inferior al año. No cabría decir de contrario, en fin, que la nueva letra c) del art. 24.1 de la Ley 44/1978 se refiere sólo a la celebración del matrimonio conforme al Código Civil, y no al nacimiento o creación de otras unidades de convivencia, ni tampoco a quienes, tras celebrar su matrimonio, siguieran haciendo vida separada; no es este un punto propio y específico del art. 24.1 citado, ni es tampoco el tratado en el fundamento jurídico undécimo de la STC 209/1988, sino que proviene de una consideración más amplia que se refiere, justamente, a los demás artículos cuestionados que no son el art. 23 en relación con el 24.7 [24.1 b)] de la Ley 44/1978.

El resto del citado art. 83 carece de relevancia o interés para esta cuestión.

b) Por lo que se refiere al art. 85 de la misma Ley 37/1988, el mismo da redacción, con vigencia exclusiva para el ejercicio de 1989, al art. 29 de la Ley 44/1978, precepto que regula las deducciones en la cuota que resulte de la aplicación de la tarifa del I.R.P.F. («cuota íntegra»). En su práctica totalidad, el art. 85 es reproducción del art. 91 de la Ley 33/1987, con variaciones o actualizaciones de algunas cifras.

El art. 1. del Real Decreto-ley 6/1988 modifica la redacción que, con vigencia exclusiva para 1988, dio el art. 91 de la Ley 33/1987 al art. 29 A) de la Ley 44/1978. En la deducción variable, sustituye la fórmula por una tabla de porcentajes que figura como anexo al Real Decreto-ley. El primer punto que procede comentar es la aparente paradoja de que para el ejercicio de 1988 se haya sustituido la fórmula polinómica por una tabla de porcentajes y cuantías mientras que para el ejercicio de 1989 vuelva a regir la citada fórmula en virtud del art. 85 de la Ley 37/1988. Hay una fácil explicación para ello, pues el Real Decreto-ley 6/1988 se publicó y entró en vigor el último día del período impositivo de 1988

y pretende lograr, ya en ese ejercicio, la máxima igualdad posible en la aplicación del I.R.P.F. (y del Impuesto sobre el Patrimonio), «sin perjuicio del acatamiento de la Sentencia que dicte en su día el Tribunal Constitucional, y de que en ese momento se impulsen las reformas que sean necesarias...», según dice el preámbulo de este Real Decreto-ley. Pese a su formal vigencia, el art. 85 de la Ley 37/1988 es, pues, una norma sin futuro, tanto por la pronta resolución del presente procedimiento como por el hecho de que la reforma del I.R.P.F., impedirá previsiblemente que, al término del período impositivo correspondiente a 1989, se aplique el art. 24 A) en la redacción que le da el art. 85 de la Ley 37/1988. Esta consideración, aunque no enerva un ápice la actual vigencia del citado art. 85, invita a concentrar la atención en el art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, procediendo sólo reiterar, en cuanto a aquel precepto de la Ley 37/1988, lo ya dicho en las alegaciones principales de este proceso, esto es, que dicha regla transparenta un esfuerzo legislativo de mejora constitucional en pro de una mayor personalización del impuesto y de una mayor consideración de las circunstancias familiares. Este esfuerzo es aún más visible en el art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, en congruencia con la doctrina de la STC 209/1988 (fundamento jurídico décimo). La tabla anexa al Real Decreto-ley permite una mayor adaptación a la estructura concreta de las fuentes de rentas de trabajo, empresariales, profesionales o artísticas dentro de las unidades familiares. El resultado práctico de esa aplicación será un tratamiento tributario idéntico, en un altísimo porcentaje de unidades familiares, al que resultaría de la declaración por separado, lo que se conseguirá sin un aumento apreciable de coste de cumplimiento (presión fiscal indirecta) o de gestión.

Hay otro aspecto importante que debe destacarse. La redacción que el art. 1 del Real Decreto-ley da al art. 29 A) de la Ley 44/1978 sigue refiriéndose a «unidades familiares», pero el preámbulo de este texto dice que, con su adopción, se trata de «lograr la máxima igualdad posible en su aplicación, de acuerdo no sólo con la capacidad económica de las distintas unidades de convivencia que se configuran en la realidad social, sino también con los principios de justicia y progresividad que han de intervenir en la configuración del sistema tributario». Considera el Abogado del Estado que esta referencia a la capacidad económica de las unidades de convivencia configuradas en la realidad social es una clara invitación a una interpretación de la noción unidad familiar según las exigencias de los arts. 14 y 31.1 de la Constitución, en atención a lo expuesto en los fundamentos jurídicos quinto a séptimo de la STC 209/1988, esto es, una invitación a eliminar sus excesos o defectos de inclusividad en los términos que quedaron dichos en las anteriores alegaciones de esta representación.

Por otra parte, este art. 1 constituye un excelente ejemplo del anchísimo margen de libertad del legislador tributario según la Constitución. Es imperioso preservar esta libertad política de configuración, lo que impide, en este caso, pasar de la mera o simple declaración de inconstitucionalidad (sin declaración de nulidad), como se defendió en las anteriores alegaciones. Toda esta compleja vicisitud legislativa ilustra de las muy desproporcionadas consecuencias de un pronunciamiento invalidante que engendraría un vacío jurídico contradictorio con las ideas de orden jurídico y de convivencia según Derecho. Como se dijo en el anterior escrito de alegaciones, tal pronunciamiento tiene un precedente en la STC 116/1987, resultando ahora suficiente con dejar bien establecido que los arts. 14 y 31.1 de la Constitución obligan a reinterpretar los arts. 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/1978 de manera que se impidan sus posibles efectos discriminatorios. Se trata de una interpretación integradora o perfectiva que es posible y aun obligada, con arreglo a la doctrina de la STC 253/1988 (fundamento jurídico cuarto).

c) Por último, la relación entre los arts. 84 de la Ley 37/1988 y 2 del Real Decreto-ley 6/1988 con la presente cuestión es, de existir, casi imperceptible. El art. 84 da redacción, con vigencia para 1989, al apartado 6.2 y al párrafo 2.º del apartado 7.º, ambos del art. 27 de la Ley 44/1978, en conexión muy tenue y mediata con los preceptos cuestionados y con incidencia prácticamente nula en la cuestión.

Otro tanto sucede con el art. 2 del Real Decreto-ley, si bien es digna de nota la intensificación de la protección a la familia (en armonía con el art. 39.1 de la Constitución) que luce en la fijación del mínimo exento (casi el doble que en los demás supuestos) en caso de matrimonio y en las reducciones por hijo.

Se concluyó aplicando se tuviera por reiterada la súplica hecha en el anterior escrito de alegaciones.

7. Mediante escrito que fue registrado en el Tribunal el día 20 de enero de 1989, presentó sus alegaciones el Fiscal General del Estado. Dijo en ellas, en primer lugar, que el art. 83 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado (Ley 37/1988), al dar nueva redacción al art. 24.1 de la Ley 44/1978, permite pensar que no se habrá de reiterar, en el futuro, la imposición sobre la unidad familiar de la obligación de tributación conjunta durante el año en que se contrajo matrimonio, con independencia de la fecha de éste, de tal forma que el cuestionado art. 23 de la misma Ley 44/1978 habría dejado de suponer trato desigualatorio. En todo caso —se añadió—, la cuestión carece de relevancia, pues si la declaración conjunta de los cónyuges se ha de estimar contraria al

principio de igualdad, poco importa ya el período impositivo en que se devengue un impuesto en modalidad que ya no existe. El art. 84 de la Ley 37/1988 no afecta, en segundo lugar, a los preceptos enjuiciados de la Ley del Impuesto, en tanto que el art. 85 introduce unas ligeras modificaciones de carácter técnico en la denominada deducción variable que pueden suponer una ventaja para las unidades familiares con más de un perceptor, pero que no alteran la situación anterior existente al tiempo de plantear la cuestión. El art. 1, A) del Real Decreto-ley 6/1988 se refiere, en fin, a la deducción variable y, en las escalas anejas, parece introducir ventajas para la unidad familiar en ciertos tramos de renta; pero, cualesquiera que sean estos beneficios, la situación a enjuiciar no queda alterada, pues no desaparece la desigualdad que conlleva la declaración conjunta. Se concluyó observando, en resumen, que los preceptos considerados carecían de influencia en la cuestión planteada.

8. Por providencia de 14 de febrero actual se ha señalado el día 20 del mismo mes para la deliberación y votación de la presente Sentencia.

## II. Fundamentos jurídicos

1. La cuestión que, en uso de lo dispuesto en el art. 55.2 de nuestra Ley Orgánica se plantea en la STC 209/1988 versa sobre dos distintos conjuntos de preceptos de la Ley 44/1978. De una parte, la duda de constitucionalidad se plantea en relación con el sistema que resulta de la conexión entre los arts. 4.2, 5.1. (regla primera), 7.3, 31.2 y 34.3 y 6 de la indicada ley, en su relación con otros preceptos de la misma, que fueron reformados primero, por la Ley 48/1985 y, más tarde, por otras disposiciones, entre las que se ha de señalar, especialmente, la Ley 33/1987 (art. 91), la Ley 37/1988 (art. 85) y el reciente Real Decreto-ley 6/1988. En segundo lugar, la cuestión tiene por objeto el conjunto integrado por los arts. 23 y 24.7 de la Ley 44/1978, el segundo de los cuales modificado por Ley 48/1985 que suprimió el apartado 7, cuestionado y llevó su contenido al apartado 1.b) del mismo artículo, ha sufrido una nueva y sustancial alteración por obra de la Ley 37/1988 (art. 83) que adiciona a ese apartado un nuevo párrafo c).

Como las dudas sobre la constitucionalidad no surgen de la consideración aislada de cada uno de los artículos mencionados, sino en razón del sistema que su conexión genera y del que forman parte, además, otros preceptos no cuestionados de la misma ley, es indispensable comenzar por precisar con exactitud el objeto de la cuestión antes de entrar a analizar las razones que permitan decidir sobre su adecuación o inadecuación a las normas constitucionales que en nuestra Sentencia se indicaban.

2. El primero de los conjuntos cuestionados arranca del apartado segundo del art. 4, que en su apartado 1.º define los sujetos pasivos del impuesto. Es este apartado segundo el que sienta el principio basilár de que cuando las personas definidas como sujetos pasivos estén integradas en una unidad familiar, «todos los componentes de ésta quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto como sujetos pasivos». No se pretende convertir con ello a la unidad familiar en sujeto pasivo del impuesto (como tal figuraba en el proyecto gubernamental, expresamente modificado en este extremo por las Cortes), pero sí en una determinación decisiva del régimen al que han de quedar sometidos quienes la integran.

