

sona tiene derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión; este derecho incluye la libertad de cambiar de religión o de creencia, así como la libertad de manifestar su religión o su creencia, individual y colectivamente, tanto en público como en privado, por la enseñanza, la práctica, el culto y la observancia».

Tal libertad de religión queda menospreciada si se vincula su disfrute, real y efectivo (art. 9.2 C.E.) a la inscripción de las Iglesias, Comunidades o Confesiones en un Registro oficial.

Disiento, asimismo, y por las razones expuestas, de los otros dos pronunciamientos de la Sentencia del Pleno.

Lamento discrepar del parecer de la mayoría del Pleno, cuyas opiniones siempre respeto y pondero, examinándolas con cuidado.

Firmo este Voto en Madrid, a veinte de febrero de dos mil uno.—Manuel Jiménez de Parga y Cabrera. Rafael de Mendizábal Allende.—Fernando Garrido Falla.—Guillermo Jiménez Sánchez.—Firmado y rubricado.

5181 *Pleno. Sentencia 47/2001, de 15 de febrero de 2001. Recursos de amparo acumulados 4204/96 y 3042/97. Promovidos por don Carlos Arrieta Martínez de Pisón y doña Elisa Martínez de Miguel frente a las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que desestimaron sus demandas contra la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el IRPF de 1993 y 1994.*

Supuesta vulneración de los derechos a la igualdad, a la intimidad, a la legalidad penal y a la tutela judicial efectiva (motivación): declaración conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los matrimonios con hijos, en contraste con las parejas de hecho.

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Pedro Cruz Villalón, Presidente, don Carles Viver Pi-Sunyer, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, don Tomás S. Vives Antón, don Pablo García Manzano, don Pablo Cachón Villar, don Fernando Garrido Falla, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Guillermo Jiménez Sánchez y doña María Emilia Casas Baamonde, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En los recursos de amparo acumulados núms. 4204/96 y 3042/97, promovidos por don Carlos Arrieta Martínez de Pisón y doña Elisa Martínez de Miguel, ambos Licenciados en Derecho, en nombre propio, contra las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Secciones Octava y Novena), de 23 de octubre de 1996 y 7 de marzo de 1997, recaídas en los recursos contencioso-administrativos núms. 1190/96 y 815/96, respectivamente. Han comparecido el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado. Ha sido Ponente el Presidente don Pedro Cruz Villalón, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Mediante escritos registrados en este Tribunal los días 20 de noviembre de 1996 y 10 de julio de 1997, don Carlos Arrieta Martínez de Pisón y doña Elisa Martínez de Miguel, ambos Licenciados en Derecho, en nombre propio, interpusieron sendos recursos de amparo contra las Sentencias de 23 de octubre de 1996 y 7 de marzo de 1997 de las Secciones Octava y Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaídas, respectivamente, en los recursos contencioso-administrativos núms. 1190/96 y 815/96, por las que se desestiman los recursos interpuestos contra las liquidaciones provisionales practicadas el 14 de mayo y el 19 de abril de 1996 por el Administrador de la Administración de Hacienda de Salamanca (Delegación de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria) en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 1994 y 1993.

2. Las demandas se basan, en esencia, en los siguientes hechos:

a) En los años 1993 y 1994, dentro del plazo reglamentariamente establecido, los recurrentes en amparo, don Carlos Arrieta y doña Elisa Martínez, casados y con dos hijos, Carlos y Gonzalo, presentaron cada uno de ellos sendas declaraciones en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) correspondientes a los citados ejercicios impositivos. En sus respectivas autoliquidaciones del IRPF cada uno de los recurrentes, acogiéndose expresamente a la modalidad de «declaración conjunta», regulada en el art. 87, apartado 2, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF (en adelante LIRPF), constituyeron una unidad familiar integrada, la primera de ellas, por el demandante don Carlos Arrieta y su hijo Carlos, y la segunda, por la recurrente doña Elisa Martínez y su hijo Gonzalo. Por otra parte, de la demanda de amparo y del fundamento de Derecho segundo, apartado 1, de las Sentencias aquí impugnadas se deduce claramente que, pese a que en la casilla «Tipo de declaración» de cada una de las autoliquidaciones los demandantes marcaron con una X el apartado «Declaración conjunta», se hizo una llamada en la que se aclaraba que, en todo caso, se renunciaba a la modalidad del art. 87.1 LIRPF, esto es, a la unidad familiar integrada por «los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere, los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos». Concretamente, se advertía: «Optamos por la aplicación de los arts. 86 al 92 Ley 6 de junio de 1991, de acuerdo a lo establecido en el artículo 87.2. En todo caso se renuncia a la modalidad del artículo 87.1».