De las modalidades de la unidad familiar sólo interesa a nuestro objeto la definida en la regla primera del art. 5.1, esto es, «da integrada por los cónyuges y, si los hubiere, por los hijos menores ... con excepción de los que, con consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos». Hechos determinantes son la existencia de unión conyugal y, en el caso de que haya hijos menores, la dependencia de éstos respecto de los padres. No se integran en la unidad los hijos mayores de edad, sean perceptores o no de rentas propias, aunque convivan con los padres y no es en rigor necesario, no ya que los cónyuges vivan juntos, sino ni siquiera que tengan ambos su residencia en territorio español, pues el art. 6.3 precisa que se considerará que la unidad familiar es residente en territorio español, determinando así la existencia de una obligación personal de todos sus miembros, «siempre que en él resida cualquiera de los cónyuges».

A efectos de la determinación de la base imponible y no obstante la aparente pluralidad de sujetos pasivos, el art. 7.3 ordena la acumulación de todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio. Esta acumulación da lugar a una declaración única, que ambos cónyuges están obligados a suscribir (art. 34.3), siendo ambos (así como los hijos menores no independizados, si los hubiere) solidariamente responsable del pago de la cuota resultante (art. 31.2) así como de las sanciones que procedan por las infracciones previstas en los arts. 77 a 82 de la Ley General Tributaria (art. 34.6).

El incremento de la carga tributaria que, dada la naturaleza progresiva del impuesto, resulta inevitablemente de la acumulación de rentas, es paliado a través de un sistema de deducciones que ha sufrido avatares sucesivos, reflejo, sin duda del deseo del legislador de aproximar la regulación del impuesto a los imperativos constitucionales.

Inicialmente, en la redacción originaria de la Ley 44/1978 el sistema estaba integrado, en lo que aquí importa y excluidas las deducciones que

no se aplicaban en exclusiva a este tipo de unidades familiares, por las siguientes:

Por razón de matrimonio (8.500 pesetas).

Incremento de la deducción general, resultado de multiplicar la cifra establecida para ésta por el coeficiente que resulte de multiplicar por 1,3 el número de miembros de la unidad familiar cuando varios de ellos obtengan rendimientos por trabajo o por el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas en cuantía superior a las 75.000 pesetas anuales.

Se trata, como se ve, en todo caso de deducciones fijas que no guardan relación alguna con la base imponible y que, por consiguiente, no corrigen en absoluto o sólo muy débilmente, para rentas muy bajas, las consecuencias derivadas del incremento de la progresividad que resulta de la acumulación.

La rigidez del sistema se reduce merced a la reforma introducida por la Ley 48/1985 en el art. 29 de la Ley 44/1978, reforma que, entre otras finalidades, persigue explícitamente la de dilucidar el riguroso tratamiento que para determinadas unidades familiares se sigue de la acumulación de rentas. A tal fin incrementa la cuantía de la deducción general y del coeficiente por el que ésta ha de multiplicarse cuando sean más de uno los miembros de la unidad familiar perceptores de rentas de trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas, incorpora una deducción variable aplicable sólo en el mismo supuesto anterior (inicialmente, sin embargo, sólo a rentas procedentes del trabajo personal dependiente) y cuyo valor se determina según una fórmula polinómica que toma en cuenta la magnitud de la base imponible y la relación existente entre la mayor y la segunda de las rentas tomadas en consideración.

Este valor tiene, sin embargo, un límite máximo (315.000 pesetas en la Ley 21/1986, de Presupuestos para 1987), de manera que, a partir de ciertos niveles de renta, la corrección del incremento de progresividad resultante de la acumulación cesa de actuar.

El sistema actual, recogiendo el cambio introducido por la Ley de Presupuestos para 1988, mantiene la incompatibilidad entre la deducción variable y la aplicación de las deducciones fijas, así como la supresión de la deducción general, pero tanto la Ley 37/1988 como el Real Decreto-ley 6/1988 elevan de manera significativa el límite máximo de la deducción variable, cuya cuantía se determina en la última de las citadas disposiciones mediante unas tablas de doble entrada que hacen jugar, sin embargo, las mismas magnitudes que la fórmula polinómica relacionada.

Como es evidente, el sistema no prevé correctivo alguno para el incremento resultante de la acumulación cuando las rentas acumuladas tienen un origen distinto del señalado y de hecho no articula más técnica correctora que la de la deducción variable, cuya eficacia es sensible sólo en los niveles inferiores al citado máximo, a partir del cual el incremento de la progresividad no es ya objeto de paliativo alguno.

3. El segundo conjunto de preceptos cuestionados [23 y 24.1b)] en su interpretación literal, imponían la sujeción conjunta con acumulación de rentas a todas las personas que constituyesen matrimonio en la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre), fuere cual fuese el momento en el que lo hubiesen contraído, en tanto que autorizaban la declaración individual de quienes para esa fecha no formasen parte de una unidad familiar aunque hubiesen estado integrados en una unidad de este género que se hubiese disuelto en el transcurso del año precedente y en el bien entendido de que la declaración individual quedaba referida exclusivamente al tiempo que mediase entre la disolución y la fecha del devengo.

La diferencia de trato que de este sistema resultaba entre los integrantes de matrimonios disueltos y celebrados en el curso del año ha sido eliminada recientemente por la Ley 37/1988, de Presupuestos para 1989, cuyo art. 83 ha añadido un nuevo párrafo c) al apartado primero del art. 24 de la Ley 44/1978. Como es obvio esta modificación sustancial, que al eliminar la omisión del supuesto subsana el vicio de inconstitucionalidad que en la redacción anterior creíamos advertir, no nos dispensa de pronunciarnos sobre la constitucionalidad de los preceptos cuestionados que, en virtud de la regla *tempus regit actum* pueden ser aún aplicados en actuaciones administrativas o judiciales en curso.

4. Precisado lo anterior y antes de entrar en el análisis de los preceptos cuestionados teniendo siempre presente, claro está, la conexión que entre ellos media, parece conveniente hacer también algunas consideraciones generales sobre el conjunto de normas constitucionales que nuestra STC 209/1988 mencionaba, en cuanto que también entre algunas de ellas median conexiones específicas, sean con otras de las mencionadas, sea con otros preceptos constitucionales no incluidos en la enumeración, además de la relación de sistema existentes entre todas las que integran nuestra Constitución y de la que deriva la obligación primordial del intérprete de llevar a cabo su tarea desde la perspectiva de la totalidad.

Entre las mencionadas conexiones son dos, sobre todo, las que conviene subrayar. De una parte, la que media entre los arts. 14 y 31; de la otra, la existente entre los arts. 39 y 32.

La relación entre el principio general de igualdad consagrado por el art. 14 C.E. y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el art. 31 C.E. está, por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto, que menciona también, entre dichos principios, el de igualdad. Es evidente que ésta se predica, como no podía ser de otro modo, de la situación ante la Ley Reguladora del Impuesto de todos los sujetos del mismo y que carece de sentido referirla a la situación de las unidades tributarias que, como tales, no son titulares de derechos u obligaciones de clase alguna. Pero dejando de lado, por el momento, esta evidencia, lo que interesa poner de relieve ahora, para evitar después reiteraciones fatigosas, es que como la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión. Añadir, para concluir, que la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria.

En lo que toca a la segunda de las mencionadas conexiones hay que reconocer, en primer término, que la naturaleza de los principios rectores de la política social y económica que recoge el Capítulo III del Título I de nuestra Constitución hace improbable que una norma legal cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por omisión, esto es, por no atender, aisladamente considerada, el mandato a los poderes públicos y en especial al legislador, en el que cada uno de esos principios por lo general se concreta. No cabe excluir que la relación entre alguno de esos principios y los derechos fundamentales (señaladamente el de igualdad) haga posible un examen de este género (cf., por ejemplo, nuestra STC 155/1987), ni, sobre todo, que el principio rector sea utilizado como criterio para resolver sobre la constitucionalidad de una acción positiva del legislador, cuando ésta se plasma en una norma de notable incidencia sobre la entidad constitucionalmente protegida. La necesidad de actuar siempre *totò systemate perspecto*, que el Abogado del Estado preconiza en el punto 1,2 de sus alegaciones y que llevada a su extremo privaría en gran parte, si no en todo, de fuerza al mandato constitucional, entendida en sus justos términos, no puede ser óbice para que se examine desde la perspectiva de éste una norma o un conjunto de normas que por sí solas determinan, en aspectos importantes, el régimen jurídico de la entidad protegida.

Esta es, en el apartado primero del art. 39 C.E. la familia, una institución cuya trascendencia social no necesita ponderación y cuya definición exacta desde el punto de vista constitucional no es problema que ahora deba ocuparnos. Sea cual fuere, en efecto, el concepto constitucionalmente adecuado de familia, no es discutible que tal concepto incluya sin duda la familia que se origina en el matrimonio, que es en todo caso la que especialmente toman en consideración tanto la Declaración Universal de Derechos Humanos aprobada por las Naciones Unidas en 1948 (art. 16.1), como los Tratados sobre Derechos Fundamentales suscritos por España (así el Convenio de Roma -art. 12-, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos -art. 23- y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales -art. 10.1). El régimen del matrimonio está deferido por la Constitución (art. 32) a la Ley, con la importante precisión de que ésta ha de asegurar en, todo caso, la plena igualdad jurídica de los cónyuges, un mandato éste del que se deduce naturalmente la necesidad de que el legislador, teniendo siempre en cuenta la realidad objeto de regulación, no condicione o determine la situación de los cónyuges de manera que ésta no sea efectivamente igual en el ejercicio de los derechos, por ejemplo, y por la inmediata relación que guarda con el tema que ahora nos ocupa, en el ejercicio del derecho al trabajo y a la libre elección de profesión u oficio.

Concluidas estas consideraciones generales pasamos ya al análisis de cada uno de los preceptos cuestionados.

5. El primero de ellos, enunciado en el apartado segundo del art. 4 de la Ley 44/1978 es el que determina que todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sujetos al impuesto como sujetos pasivos.

En razón de la remisión que el mencionado precepto hace a otros de la misma Ley (los aquí cuestionados) en los que se definen las distintas modalidades de la unidad familiar y se determina su régimen tributario, el Abogado del Estado afirma en sus alegaciones que su posible inconstitucionalidad sólo podrá venir o de que se considerase en todo caso constitucionalmente ilegítima la existencia de un régimen tributario específico para las personas que se integren en unidades de convivencia estable o porque se entendiese que el adjetivo «familiar» impide extender a todas ellas el régimen a que se sujeta a los cónyuges. Sostiene que la primera razón ha quedado desechada por la Sentencia de donde surge la presente cuestión y aduce que la segunda desaparece si se entiende analógicamente que el régimen de la unidad familiar es también aplicable a otras unidades convivenciales no basadas en el matrimonio.

Prescindiendo ahora de toda consideración sobre ese efecto limitativo que el adjetivo «familiar» puede tener en relación con la posibilidad de aplicar analógicamente el concepto a otras unidades de convivencia, que es cuestión sobre la que más tarde hemos de volver, el argumento del Abogado del Estado no puede ser aceptado sin algunas puntualizaciones previas.

La primera de ellas es la de que, en contra de lo que de la lectura de las mencionadas alegaciones se deduce, nuestra STC 209/1988 no afirmó que el principio de la sujeción conjunta y solidaria de los cónyuges (y sus hijos menores) al impuesto fuera constitucionalmente inconstitucional. Nos limitamos a afirmar, como hipótesis, que en sí mismo puede no ser arbitrario, esto es, creador de una diferencia irrazonable porque en aquel recurso de amparo, cuyo objeto no era, ni podía ser, el examen de constitucionalidad de las normas en abstracto, nuestro juicio no se vertía sobre ese principio de organización del impuesto, sino sobre las consecuencias que la aplicación de ese principio, con el desarrollo concreto que de él se hace en la Ley 44/1978, había tenido sobre el recurrente desde el punto de vista del principio de igualdad. Ni es, este, el único que ahora debemos tomar en consideración, ni podemos ahora eludir el análisis del principio mismo aisladamente considerado para precisar cuáles son los límites que en relación con el concepto mismo de la sujeción conjunta, se derivan de la Constitución. La segunda de las referidas puntualizaciones es la de que, como antes señalamos, el precepto que ahora consideramos ha de ser visto en su conexión sistemática con el conjunto de que forma parte y que, en consecuencia, la decisión final sobre su constitucionalidad no puede hacerse olvidándola, esto es, sin tomar en cuenta las consecuencias que de ese principio detrae la Ley en la que se inserta.

Como es obvio, esa decisión final, en cuanto que impuesta por las conclusiones a la que el análisis de los restantes preceptos cuestionados haya de llevarnos, sólo podrá alcanzarse una vez realizado aquél, por lo que, en este estado de nuestro razonamiento, es sólo el concepto mismo de sujeción conjunta y solidaria de varios individuos al impuesto el que debemos contemplar en relación con los preceptos constitucionales propuestos.

Punto de partida obligado de nuestras breves consideraciones es la determinación de qué es lo que ha de entenderse por «sujeción conjunta y solidaria» de diversos individuos a un impuesto que es, *ex definitione* (art. 1.1 Ley 44/1978), de «naturaleza personal», y que «grava la renta de los sujetos pasivos en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares» (ibid.). Como principio opuesto al de sujeción separada, con arreglo al cual, cada individuo tributa separadamente por sus propias rentas y es responsable de una obligación tributaria absolutamente individualizada, en la sujeción conjunta varios individuos son considerados como integrantes de una «unidad tributaria» o contribuyente, de manera que la obligación tributaria principal de cada uno de ellos se concreta mediante la determinación de una cuota única, correspondiente al conjunto, a la unidad tributaria en cuestión.

Como simple instrumento técnico, la sujeción conjunta es, en sí misma, constitucionalmente neutral y por tanto constitucionalmente admisible en la medida en la que su utilización legislativa no lesione los derechos constitucionalmente garantizados de los sujetos pasivos del impuesto que son, naturalmente, los individuos y no el conjunto determinado por el legislador, de manera que existen límites constitucionales que el legislador no puede en ningún caso ignorar al hacer uso de esta figura.

El primero y muy obvio es el de que la forzada inclusión de varios sujetos en una unidad tributaria para sujetarlos conjuntamente a un impuesto de naturaleza personal no puede ser arbitraria, pues de otro modo lesionaría, ya por eso, el principio de igualdad. Como el correlato lógico de un tributo personal y directo sobre la renta de las personas físicas es la imposición separada, esto es, la sujeción separada al impuesto de cada una de ellas, la sujeción conjunta que implica en sí misma un trato diferenciado, sólo es constitucionalmente admisible en la medida en la que esté fundada en una razón que sea congruente con el fin de la norma, esto es, en el caso que aquí nos ocupa, en la razón de que esta sujeción conjunta es necesaria o al menos conveniente para determinar la renta de los distintos sujetos.

En segundo término, y como exigencia derivada de los arts. 14 y 31, es indispensable que la sujeción conjunta no incremente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le correspondería a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica, de manera que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que tendrían si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada. Dada la existencia de una cuota única que la sujeción conjunta comporta, esta limitación constitucional puede concretarse en la afirmación de que tal cuota única no puede exceder en su cuantía de la que resultaría de adicionar las cuotas separadas que corresponderían a cada uno de los sujetos pasivos, aunque, como es obvio, si puede ser menor si el legislador emplea también este instrumento de la sujeción conjunta, como es casi inexcusable, para cumplir la obligación de proteger la familia que le impone el art. 39.1 de la Constitución.

Por último, y dado que la sujeción conjunta lleva inevitablemente a realizar conjuntamente actuaciones que en la sujeción separada serían estrictamente individuales, el desarrollo de aquella ha de hacerse en términos que no resulten tampoco discriminatorios de cada uno de los sujetos del impuesto o lesionen otros derechos de éstos.

Dicho lo anterior, es claro que la valoración constitucional concreta de la figura de la sujeción conjunta sólo puede hacerse examinando la utilización que en la Ley se hace de este instrumento. El examen del art. 5.1 nos permitirá establecer si la aplicación de la sujeción conjunta a los integrantes de esta modalidad de unidades familiares es o no arbitraria; el del art. 7.3 ilustrará sobre la proporcionalidad o falta de proporcionalidad existente entre la distinción establecida entre los sujetos conjuntamente al impuesto (si tal distinción resulta legítima) y los que tributan separadamente, de manera que nos llevará a una conclusión sobre su constitucionalidad en relación con los arts. 14, 31 y 39.1 de nuestra Constitución y, por último, el análisis de los arts. 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley que también ha de hacerse desde esta misma perspectiva lleva, en cuanto que son estos preceptos los que disciplinan las actuaciones conjuntas, a examinar el sistema asimismo a la luz del derecho a la intimidad.

6. La sujeción conjunta al impuesto, de la que nos hemos ocupado en el anterior apartado se impone, en lo que aquí nos concierne, a los miembros de la unidad familiar descrita en la regla primera del apartado primero del art. 5 a cuyo análisis, desde el punto de vista de la constitucionalidad, se consagra esta parte de nuestros fundamentos.

Esta regla establece como primera de las modalidades de la unidad familiar (primera, también seguramente, en orden a su importancia) «la integrada por los cónyuges y, si los hubiese, los hijos menores legítimos, legitimados, reconocidos o adoptados, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos». De acuerdo con lo ya expuesto nuestro examen ha de centrarse en las razones que abonan en este caso la sujeción conjunta al impuesto de diversos sujetos pasivos que, en principio, habrían de estar separadamente sujetos a él, pues si tales razones no existieran o no fueran admisibles por resultar incongruentes con la finalidad perseguida, el trato diferente sería arbitrario y, por tanto, contrario a las exigencias derivadas del art. 14 de nuestra Constitución.

Dos razones se dan en la exposición de motivos de la Ley para justificar la introducción de la unidad familiar como unidad contribuyente: La existencia de economías de escala derivadas de la vida en común y la dificultad de discernir, en el caso de la familia, los ingresos y los gastos que corresponden a cada miembro («BOC» núm. 46, de 11 de enero de 1978). El primero de estos dos argumentos justificaría, de ser aceptable, una mayor carga tributaria de los integrantes de unidades familiares en relación con los individuos aislados que gozan de iguales ingresos, por ser menores los gastos necesarios de aquéllos en relación con los de éstos y por tanto también mayor su renta disponible. El segundo de ellos, por el contrario, admitida su corrección, no autoriza en modo alguno esta conclusión.

La supuesta disminución de gastos por las economías de escala que resultan de la convivencia, es también el argumento central que el Abogado del Estado utiliza en sus alegaciones para sostener la adecuación del actual sistema del impuesto sobre la renta de las personas físicas al principio de igualdad. Se trata, dice en síntesis, de una presunción basada en la experiencia a cuya utilización legislativa no puede hacerse otro reproche desde el punto de vista de la igualdad, que el doble de haberse plasmado en un concepto de unidad familiar que no incluye todas las situaciones del mismo género y haberse acogido además en forma tal que no permite la prueba en contrario. Bastaría, a su juicio, con salvar, en la fase de aplicación de la Ley, estos defectos, para mantener la validez constitucional de aquella.

Los remedios que se sugieren (extensión analógica de la norma a otras situaciones de convivencia semejantes y posibilidad de invalidar la presunción mediante la prueba en contrario) no son, sin embargo, ni técnica, ni jurídica, ni lógicamente posibles. El primero de ellos, ya considerado por el legislador como una consecuencia necesaria de sus propios postulados en la misma exposición de motivos antes citada, fue allí mismo desechado «por la dificultad fáctica de probar tanto las uniones como las separaciones de hecho». A ello habría que añadir no sólo la dificultad resultante de la necesidad de incluir también unidades convivenciales sin comunicación sexual o no basadas en la relación familiar, sino sobre todo, después de la Constitución, en la imposibilidad que de su art. 18 se deriva para llevar a cabo indagaciones que afectan directamente al ámbito de la intimidad. No se necesita mucha imaginación para evocar el caos que esta posibilidad de corrección del sistema engendraría. Más evidente es aún la imposibilidad de la segunda vía de corrección que se nos sugiere, por tratarse en este caso de una imposibilidad lógica. La transformación de la actual presunción *iuris et de iure* en *praesumptio iuris tantum*, admitiendo la prueba dirigida a demostrar que no se ha producido el incremento de capacidad económica que el legislador presume, es virtualmente imposible en tanto que no se conozcan con exactitud la magnitud del presumido incremento y los factores que supuestamente lo originan y, como es claro, no hay ni en la Ley ni en el ordenamiento entero norma alguna que permita esa determinación.