b) Las declaraciones de don Carlos Arrieta y su hijo Carlos arrojaban como resultado una cuota diferencial a devolver de 859.154 pesetas en el ejercicio 1993 y una cuota a ingresar de 71.774 pesetas en el ejercicio 1994. Las declaraciones de doña Elisa Martínez y su hijo Gonzalo supusieron en todo caso una cantidad a devolver, que en 1993 ascendía a 470.106 pesetas y en 1994 a 438.842 pesetas.

c) La Administración de Hacienda de Salamanca, considerando que la modalidad del citado art. 87.2 LIRPF no resulta aplicable a los matrimonios (sino únicamente a las parejas de hecho, divorciados o separados), mediante Acuerdos de su Administrador de 19 de abril y 14 de mayo de 1996 giró a los recurrentes sendas liquidaciones provisionales en concepto del IRPF de los ejercicios 1993 y 1994, respectivamente, en las que, considerando a don Carlos Arrieta, doña Elisa Martínez y los dos hijos de ambos, una única unidad familiar —esto es, aplicando el art. 87.1 LIRPF—, se acumulaba las rentas

de todos sus miembros. De dichas liquidaciones conjuntas resultaba una cuota tributaria a pagar de 2.521.385 en 1993 y 1.875.354 pesetas en 1994.

d) Contra las citadas liquidaciones provisionales los demandantes de amparo instaron recurso contencioso-administrativo, turnados con los núms. 815/96 y 1190/96, mediante el procedimiento especial establecido por la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona. Dichos recursos fueron desestimados, respectivamente, por Sentencias de 25 de junio de 1997 de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, y de 23 de octubre de 1996 de la Sección Octava de la citada Sala.

3. Los recurrentes solicitan el amparo con fundamento en que las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid impugnadas vulneran los arts. 14 (en relación con el 32.1 y 39.1), 18.1, 25 y 24.1, todos ellos de la Constitución Española, por las razones que se exponen a continuación:

a) Comienzan los demandantes centrandó el objeto de los recursos de amparo en la determinación de si la interpretación del art. 87 LIRPF realizada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha supuesto la vulneración de los citados derechos fundamentales. Y a este respecto ponen de relieve que el citado precepto legal plantea dos cuestiones con relevancia constitucional: en primer lugar, la aplicación a los casados con hijos menores de la modalidad de unidad familiar del art. 87.2 LIRPF, aplicación que los recurrentes estiman posible y que tanto la Administración como el citado órgano judicial han rechazado por el solo hecho de la existencia del vínculo matrimonial; en segundo lugar, la existencia de unidad familiar contra la voluntad de sus miembros expresada en tiempo y lugar oportuno.

Antes de analizar en profundidad las citadas cuestiones, las demandas ponen de manifiesto que la negación a los recurrentes de la posibilidad de optar por el régimen previsto en el art. 87.2 LIRPF por el solo hecho de estar casados les ha supuesto, según cálculos del propio Tribunal Superior de Justicia de Madrid manifestados en las Sentencias recurridas, una carga fiscal adicional que asciende a un total de 4.763.285 pesetas (2.521.385 pesetas en 1993 y 2.242.423 pesetas en 1994), sin incluir intereses y recargos. Por ello, además de considerarse discriminatoriamente tratados, los recurrentes estiman que los poderes públicos no han asegurado a su familia la protección social, económica y jurídica (art. 39.1 CE) que sí habrían obtenido de haber disuelto su vínculo matrimonial, con grave menoscabo del derecho constitucional a contraer matrimonio (art. 32.1 CE). En consecuencia, «y desde un punto de vista íntimo y subjetivo», los recurrentes dicen sentirse empujados por el ordenamiento jurídico tributario hacia la disolución de su matrimonio para iniciar una vida *more uxorio*, menos penalizada fiscalmente, lo que les permitirá atender en mayor medida a la educación y formación integral de sus hijos (art. 39 CE).

b) A continuación, las demandas argumentan las razones por las que consideran que se han vulnerado el derecho a la igualdad ante la ley. La discriminación, a juicio de los recurrentes, se habría producido porque las Sentencias se han dictado exclusivamente por la circunstancia de que han contraído matrimonio o, lo que es igual, porque de constituir una pareja de hecho o de haberse divorciado o separado la Administración no habría acordado la práctica de las liquidaciones provisionales impugnadas ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid y ratificadas por éste. Seguidamente las demandas traen a colación la doctrina de este Tribunal

y del Tribunal Supremo acerca de la igualdad protegida en los arts. 14 y 31.1 CE para concluir que para que exista vulneración del derecho fundamental a la igualdad es preciso que concurren simultáneamente tres circunstancias: en primer lugar, debe aportarse un término comparativo válido que permita ilustrar la desigualdad que se denuncia; en segundo lugar, debe demostrarse que la ley o su aplicación debida han generado un trato diferenciado a las situaciones idénticas antes definidas; en tercer lugar, debe demostrarse que la diferencia de trato carece de justificación razonable, de manera que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción son adecuadas y proporcionadas al fin que se persigue. Las demandas dedican las siguientes reflexiones a demostrar que tales circunstancias concurren en este caso.