Bastaría quizás con lo dicho para evidenciar que la utilización de la unidad familiar como unidad contribuyente en cuanto implica una diferenciación fiscal de sus miembros por el hecho de serlo, no puede ser considerada como una diferenciación razonable (ni, por tanto, constitucionalmente legítima) si se la considera apoyada, como razón única, en la de un supuesto incremento de la capacidad económica de sus miembros. Pero es que, además, esta razón no puede ser aceptada como fundamento de la norma por la muy simple causa de que no es congruente con el sentido de ésta. No se trata sólo, en efecto, de que como ya sabemos, la definición de unidad familiar no incluye, ni en este ni en otros casos, las unidades de convivencia de otro género, aunque respecto de ellas serían presumibles las mismas economías de escala, es que, además, de acuerdo con la propia definición legal, quedan excluidos de la unidad familiar todos los demás individuos (hijos mayores de edad, ascendientes) que convivan con los cónyuges, obtengan o no rentas, mientras que, de otra parte, se consideran parte de ella en todo caso los cónyuges y los hijos menores aunque algunos de ellos vivan en España y otros en el extranjero.

La única razón congruente con la decisión legislativa es aquella que, prescindiendo total y absolutamente de las supuestas e inconcretas «economías de escala» se apoya en la existencia de unas relaciones que efectivamente se dan entre los cónyuges y sus hijos menores y no entre los integrantes de otras unidades de convivencia. A esta razón apunta el segundo de los argumentos utilizados en la exposición de motivos al referirse, como veíamos, a la dificultad de discernir, en el caso de la familia, los ingresos y gastos imputable a cada uno de sus miembros. No se trata, en rigor, de una dificultad de discernimiento originada en la opacidad de la relación existente entre la fuente de la renta y el inmediato receptor de ésta, dificultad que, por ejemplo, en lo que toca a los ingresos procedentes del trabajo asalariado no parece evidente, sino del hecho de que no basta con el conocimiento de esa relación para determinar a quién debe imputarse la renta, pues efectivamente, entre los cónyuges o entre éstos y sus hijos menores se produce *ope legis* una comunicación de rentas que no se da, de modo jurídicamente necesario, en otras unidades de convivencia, además, claro está, de que los cónyuges perciben, frecuentemente, si no siempre, rentas comunes.

La administración por los padres de los bienes de los hijos (art. 164 C. C.) y la posibilidad de que gozan de destinar sus rentas al levantamiento de las cargas familiares, sin estar obligados a la rendición de cuentas (art. 165 C. C.) permiten entender que se opera por esta vía entre padres e hijos una transferencia de capacidad tributaria. Otro tanto sucede en la relación entre cónyuges; de modo palmario, claro está, cuando el régimen económico del matrimonio es el de la sociedad de gananciales o cualquiera de los otros regímenes semejantes a él existentes, como regímenes legales, en determinadas partes del territorio nacional, pero también, aunque en distinta medida, en aquellos otros casos en los que, como régimen legal o pactado, la relación económica entre los cónyuges se basa en el principio de separación, en el de participación o en cualquier otro. De otra parte, y como es claro, tanto en el caso de la sociedad de gananciales como en otros regímenes económicos matrimoniales existen, o pueden existir, fuentes de renta que corresponden indistintamente a ambos cónyuges.

En la relación de los cónyuges entre sí y con sus hijos menores existen pues, por mandato legal, unos rasgos peculiares que no se dan en otras estructuras de convivencia y que en cuanto comportan rentas comunes y comunicación de renta entre los distintos integrantes de la unidad familiar pueden ser legítimamente tomados en cuenta por el legislador al configurar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La tipificación como unidad familiar del conjunto formado por padres e hijos menores puede ser considerada, desde esta perspectiva, fundada en una razón congruente con la finalidad de la norma, lo que permite afirmar, sin duda, que no es contraria al principio de igualdad, por no ser razonable, la diferenciación que de ella resulta entre los sujetos pasivos del impuesto, según que estén o no integrados en unidades familiares de este género.

Es cierto que las diferencias existentes entre los distintos regímenes económicos matrimoniales, así como otras circunstancias hacen que sea de muy diferente intensidad, de unos casos a otros, la comunicación de rentas que sustancialmente justifica la sujeción común. Es innegable, sin embargo, que la legislación tributaria, en atención a su propia finalidad, no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil (que sin embargo tampoco puede ignorar) y que, en consecuencia, es en principio constitucionalmente lícito que el régimen fiscal del matrimonio sea establecido de modo uniforme, sin atender a la variedad posible en la práctica. No puede ignorarse, sin embargo, el hecho de que en ésta, hay supuestos en los que la sujeción conjunta resultaría discriminatoria por la inexistencia de las circunstancias que normalmente la justifican. El legislador de 1978, al optar por la sujeción conjunta, debió en consecuencia, tomar en cuenta esta posibilidad para establecer en estos casos, como en aquellos otros de los que más adelante (fundamento noveno nos ocuparemos, fórmulas de imposición separada.

La sujeción conjunta se justifica tan sólo, como acabamos de ver, en virtud de unas relaciones jurídicas específicas que no guardan relación necesaria con el presunto incremento de la capacidad económica que para los miembros de la familia resultaría de su pertenencia a ésta. Las

consecuencias jurídicas que el legislador extraiga de tal diferencia, la diferencia de trato de los sujetos integrados en la unidad familiar en relación con quienes no lo están, sólo serán aceptables, en consecuencia, en la medida en la que sean también adecuadas y congruentes con tal diferencia, salvo en la medida en que, en cumplimiento del mandato contenido en el art. 39.1 C. E. ésta sea tomada también en consideración por el legislador para dispensar a los integrantes de la unidad familiar un trato fiscal más favorable que el que reciben los sujetos no integrados en unidad alguna.

7. La diferenciación de trato entre sujetos del impuesto integrados y no integrados en una unidad familiar resulta sobre todo, en cuanto que se trata de un extremo decisivo para la determinación de la deuda tributaria de la norma que determina la acumulación de «todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio», esto es, la norma contenida en el art. 7.3 de la Ley 44/1978, central en el sistema, como afirma el Abogado del Estado y a cuyo análisis consagraremos el presente fundamento.

El efecto que la acumulación de rentas produce en un impuesto personal y progresivo es bien conocido y no necesita ser de nuevo expuesto en detalle, pues es claro que el incremento de la base imponible determinado por la acumulación llevará necesariamente a la aplicación de mayores tipos, de tal modo que la cuota resultante será mayor que la adición de las cuotas que, separadamente, corresponderían a cada uno de los sujetos del impuesto integrados en la unidad familiar. La diferencia entre la cuota única y la adición de las hipotéticas cuotas separadas será tanto mayor cuanto más acusada sea la progresividad y desaparecerá por entero (prescindiendo de otros mecanismos de corrección) con la eliminación de ésta, es decir, con la transformación del impuesto progresivo en proporcional. Consecuencia necesaria y por nadie discutida de este efecto de la acumulación es la de que los cónyuges, conjuntamente considerados, han de pagar una cuota superior, en medida variable, a la adición de las que habrían de pagar tributando separadamente; lo mismo ocurre, claro está, con los hijos menores, en su caso.

Este incremento de la carga tributaria sería constitucionalmente aceptable, desde la perspectiva de los arts. 14 y 31 de nuestra Constitución, en la conexión ya antes comentada, si efectivamente fuese la convivencia la razón de la diferenciación, si de la convivencia se siguiera también un incremento en alguna medida cuantificable de la capacidad económica de cada uno de los cónyuges y de cada uno de los hijos y si, por último, la mayor cuantía de la cuota a pagar estuviese en relación con este incremento de la capacidad económica. No dándose, como hemos tratado de evidenciar en el anterior apartado de estos fundamentos, las dos primeras condiciones, resulta imposible y superfluo todo razonamiento sobre la tercera de ellas pues, como es claro, la consideración sobre la relación o proporcionalidad existente entre el incremento de la cuota y el de la capacidad económica exigiría tener noticia de la magnitud, siquiera sea aproximada, que a este último se atribuye, en tanto que, de otra parte, resulta ocioso entrar en ese cálculo, si hubiera sido posible, dado que, en ningún caso puede aceptarse que la tributación conjunta de los miembros de la unidad familiar resulte justificada por el hecho de la convivencia y la disminución de gastos que de él puede derivarse.

Quizás por estas mismas razones, la defensa de la constitucionalidad de este precepto no se intenta por esta vía, sino con una doble argumentación que parte, efectivamente, del supuesto de que los cónyuges fueron objeto al menos, hasta 1985, de un mayor gravamen que los no casados e incluso de la aceptación implícita de que esta mayor carga tributaria, era, mientras existió, constitucionalmente inaceptable. Esta doble argumentación consiste en sostener, de una parte, que la tributación separada de los cónyuges se traduciría en una grave «despersecución» desfavorable para aquellas familias (la mayoría en nuestro país) en la que es uno sólo de los cónyuges el que obtiene toda la renta y en afirmar, de la otra, que la mayor carga impositiva con la que se discriminaba a los matrimonios cuyos dos componentes trabajan fuera del hogar ha desaparecido en virtud de los paliativos introducidos por el legislador, especialmente a través de la llamada deducción variable que introduce la Ley 48/1985 y que, para el ejercicio de 1989 debe ajustarse a las previsiones de la Ley 37/1988 y para los siguientes a las del Real Decreto-ley 6/1988. Ambas argumentaciones han de ser separadamente analizadas.

La primera de ellas puede ser desechada sin muy largo razonamiento, porque, como fácilmente se entiende, arranca del incierto supuesto de que la única alternativa posible al sistema de la pura y simple acumulación de rentas, tal como se establece en este precepto, es la declaración separada de los cónyuges. Una cosa es la acumulación de rentas para aplicar al resultado de la adición el tipo que corresponda y otra, bien distinta, la consideración conjunta de ambas rentas con las que se opera después para imputarles a los cónyuges (como ocurre en el sistema más simple de *splitting*) o a todos los miembros de la unidad (según el sistema de cociente familiar) a fin de aplicar el tipo que corresponda al resultado de esta imputación. En particular no se percibe cómo podría perjudicar a la mayor parte de los hogares (aquellos en los que toda la renta es obtenida por uno sólo de los cónyuges), la división

por dos de la renta única, con la consiguiente disminución del tipo efectivamente aplicable.

Al margen de su nula eficacia suasoria, el argumento tiene interés como testimonio de la pervivencia de una concepción del impuesto sobre la renta que no se adecúa en absoluto a la realidad jurídica presente. En el fondo de esta comparación entre familias parece estar latente, en efecto, la idea de que el sujeto pasivo del impuesto no es el individuo, sino la familia, o, dicho de otro modo, que se trata de un «impuesto de grupo»; sólo a partir de tal idea puede aceptarse como pertinente la comparación entre distintas familias para apreciar la existencia de desigualdades. Esta idea es, como indicamos, históricamente correcta. La «tributación familiar» ha existido entre nosotros, de una u otra forma, al menos desde la Constitución Extraordinaria de Guerra de 1810 y todavía en la última regulación anterior a la de la Ley 44/1978, la del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (texto refundido aprobado por Decreto 3358/1967), todas las rentas de la familia se acumulaban en la persona que tuviese la administración legal de la sociedad conyugal (art. 14), esto es, generalmente del marido, en tanto que no había deducción alguna por razón de matrimonio, sino «por esposa» (art. 36). Esta «tributación por grupo» a la que el sistema de acumulación pura parece responder efectivamente no cuadra, sin embargo, ni con los propios presupuestos de los que arranca la Ley 44/1978, para la cual, como antes destacamos el único sujeto pasivo posible de un impuesto sobre la renta de las personas físicas es la persona misma, el individuo (una proclamación formal que encubre una realidad bien distinta), ni con las exigencias que se derivan de nuestra Constitución. No sólo con las que derivan de los principios de igualdad y capacidad económica, referibles sólo a las personas físicas o jurídicas, sino también con los que se deducen del concepto de familia y matrimonio que alienta en los arts. 39 y 32 y que es incompatible con una concepción de grupo en la que sólo es *sui iuris* la cabeza y *alieni iuris* todo el resto de sus integrantes, siquiera sea únicamente a efectos fiscales.

La sujeción conjunta al impuesto de los miembros de la unidad familiar no puede transformar el impuesto sobre las personas físicas en un impuesto de grupo porque esta transformación infringe el derecho fundamental de cada uno de tales miembros, como sujetos pasivos del impuesto a contribuir, de acuerdo con su propia capacidad económica, en la misma cuantía en que habrían de hacerlo si, manteniendo esa misma capacidad, tributasen separadamente. La igualdad absoluta, matemática, es, ciertamente, tal vez un ideal inalcanzable en cada caso concreto, pero el sistema debe tender hacia ella y, en consecuencia, la consideración conjunta de todas las rentas, su adición, no puede ser utilizada como un procedimiento suficiente para determinar por sí sólo la base imponible, sin combinarlo con alguna técnica que tome en consideración el número de miembros que componen la familia y, eventualmente, la distribución real entre ellos de las rentas adicionadas.

Más largo análisis requiere el segundo de los citados argumentos, esto es, el que afirma que la discriminación efectivamente existente con anterioridad ha desaparecido en virtud de los paliativos introducidos, sobre todo, a partir de 1985.

Estos paliativos operan, en general, de acuerdo con la pauta establecida en el art. 1.3 de la Ley de Impuestos, mediante la aplicación de deducciones con las que se pretende tomar en consideración, como ordena el apartado 1.º del mismo artículo, las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo. Algunas de estas deducciones (las previstas en el apartado D del art. 29) aunque calificadas de familiares porque efectivamente tienen en general su origen en las relaciones de parentesco no operan sólo en favor de las unidades familiares que aquí nos ocupan, sino de todos los sujetos pasivos del impuesto y no pueden ser tomadas en consideración, por lo tanto, como un posible instrumento de corrección del incremento de gravamen que resulta de la acumulación de rentas. Otros benefician sólo a este tipo de unidades familiares, en cuanto que se conceden por razón de matrimonio, o a todas las unidades familiares, sea cual fuere la modalidad, pero tampoco pueden ser consideradas en modo alguno como un paliativo del incremento de progresividad no sólo porque al no guardar relación alguna con la cuantía de la base no pueden cumplir esta función, que es la razón esencial, sino también porque de hecho, como en el caso de la llamada «deducción general», mientras existió, el incremento debido a la acumulación no procede siempre, sino sólo cuando las rentas acumuladas tienen determinado origen. Es cierto que para determinados niveles de la base imponible, estas deducciones fijas, cuya cuantía puede ser modificada anualmente por el legislador (que naturalmente puede también dejarla incambiada año tras año) pueden absorber el incremento de la progresividad resultante de la acumulación, aunque sin duda las tendencias inflacionistas presentes en nuestra economía hacen que, en general, sea cada vez menor el número de unidades familiares cuyos miembros ven así desaparecer la discriminación que de otro modo sufrirían; pero igualmente cierto es que no pueden producir este efecto respecto de las bases imposables que superen una determinada magnitud y que, en consecuencia, los miembros de las unidades familiares correspondientes seguirán siendo tratados de un modo distinto y más gravoso, que los sujetos pasivos que, con idéntico nivel de renta, no están integrados en una unidad familiar.

El único mecanismo al que, en principio cabe atribuir alguna eficacia correctora es, en consecuencia, el de la «deducción variable» por ser el único que, de algún modo, establece una conexión entre la cuantía de la deducción y de la base imponible.

Esta deducción variable presenta, tanto en la fórmula general prevista en el art. 29.B de la Ley 44/1978 tras la modificación introducida por la Ley 48/1985, como en la fórmula establecida para el ejercicio de 1989 en la Ley 37/1988, como, para lo sucesivo, por el Real Decreto-ley 6/1988, las siguientes características: a) Se aplica sólo en el caso de que existan rentas acumuladas procedentes de rendimientos del trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas, pero no cuando la acumulación es de rentas de otro origen; b) La cuantía de la deducción varía en función de un doble parámetro, el de la magnitud de la base imponible total, de una parte, y el de la relación que media entre ella y la segunda de las rentas acumuladas, de la otra; c) en ambos casos la deducción tiene un tope máximo de tal modo que el incremento de progresividad no es ya objeto de corrección alguna para las bases imponibles que excedan de una determinada cifra (9.000.000 de pesetas en el Real Decreto-ley 6/1988). La técnica utilizada por la Ley 48/1985 y después por la Ley 37/1988 y por el Real Decreto-ley 6/1988 es pues, sensiblemente la misma, aunque difiera el modo de presentación y sea también diferente la cuantía de la deducción correspondiente a cada nivel (mayor en el Real Decreto-ley que en la fórmula originaria de la Ley de 1985, aunque la diferencia aparente ha de ser corregida teniendo en cuenta que según esta fórmula la deducción variable se adiciona a las demás deducciones, lo que no ocurre con el Real Decreto-ley y en la corrección de la fórmula operada por la Ley 37/1988).

Las similitudes estructurales existentes (subrayadas, por lo demás por el propio Abogado del Estado en las alegaciones hechas en relación con el Real Decreto-ley 6/1988) permiten el juicio conjunto de las distintas disposiciones pues, si bien es claro que la mayor cuantía de las deducciones previstas en el Real Decreto-ley, en relación con la Ley y la elevación en el tope máximo de la deducción posible harán que sea mayor el número de unidades familiares que, merced a su aplicación, vean corregido el incremento de gravamen resultante de la acumulación de rentas, este incremento seguirá pesando sobre otras, ya que las modificaciones meramente cuantitativas no afectan a la estructura del mecanismo ideado por el legislador.

La sola existencia de esta estructura del sistema corrector evidencia su incapacidad para alcanzar el fin que se le asigna, esto es, el de eliminar el incremento de la progresividad que resulta de la pura acumulación de las rentas obtenidas por los sujetos pasivos a imposición conjunta, obligados así a soportar una carga tributaria mayor que la que, de acuerdo con las normas generales, correspondería a estos mismos individuos si las rentas que se les imputan fuesen separadamente sometidas al impuesto.

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

La única explicación ofrecida es la de que, a diferencia de lo que ocurre con las rentas no procedentes del capital, cuya titularidad no puede ser fácilmente enmascarada, la titularidad de los activos que generan rentas de capital puede ser transferida a otros miembros de la unidad con el fin de reducir la cuota total, puesto que, en el supuesto de tributación separada, es claro que a las bases imponibles resultante del fraccionamiento les sería de aplicación un tipo más bajo y, por consiguiente, sería menor la cantidad resultante de la adición de cuotas que la cuota única correspondiente a la base imponible existente antes de la transferencia parcial. La posibilidad de una combinación de este género es, desde luego, innegable, pero no es, por el contrario, evidente que para impedir la disminución de ingresos del erario público que de ella se seguiría pueda el legislador ignorar la existencia de límite que a su actuación impone el principio constitucional de igualdad, de manera que para impedir la disminución de ingresos que para la Hacienda origina una operación jurídica lícita, pueda vulnerar el derecho a la igualdad de todas las personas titulares de rentas de capital que contraen matrimonio. El fin perseguido por la norma es constitucionalmente irreprochable, pero no en el medio utilizado, y el precepto que determina la acumulación de rentas, no corregido en absoluto en sus efectos por lo

que toca a las rentas de capital, es ya, por ello, contrario a la igualdad constitucionalmente exigible.

En segundo lugar, y como es evidente, el sistema deja también fuera a las rentas procedentes de la actividad personal cuando exceden de un límite que ha variado en el tiempo, pero que no ha desaparecido, pues en todas sus formulaciones la deducción variable limita sus efectos a determinados niveles de renta, más allá de los cuales juega ya libremente el incremento de progresividad resultante de la acumulación. Esta limitación de efectos perjudica, aparentemente, a un porcentaje pequeño de las unidades familiares existentes en el país, pero por pequeño que este porcentaje sea y por grande que sea la renta de las unidades familiares afectadas por el perjuicio, no se nos ha ofrecido otra razón para justificarlo que la de que la reforma del sistema impositivo indispensable para evitarlo acarrearía una mayor complejidad y, por consiguiente, mayores costos de gestión y de cumplimiento. Cabe, en lo posible, que ello sea efectivamente así, pero aun aceptándolo, tampoco se percibe la razón por la cual el precio de la simplificación deba ser satisfecho por los perceptores de rentas elevadas sólo si, además de ello, están casados. Como a efectos del principio de igualdad la comparación debe establecerse entre personas con el mismo nivel de rentas, la diferencia de gravamen entre contribuyentes aislados o integrados en una unidad familiar es incompatible con dicho principio, con absoluta independencia de cual sea el número o el nivel de rentas de los afectados, cuando tal diferencia es una consecuencia necesaria del sistema y no un caso aislado producido por circunstancias que el legislador no pudo tener en cuenta.