En primer lugar, existe término válido de comparación, que no es otro que las personas integradas en uniones de hecho con hijos menores. Dicho término comparativo guarda identidad objetiva con el presupuesto de hecho de las Sentencias recurridas (dos personas casadas con hijos menores), dado que la única diferencia entre uno y otro supuesto es la existencia de vínculo matrimonial, circunstancia personal que sólo es relevante para justificar una diferencia de trato a favor de los casados, nunca en su contra. Por otro lado resulta superfluo discutir acerca de la idoneidad del término de comparación que se ofrece, dado que ha sido aceptado por este Tribunal en las SSTC 209/1988, de 10 de noviembre (en la que el Tribunal se planteó la autocuestión de inconstitucionalidad en relación con la tributación de las personas unidas en matrimonio en la antigua Ley 44/1978 del IRPF) y 45/1989 (que declaró inconstitucionales determinados preceptos de la citada Ley 44/1978).

En segundo lugar, existe un evidente tratamiento desigual por el mero hecho de la existencia del matrimonio, tratamiento desigual que se evidencia comparando la tributación que, conforme a los actos administrativos y resoluciones judiciales recurridas, corresponde a los recurrentes como casados (esto es, la que se deduce de las liquidaciones provisionales giradas por la Administración), con la mucho menos gravosa —a devolver— que, de acuerdo con la Ley, les correspondería si convivieran *more uxorio* (la que resulta de las declaraciones del IRPF presentadas por los recurrentes). Esto es algo que reconocen las Sentencias impugnadas al señalar que «la tributación, en este caso, realizada al amparo del art. 87.2 es notoriamente más beneficiosa fiscalmente para los recurrentes que la efectuada por la Administración al amparo del art. 87.1» (FJ 4). Esa diferencia de trato, además, se ha producido como consecuencia de una «debida aplicación de la Ley». En efecto, que el art. 87.2 LIRPF resulta aplicable a las parejas de hecho con hijos es algo que no han cuestionado el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado y que reconocen las resoluciones judiciales recurridas al señalar que la modalidad de unidad familiar establecida en dicho precepto «queda reservada a los supuestos de nulidad, disolución del matrimonio (por divorcio, muerte o declaración de fallecimiento de uno de los cónyuges), separación legal y parejas de hecho» (FJ 4). Y es que, a juicio de los recurrentes, resulta indiscutible que las personas integradas en uniones de hecho con dos hijos menores no pueden elegir la modalidad del apartado 1 del art. 87 LIRPF, pero sí pueden optar por la modalidad de su apartado 2, pudiendo tributar de acuerdo con cualquiera de las siguientes opciones: el padre conjuntamente con los dos hijos y la madre individualmente; la madre conjuntamente con los dos hijos y el padre individualmente; y el padre conjuntamente con un hijo y la madre conjuntamente con el otro. Esta interpretación del art. 87.2 LIRPF, no sólo responde a su dicción literal, sino que es aceptada por la totalidad de la doctrina que ha abor-

dado el tema con alguna profundidad y por la propia Administración (se citan a este respecto, dos Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 17 de mayo de 1995).

A continuación, los recurrentes analizan si, tal y como aducen tanto el Tribunal Superior de Justicia de Madrid como el Abogado del Estado y el Fiscal, la supuesta prohibición a los casados de acogerse al art. 87.2 LIRPF tiene un fundamento objetivo y razonable que la justifique. A estos efectos, con fundamento en doctrina de este Tribunal acerca de la igualdad reconocida en los arts. 14 y 31.1 CE (SSTC 27/1981, 8/1986, 45/1989 y 76/1990, y el ATC 230/1984), los recurrentes centran la cuestión en dilucidar si el hecho de haber contraído matrimonio constituye «una condición social diferenciada por razones objetivas» que justifique la diferencia de trato y cuyas consecuencias jurídicas sean apropiadas al fin perseguido en tal distinción, sin que se generen «resultados especialmente gravosos o desmedidos». En esta línea apunta uno de los argumentos utilizados tanto por el Fiscal como por el Abogado del Estado cuando afirman que el matrimonio y la convivencia extramatrimonial no son situaciones equivalentes, por lo que el legislador puede deducir consecuencias de la diferente situación de partida. Aunque esta es, a juicio de los recurrentes, la cuestión fundamental a resolver, antes dan respuesta en las demandas a otros argumentos ofrecidos por el órgano judicial, el Abogado del Estado y el Fiscal.