Del análisis anterior se sigue que el mecanismo ideado para corregir los efectos discriminatorios del sistema de acumulación, aunque los atenúa, no los elimina, y a veces pone de relieve la existencia de otras desigualdades (así, por ejemplo, la que nace de la influencia que sobre el mayor o menor incremento de la progresividad inducido por la acumulación tiene la relación existente entre las rentas acumuladas, o la discriminación de que son objeto las rentas menores, cuando son más de dos las rentas de trabajo acumuladas). No puede considerarse, por tanto, que la adopción y los sucesivos perfeccionamientos de dicho mecanismo, expresión, sin duda, de un laudable deseo de acomodar la regulación del impuesto sobre la renta de las personas físicas a las exigencias derivadas de la garantía constitucional de la igualdad, hayan conseguido su objetivo, que probablemente sólo puede alcanzarse operando sobre la estructura misma del sistema y no mediante la superposición al mismo de mecanismos que operan únicamente sobre los efectos. Pese al esfuerzo del legislador, el art. 7.3 de la Ley 44/1978 es incompatible con el principio de igualdad. La nulidad que de ahí resulta impide naturalmente la aplicación de los mecanismos correctores contenidos en las Leyes 48/1985 y 37/1988, así como en el Real Decreto-ley 6/1988.

Debemos ahora contrastarlo con los demás preceptos constitucionales que citábamos al plantear esta cuestión.

La violación del art. 39.1 C.E. que el sistema de acumulación de rentas implica se produce en primer término y, sobre todo, por las mismas razones que obligan a considerar que tal sistema es incompatible con el principio de igualdad. Si la carga tributaria que pesa sobre una persona integrada en una unidad familiar es mayor que la que pesa sobre otro contribuyente con idéntico nivel de renta, pero no integrado en una unidad de este género (o, lo que es lo mismo, mayor que la que pesaría sobre esa misma persona si no constituyera parte de una familia, a efectos fiscales), es evidente que no sólo se lesiona el principio de igualdad, sino que directamente se va en contra del mandato constitucional que ordena la protección de la familia, a la que, al obrar así, no sólo no se protege, sino que directamente se la perjudica. Existen, además, otros efectos del sistema por los que también éste resulta cuestionable desde esta misma perspectiva.

Se trata, sobre todo, de la incidencia que el sistema mismo tiene sobre la división de trabajo en el seno del matrimonio y, en particular, sobre el acceso de los cónyuges al mercado de trabajo, es decir, en la práctica, sobre la influencia que el sistema puede ejercer sobre la opción de la mujer entre el trabajo en el hogar o su incorporación al mercado de trabajo, pues partimos del supuesto de que cualquier norma que incida sobre la vida de la familia debe ser respetuosa con la concepción de ésta que alienta en la Constitución, de la que forma parte la igualdad entre los cónyuges. Esa igualdad se verá seguramente alterada cuando la libertad de elección u oficio de uno de los cónyuges se vea condicionada por las consecuencias económicas que, en razón de la norma tributaria, se seguirán de su elección y, aunque carecemos de estudios sociológicos que claramente lo establezcan, parece poco dudoso que el sistema de acumulación de rentas, en cuanto que incrementa la carga tributaria de la familia, desestimula, por decir lo menos, el trabajo fuera del hogar del posible perceptor de la segunda renta que es, en la mayor parte de los casos, la esposa. El uso que de la acumulación de rentas se ha hecho en otros países con la finalidad expresa de «devolver la mujer al hogar» avala claramente esta deducción. También desde este punto de vista, pues, el precepto que ahora analizamos se concilia difícilmente con el art. 39.1, en relación con el 32, ambos de la C.E., cuyo respeto exige, en primer lugar, la neutralidad del sistema tributario respecto de la situación recíproca de los cónyuges.

Esta idea de neutralidad es también la que, de acuerdo con el principio de igualdad, debe inspirar el régimen tributario de los sujetos integrados en una unidad familiar, de manera tal que su gravamen no se vea incrementado como consecuencia de la integración.

La existencia de transferencias de capacidad económica entre los cónyuges o entre éstos y otros miembros de la unidad familiar, así como la existencia de fuentes de renta de titularidad compartida y otras razones (y, entre ellas, muy especialmente, la obediencia al mandato constitucional de protección a la familia) dotan de fundamento suficiente a la diferenciación establecida por la Ley del Impuesto entre los sujetos integrados en una unidad familiar y los que no lo están y, en consecuencia, obligan a considerar que la imposición conjunta no es en sí misma contraria a la Constitución por arbitraria o irrazonable, como ya antes veíamos. Esta resulta transgredida, sin embargo, cuando el tratamiento fiscal distinto que, como consecuencia de esa diferenciación, reciben los cónyuges resulta más gravoso que el que recibirían si no lo fueran, pues la diferencia establecida no autoriza en modo alguno a extraer de ella consecuencias que no son congruentes con su propia razón de ser. Esta es, sin duda, la finalidad que persiguen los diversos sistemas que el Derecho comparado ofrece y de los cuales recoge un buen elenco el informe de la Secretaría de Hacienda que el Abogado del Estado acompaña a sus alegaciones, pues en todos ellos, con una u otra técnica, se intenta asegurar una tributación *per capita* de los cónyuges que no exceda de la que les correspondería de no haber contraído matrimonio.

8. El art. 31 dispone, en su apartado segundo, que «los sujetos pasivos que componen una unidad familiar están solidariamente obligados frente a la Hacienda pública al pago de la deuda tributaria que corresponda a la acumulación de rendimientos e incrementos previstos en el art. 7.3 de esta Ley (se refiere, claro está, a la Ley 44/1978), sin perjuicio del derecho a prorratearla entre sí, según la parte de renta que corresponda a cada uno de ellos. A efectos de este prorrateo, integran la deuda tributaria los conceptos comprendidos en los epígrafes a), b) y c) del art. 58 de la Ley General Tributaria». Merced a esta remisión a la Ley General Tributaria se excluyen en apariencia de la responsabilidad solidaria el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias, de manera que aquélla se limita, en principio, además de a la cuota, a los recargos legalmente exigibles, los intereses de demora y el recargo por aplazamiento o prórroga. Tal limitación es, sin embargo, meramente aparente, pues el apartado cuarto del mismo artículo (cuyo contenido se reitera después, con cierta redundancia en el apartado sexto del art. 34, igualmente cuestionado) incluye también en la responsabilidad solidaria frente a la Hacienda pública los recargos de apremio y las sanciones pecuniarias, sin perjuicio de que el pago de aquéllas o éstas haya de correr a cargo del miembro de la unidad familiar cuya conducta los originó.

Esta extensión, inclusive a las sanciones, de la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar ha suscitado reservas en algunos sectores de la doctrina, tanto en lo que afecta a su fundamentación genérica, como, más en concreto, en lo que respecta a la posibilidad de que, merced a la misma, pueda dirigirse el Fisco contra el patrimonio de aquellos miembros de la unidad familiar que ni han de suscribir la declaración única, ni efectuar los pagos, ni realizar acto alguno relacionado con la gestión del impuesto y que, por tanto, no tienen posibilidad alguna de cometer infracciones sancionables. Esas reservas, por fundadas que sean, han de quedar, sin embargo, fuera de nuestro análisis, pues nacen de razones que no fueron tomadas en consideración en nuestra STC 209/1988 y que no han sido, en consecuencia, sometidas a debate. La cuestión planteada es, en sus términos más estrictos, la de la compatibilidad de la norma que impone la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar con los arts. 14, 18.1, 31 y 39 de nuestra Constitución.

Como es obvio, la regla que impone la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar respecto de la deuda tributaria única sólo tiene sentido a partir del supuesto de la sujeción conjunta de todos los integrantes de la familia al impuesto y en nuestro sistema está en estrecha conexión con el mandato que impone la acumulación de rentas. Su análisis ha de hacerse, pues, en dos planos distintos. De una parte, por así decir en abstracto, como componente del sistema de sujeción conjunta de todos los miembros de la unidad familiar. De otra parte, en la conexión concreta que guarda con la acumulación de rentas.

La finalidad que la Ley persigue al imponer la responsabilidad solidaria frente a la Hacienda pública de todos los miembros de la unidad familiar es, sin duda, constitucionalmente intachable, puesto que intenta garantizar el cumplimiento de un deber constitucional. Es también indudable, sin embargo, que la extensión de la responsabilidad de cada uno de los integrantes de la familia hasta el monto total del crédito exigible por el Fisco, conjuntamente de todos ellos, puede hacer la situación de aquellos individuos contra los que la Hacienda se dirija más penosa que sería si hubieran quedado sujetos separadamente al tributo y que la norma que impone la solidaridad pasiva parece chocar así contra las exigencias que derivan de los arts. 14 y 31, de una parte, y de la otra, en cuanto que se trata de un disfavor que sólo puede afectar a los miembros de una familia, también del 39.1.

Esta aparente contradicción con la Constitución que, desde luego, no puede ser desechada con el argumento de que de esa mayor carga que se arroja sobre ciertos miembros de la familia se alivia por el contrario a otros, llevaría, de ser real, a declarar la inconstitucionalidad de la sujeción conjunta al impuesto, pues la responsabilidad solidaria es una consecuencia casi ineluctable de la sujeción conjunta que comporta, como ya señalamos, el establecimiento de una cuota única para la unidad tributaria. En esta relación estrecha entre sujeción conjunta y solidaridad se encuentra también por ello, como es evidente, la razón de la legitimidad constitucional del Instituto, pues si lo que justifica el trato diferenciado de los individuos integrantes de una unidad familiar, en relación con quienes no lo están, es precisamente la existencia entre aquéllos de una comunicación de rentas, que hace muy difícil o imposible el establecimiento de bases imponibles y cuotas individualizadas, no puede entenderse como lesiva de la igualdad contributiva (o del mandato constitucional de protección a la familia) la extensión de la responsabilidad de cada uno de los miembros de la unidad a la totalidad de esa cuota única.

La regulación del prorrateo que se hace en el apartado tercero, y que desarrollan los arts. 133 a 135 del Reglamento de la Ley, ha sido objeto de algunas críticas doctrinales y puede originar, sin duda, en cuanto que establece un distanciamiento quizás excesivo entre la relación externa y las relaciones internas, alguna desigualdad en situaciones concretas, que podrían ser evitadas con técnicas que impusieran al Fisco la obligación de precisar cuál es la porción de deuda que, a efectos internos, corresponde a cada uno de los sujetos de la unidad familiar. El mero riesgo de esta desigualdad originada por la aplicación de la norma, pero no como consecuencia necesaria de ella, no autoriza, sin embargo, a oponerle tacha alguna de inconstitucionalidad.

En la conexión concreta que ahora guarda la regla de la responsabilidad solidaria con el sistema de simple acumulación de rentas de la unidad familiar impuesto por el art. 7.3, al que expresamente se remite el apartado segundo del art. 34, la norma viola los arts. 14, 31 y 39.1 de la Constitución, pues está referida a una obligación cuyo contenido económico se establece en violación tanto del principio de igualdad, en relación con el de capacidad económica, como del mandato de protección a la familia.

9. El apartado tercero del art. 34 establece que las unidades familiares integradas por un matrimonio con o sin hijos menores habrán de presentar una declaración única, que habrá de ir suscrita, además, por ambos cónyuges, sobre quienes pesa conjuntamente el deber de declarar. Como esta obligada actuación conjunta de los dos esposos puede dar lugar a situaciones que naturalmente no son posibles en las demás modalidades de unión familiar, en las que es uno sólo el obligado a declarar (obligación que a veces recae sobre una persona ajena a la unidad misma), el precepto se completa con una serie de normas relativas a aquellas situaciones en las que, por discrepancia, no cabe la actuación conjunta.

Para estos casos se prevé, en primer lugar, que ambos cónyuges hagan constar en la declaración «las circunstancias y datos concretos que motiven y reflejen la discrepancia», y si aún esto resultara imposible que presenten declaraciones individuales «de sus propios elementos de renta y de la de los restantes sujetos de la unidad familiar», supuesto al que se anudan unas consecuencias que después se comentarán.

La necesidad que la sujeción conjunta entraña de liquidar el impuesto sobre la renta correspondiente a los miembros de una unidad familiar a través de una declaración única es palmaria, sobre todo cuando el procedimiento seguido es el de la autoliquidación y siendo éste constitucionalmente legítimo y de común empleo, según evidencia el Derecho comparado, es claro que en la medida en que no es contraria a la Constitución la sujeción conjunta de los integrantes del matrimonio y sus hijos menores tampoco lo es la exigencia de una declaración común. Menos dudas aún suscita la constitucionalidad de la actuación conjunta, esto es, de la imposición conjunta a ambos esposos del deber de declarar y de suscribir ambos, en consecuencia, la declaración única, comprensión de todas las rentas percibidas por los distintos miembros de la unidad familiar y de todos los datos que les afecten y sean relevantes para la determinación de la deuda tributaria, pues, a partir del imperativo constitucional (art. 32) de plena igualdad de los cónyuges, difícilmente cabe imaginar otra fórmula.

No basta, sin embargo, con esta consideración en abstracto del mandato que impone a los esposos conjuntamente el deber de declarar, pues ese mandato es sólo el núcleo sustancial de un precepto que aparece inserto en una determinada conexión y que contiene normas concretas, cuya consideración es indispensable para resolver sobre la constitucionalidad de la disposición legal sometida a nuestro examen.

El deber de declarar de los esposos surge, según resulta de la conexión entre el precepto que ahora analizamos y el que le precede en el apartado primero del mismo artículo, no en razón de sus rentas propias, sino, por así decir, en razón de las percibidas por todos los integrantes de la unidad familiar. Ese apartado, al imponer el deber de declarar a todos cuantos obtengan rendimientos sometidos al impuesto, dispensa de tal deber a quienes los perciban por debajo de un determinado mínimo (en la actualidad 865.000 pesetas), a efectos del cual, concluye, se computarán todos los ingresos de la unidad familiar. Se sigue de ello, en

consecuencia, que quedan obligados a declarar ambos esposos, aunque ninguno de ellos obtenga rentas en la cuantía mínima, a partir de la cual surge para el resto de los sujetos pasivos aquel deber. Esta obligación (cuya existencia, dicho sea de paso, evidencia que el legislador ha actuado como si el sujeto pasivo del impuesto fuese realmente la unidad familiar) implica una diferencia de trato que no puede justificarse por las mismas razones que justifican la que entraña la sujeción conjunta porque no es una consecuencia necesaria de ésta. La formulación del precepto es, en consecuencia, en esta conexión, discriminatoria y lo hace ya sólo por eso, constitucionalmente ilícito.

A la misma conclusión se llega, en virtud de razones distintas, al analizar las previsiones que en el mismo se incluyen para aquellas situaciones en las que el acuerdo entre los cónyuges no es posible. Sea cual fuere el grado de ese desacuerdo, la Ley exige, en efecto, que cada uno de ellos declare no sólo sus propias rentas, sino también las del otro, como miembro que es de la unidad familiar. Y no sólo que las declare, sino incluso que haga una autoliquidación de acuerdo con su propia declaración, que se verá además incrementada en un 15 por 100. Para estos casos, el Reglamento de la Ley (que curiosamente no contiene previsión alguna en relación con aquellos otros, ciertamente improbables, en los que el desacuerdo se puede resolver mediante la expresión de sus «motivos y circunstancias», ni en lo tocante a la «imposibilidad de hecho» de suscribir declaración única, a la que la Ley se refiere en el apartado cuarto de este mismo artículo), dispone que la Administración girará una declaración provisional única, apoyándose en cada caso en los datos de una u otra declaración que proporcionen una cuota más alta, cuya cuantía sufrirá, además, un nuevo recargo del 15 por 100 y a cuyo pago se imputará el ya hecho a través de las respectivas autoliquidaciones.

El precepto lo lesiona el principio de igualdad, en cuanto que es aplicable sólo a los esposos, cuya sujeción conjunta al impuesto es, en principio, lícita, pero es desde luego claramente incompatible con el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 C.E.).

El Abogado del Estado niega esta contradicción, según ya antes señalamos, con el argumento que se recoge en los antecedentes con mayor detalle y que no resulta convincente por una doble razón.

La primera de ellas reside, como es evidente, en su propia debilidad. Es cierto que en el régimen legal de gananciales (cuya vigencia actual en algunos Estados de la Unión norteamericana parece haber sido, dicho sea de paso, el origen de *splitting*), ambos cónyuges están recíprocamente obligados a informarse periódicamente sobre la situación y rendimientos de sus respectivas actividades económicas (art. 1.383 C.C.) y que él, como en los que con carácter legal existen en diversas partes del territorio nacional (así el de comunicación foral de la tierra llana de Vizcaya y algunas localidades de Alava, el de conquistas de Navarra, o el aragonés), las ganancias de cada uno de los cónyuges se hacen comunes a los dos, pero ni éste es el régimen legal en toda España, en una parte sustancial de la cual el régimen legal es, por el contrario, el de separación, ni, sobre todo, es la base de nuestro sistema jurídico, que en lo que se refiere al régimen económico del matrimonio se basa en la libertad de capitulaciones (art. 1.315 C.C.), que no pueden dispensar a los esposos ciertamente del deber de socorro mutuo (art. 68 C.C.) ni de contribuir a los gastos comunes en una u otra forma, pero que si les autoriza, claro está, a mantener en su relación recíproca la reserva que juzgen conveniente sobre sus propias actividades económicas. El límite de tal reserva viene dado por las normas que determinan el régimen económico-matrimonial, no por la ley fiscal, y, en consecuencia, no puede ésta ni imponer la necesidad de romperla frente al otro cónyuge ni arrojar sobre éste la carga de declarar, cuantificándolos, los ingresos percibidos por su esposa o esposo, en contra de la voluntad expresa de ésta o éste.

Porque de lo que se trata es, en efecto, y con ello pasamos a la segunda de las razones antes mencionadas, de que en su forma actual la regulación de la declaración única y conjunta de los esposos impone a cada uno de ellos el deber de denunciar ante la Hacienda Pública las incorrecciones en que, a su juicio, incurre su respectivo cónyuge en la estimación de sus propias rentas. La obligada manifestación pública de una discordia en el seno de la familia no es tampoco compatible con la intimidad familiar.

El razonamiento podría continuarse, sin duda, tomando en consideración aquellos supuestos, bien posibles en la práctica, en los que la comunicación entre los esposos se ha roto de manera ocasional o no, pero en todo caso sin que tal ruptura se haya traducido en una modificación de la situación jurídica del matrimonio, de tal modo que la actuación conjunta ante la Hacienda obligaría a restablecer, con este solo fin, una relación que violenta la intimidad de las personas.

También desde la perspectiva que ahora adoptamos, esto es, la del derecho a la intimidad, resulta incompatible con la institución la actual regulación legal del deber conjunto de los cónyuges y, en consecuencia, también desde ella el precepto ha de ser declarado inconstitucional.

Esta conclusión evidencia la necesidad de que para resolver estas situaciones en las que la actuación conjunta de los cónyuges intenta ahora reforzarse por una vía que violenta la Constitución, como en relación con aquellas otras en las que la sujeción conjunta resultaría discriminatoria por la inexistencia fáctica de los supuestos que general-

mente la justifican, el legislador ha de regular medios que hagan posible la imposición separada.

10. Como recordamos en el tercero de los fundamentos de esta Sentencia, el segundo conjunto de preceptos cuya constitucionalidad se cuestionó en el fallo de la STC 209/1988, es el integrado por los arts. 23, y 24.7 de la Ley 44/1988, debiendo tenerse en cuenta según también hemos tenido ocasión de advertir, que la segunda de las disposiciones cuyo examen de constitucionalidad entonces promovimos (el art. 24.7) fue objeto, no independencia de determinadas modificaciones ahora intrascendentes, de una nueva localización sistemática en el cuerpo de aquella ley por obra de lo dispuesto en el art. 1 de la Ley 48/1985, de tal modo que el contenido dispositivo de dicho precepto quedó incluido en el art. 24.1 b), de la Ley reformada; es esta nueva numeración la que utilizaremos en adelante.

Ocurre también, y así lo ha destacado en sus alegaciones el Abogado del Estado, que el art. 24.1 de la Ley 44/1978 ha sido modificado, una vez dictada y publicada la Sentencia de que trae causa este proceso, por el art. 83 de la Ley 37/1988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, introduciéndose en aquel precepto un nuevo apartado «c» en cuya virtud el período impositivo será también inferior al año natural «cuando el sujeto pasivo contraiga matrimonio conforme a las disposiciones del Código Civil». Esta innovación legislativa ha de evitar, ciertamente, que se reproduzcan en el futuro situaciones de discriminación como la constatada en la STC 209/1978, pero no hace ahora ocioso, en contra de lo argüido por el Abogado del Estado, el examen de los arts. 23 y 24.1 b), de la Ley 44/1978 por referencia a la igualdad que la Constitución proclama (arts. 14 y 31.1) pues el enjuiciamiento al que en este punto damos lugar al conceder aquel amparo conserva aún hoy su sentido que no es otro que el proceder, si así es preciso, a la definitiva expulsión del ordenamiento de las reglas o normas inconstitucionales, excluyendo todo vestigio de vigencia que las mismas pudieran contener aún.

La discriminación que apreciamos en el fundamento 11 de la STC 209/1988 proviene como ya entonces apuntamos, de la misma regulación legislativa del período de imposición y devengo del impuesto. Tras fijar que el período en «el año natural» (art. 23), la Ley 44/1978 exceptuó de tal regla determinadas hipótesis, entre las que se contaban, por lo que ahora importa, los casos de disolución o separación matrimonial, a los que se añadieron, en la reforma que dio lugar al nuevo art. 24.1 b), los supuestos de nulidad matrimonial y de fallecimiento del padre o madre solteros, o de cualquiera de los hermanos sometidos a una misma tutela, situaciones todas ellas para las que el legislador dispuso que el período impositivo finalizara al verificarse las circunstancias así previstas. Estas excepciones a la regla de la imposición por períodos anuales completos expresan manifiestamente, la pretensión del legislador de acomodar el período impositivo a la efectiva subsistencia de la unidad familiar, pero es patente que de la *ratio* de tal singularización no se extrajeron todas las consecuencias, pues el mismo fundamento existente para el fraccionamiento del período impositivo en la hipótesis de extinción de la unidad familiar se aprecia cuando de lo que se trata es de la constitución, por matrimonio, de esa misma unidad, no siendo discernible razón alguna que pudiera justificar la falta de previsión de tal supuesto a efectos de reconocerle idéntica trascendencia, en el art. 24.1 b). Esta omisión legislativa constituye una discriminación proscribida por los arts. 14 y 31.1 de la Constitución, pues no puede el legislador tampoco cuando adopte una regulación especial o excepcional, singularizar sin fundamento entre aquellos que, atendido el fin de la diferenciación, se encuentran en una posición igual. Así hemos de declarar ahora, sin que la constatación de tal inconstitucionalidad determine, claro está, anulación alguna, pues para restablecer en este punto la igualdad que la Constitución impone basta con afirmar, con los efectos inherentes a nuestra Sentencia, que el art. 24.1 b), de la Ley 44/1978, en cuanto regla discriminatoria *ex silentio*, no podrá aplicarse en el futuro en los procedimientos y procesos relativos a situaciones nacidas bajo su vigencia.

11. Llegados al final de nuestro análisis, sólo resta antes de pronunciar el fallo a que el mismo conduce cerrar la cuestión que, al término del fundamento 5.º dejábamos en cierto modo abierta, y precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad en este supuesto, en el que juzgamos sobre un sistema articulado mediante distintos preceptos.

La cuestión a que antes nos referimos es la que abrimos al decir que la valoración constitucional concreta de la figura de la sujeción conjunta al impuesto sólo podía hacerse teniendo en cuenta la utilización que de tal figura hace la Ley. En esta, como hemos visto, la figura es aplicada (art. 5.1, regla primera) a un grupo de personas entre las que existen efectivamente relaciones relevantes desde el punto de vista tributario, de tal modo que dicha aplicación no puede ser tachada de arbitraria aunque tampoco impuesta en términos tales que hagan imposible la imposición separada cuando en la práctica no se dan efectivamente esas relaciones. Para hacer efectiva la sujeción conjunta al impuesto, el legislador ha utilizado sin embargo un sistema que es constitucionalmente inaceptable porque incrementa de manera claramente discriminatoria la cuota tributaria (art. 7.3), a cuyo pago están solidariamente obligados todos los integrantes de la unidad familiar (arts. 31.2 y 34.6), debiendo los

cónyuges que la integran suscribir conjuntamente una declaración única, o, en todo caso, cuando no hubiese acuerdo entre ellos, formular cada uno de ellos una declaración comprensiva de todas las rentas de la unidad familiar (art. 34.2) con lo que se violenta tanto la intimidad individual de los propios cónyuges, como la de la familia. La verificación de estas transgresiones constitucionales lleva, como es inevitable, a la invalidación de tales preceptos, pero como hemos cuidado de subrayar, esta invalidación viene impuesta, en lo que toca a los arts. 31 y 34, no porque resulte contrario a la Constitución el núcleo central de estos preceptos (el establecimiento de la responsabilidad solidaria o la imposición del deber de formular conjuntamente una declaración única), sino por determinaciones en cierto sentido accesorias (la responsabilidad solidaria respecto de una obligación de pago cuyo contenido se determina según un método discriminatorio, en un caso; la regulación prevista para el supuesto de discordia entre los cónyuges, en el otro), que no guardan conexión necesaria con el principio de sujeción conjunta al impuesto, cuya invalidación no exigen en consecuencia. Tampoco hay relación necesaria, como ya hemos visto, entre el principio de sujeción conjunta y el sistema de acumulación de rentas que prevé el art. 7.3 que más bien implica una contradicción lógica con aquél. Si la razón de ser de la sujeción conjunta reside en la comunicación de rentas existente entre los integrantes de la unidad familiar, es obvio, en efecto, que los incrementos de renta de que unos miembros de dicha unidad se benefician como resultado de su integración en ella, significan una disminución en la renta de otros y que, en consecuencia, la determinación de la base imponible de la unidad tributaria ha de tomar en cuenta la pluralidad de sujetos, en lugar de ignorarla como sucede en el caso de la pura acumulación.

Es claro, en razón de lo dicho, que la remisión que el art. 4.2 hace a los arts. 7.3, 31 y 34 de la propia Ley 44/1978 queda ahora, al resultar estos inválidos, privada de contenido, pero en cuanto que tal invalidez no se produce por razones que deriven necesariamente del principio de sujeción conjunta que el citado art. 4.2 consagra, no comporta la invalidez de éste.

Como hemos indicado en los fundamentos 6.º y 9.º de esta Sentencia, sin embargo, la validez en principio del sistema de la sujeción conjunta de todos los miembros de la unidad familiar al impuesto, no puede ser entendida en términos tan absolutos que permita ignorar la existencia en la práctica de supuestos en los que su aplicación concreta resulta imposible o produce efectos discriminatorios, sea porque modifica en términos que nada justifica el gravamen tributario que pesa sobre los sujetos pasivos, sea porque extiende la responsabilidad de éstos en razón de una solidaridad que, dadas las circunstancias, adolece de la misma falta de justificación.

En la medida en la que ni por su tenor literal, ni a través de la remisión a otros preceptos, el art. 4.2 abre posibilidad alguna de sujeción separada al impuesto de los miembros de la unidad familiar, para atender esos supuestos en los que la sujeción conjunta es imposible o carece de toda justificación, pero sólo en esa medida, la norma en él contenida ha de ser considerada contraria a la Constitución. Que esa posibilidad a que nos referimos sea establecida por el legislador como opción libre e incondicionada del contribuyente, junto a la sujeción conjunta, o como fórmula utilizable sólo en supuestos determinados, es cosa que únicamente al legislador toca decidir, en el caso de que no opte, como también es en principio constitucionalmente posible, por hacer de la sujeción separada al impuesto la regla universal, pues como es evidente este Tribunal ha de limitar su juicio a la opción realizada por el legislador de 1978, no modificada en lo sustancial por las reformas introducidas en 1985 y 1988. También es claro que, como ya decíamos respecto del art. 24 de la Ley 44/1978 en el fundamento anterior, la constatación de la inconstitucionalidad del art. 4.2 de esta misma Ley no puede ir acompañada de la declaración de nulidad, pues su aplicación no ha violado ni viola precepto constitucional alguno en todos aquellos casos, sin duda la mayoría, en los que entre los miembros de la unidad familiar sujetos conjunta y solidariamente al impuesto median las relaciones que justifican esta modalidad impositiva y, a través de ella, han podido beneficiarse también de algunas medidas de protección a la familia.

En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39.1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6.º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad.

Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento.

La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del

precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión. Es lo que ocurre, por ejemplo, en el presente caso, con los arts. 4.2 y 24.1 b), sin que sea necesario repetir o desarrollar las razones ya dadas. Mas detalladas precisiones exige la determinación de cuál haya de ser el alcance de la nulidad de otros preceptos de la Ley.

La primera de tales precisiones es la que arranca de la constatación de que los preceptos de la Ley 44/1978 declarados inconstitucionales formaban parte de un sistema legal cuya plena acomodación a la Constitución no puede alcanzarse mediante la sola anulación de aquellas reglas, pues la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz para reordenar el régimen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en términos compatibles con la Constitución. La infracción del principio constitucional de igualdad no podría ser reparada, en este caso, mediante la pura y simple extensión a los contribuyentes integrados en unidades familiares del régimen legal establecido para la tributación de quienes no lo están, pues, como es obvio, tal hipotética equiparación no sólo desconocería la legitimidad constitucional, repetidamente afirmada en esta Sentencia, que en principio tiene la sujeción conjunta al impuesto, sino que también habría de provocar, en el actual marco normativo, resultados irracionales e incompatibles, a su vez, con la igualdad, en la medida en que otras piezas del sistema legal (destacadamente, el sistema de deducciones) no han sido afectadas por el fallo de inconstitucionalidad y permanecen, por consiguiente, en vigor, una vez depurada la Ley de las disposiciones viciadas.

Le cumple, pues, al legislador, a partir de esta Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa que, como hemos venido señalando, no puede ser ni desconocida ni sustituida por este Tribunal Constitucional, al que en un proceso como el que ahora concluye, sólo le corresponde apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de lo preceptos enjuiciados (art. 27.1 de su Ley Orgánica), cuya ilegitimidad constitucional, sea cual sea la fórmula utilizada (nulidad o simple inconstitucionalidad) hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio de 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con preceptos contrarios a la Constitución.

La segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptible de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.333 C.E.), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría —como con razón observa el representante del Gobierno— un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales.

Por último, y para concluir, conviene precisar que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno.

#### FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Declarar:

- 1.º La inconstitucionalidad y nulidad, con los efectos que se indican en el fundamento undécimo, de los arts. 7, apartado tercero; 31, apartado segundo, y 34, apartados tercero y sexto, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre.
- 2.º La inconstitucionalidad del art. 4.2 de la citada Ley, en cuanto que no prevé para los miembros de la unidad familiar, ni directamente ni por remisión, posibilidad alguna de sujeción separada.
- 3.º La inconstitucionalidad del art. 24, apartado b), de la misma Ley, en la redacción anterior a la Ley 37/1988, en cuanto que no incluye entre los períodos impositivos inferiores a un año, el correspondiente a los matrimonios contraídos en el curso del mismo.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veinte de febrero de mil novecientos ochenta y nueve.—Firmado: Francisco Tomás y Valiente.—Gloria Begué Cantón.—Ángel Latorre Segura.—Francisco Rubio Llorente.—Luis Díez-Picazo y Ponce de León.—Antonio Truyol Serra.—Fernando García-Mon y González-Regueral.—Carlos de la Vega Benayas.—Eugenio Díaz Eimil.—Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer.—Jesús Leguina Villa.—Luis López Guerra.—Rubricado.