El primero de estos otros argumentos a los que responden las demandas es aducido únicamente por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid: aunque la tributación realizada al amparo del art. 87.2 LIRPF es notoriamente más beneficiosa fiscalmente para los recurrentes que la efectuada por la Administración en virtud del art. 87.1 LIRPF —señalan las Sentencias recurridas—, no puede concluirse que la Ley somete a un tratamiento fiscal más favorable a las parejas de hecho con hijos que a los matrimonios, porque en las declaraciones presentadas por los actores conforme al art. 87.2 LIRPF existe un solo perceptor de renta, mientras que en las liquidaciones practicadas por la Administración en aplicación del art. 87.1 LIRPF existen dos, lo que explica que ésta sea más gravosa que aquélla, dado que la escala de gravamen conjunta no llega a atemperar la progresividad del Impuesto que deriva de la acumulación de rentas. En fin, para el órgano judicial, al optar por la unidad familiar del art. 87.2 LIRPF, los actores han pretendido acogerse a la escala de tributación conjunta pero sin sufrir las consecuencias de la acumulación de rentas, por lo que no se advierte vulneración del principio de igualdad, infracción que sólo se produciría si se impidiese aplicar el sistema de tributación conjunta a los matrimonios en los que sólo existiera un perceptor de renta.

Para los recurrentes, la afirmación de que en las declaraciones presentadas por ellos al amparo del art. 87.2 LIRPF existe un solo perceptor de renta es gratuita, dado que en éstas procede acumular la del padre o madre con la de uno de los hijos menores, y el órgano judicial ignora si los hijos de los actores perciben rentas, dado que esta cuestión no ha sido debatida en el proceso. Obviando esta cuestión que las demandas consideran irrelevante, destacan los recurrentes en amparo que de las Sentencias impugnadas parece deducirse que sólo les perjudica el art. 87.1 LIRPF porque ambos cónyuges perciben rentas, de manera que si solo uno de ellos obtuviera rentas les resultaría más beneficioso el art. 87.1 LIRPF. Sin embargo, no comparten este argumento del Tribunal Superior de Justicia de Madrid por varios motivos. En primer lugar, porque aun existiendo un único perceptor de renta les resultaría más beneficioso el art. 87.2 LIRPF. En este supuesto, en efecto, ambas modalidades les serían «neutrales» desde el punto

de vista económico, puesto que el perceptor de renta podría tributar conjuntamente, bien con su cónyuge e hijos si estuviese casado (art. 87.1), bien con sus hijos si fuese soltero (art. 87.2), de manera que no obtendría ninguna ventaja por la existencia del art. 87.1 LIRPF; pero desde el resto de los puntos de vista seguiría siendo más perjudicial este último precepto, dado que sería imposible mantener la reserva frente al cónyuge de las actividades económicas que desee cada uno, tanto los cónyuges como los hijos estarían conjunta y solidariamente obligados respecto a la deuda tributaria, etc. En segundo lugar, a juicio de los recurrentes, el esgrimido por el órgano judicial es un intolerable razonamiento tendente a «devolver a la mujer al hogar» (STC 45/1989). Así es, esta alegación no sólo supone que se trata desfavorablemente, sin justificación alguna, a los matrimonios en los que ambos cónyuges son perceptores de rentas en relación con aquellos en los que solo uno lo es, sino que además implica aceptar que la Ley puede penalizar a los cónyuges cuando ambos trabajan con objeto de beneficiar a los matrimonios en que sólo trabaja un cónyuge, incentivando, en consecuencia, la vuelta al hogar de alguno de ellos (en general: la mujer); y esto es algo que fue objeto de censura por este Tribunal en la STC 45/1989, FJ 7. En tercer lugar, en fin, aun aceptando a efectos dialécticos que en el supuesto de un único perceptor de renta es más beneficiosa la tributación del art. 87.1 que la del art. 87.2, para los recurrentes el término comparativo que utiliza el Tribunal Superior de Justicia de Madrid es inadmisibles, dado que no se les puede comparar con contribuyentes que obtienen rentas diferentes a las suyas. Esto es, el hecho de que el art. 87 no discrimine a los matrimonios en los que sólo obtiene rentas un cónyuge no significa que no genere una inadmisibles discriminación cuando ambos cónyuges obtienen rentas. Si se aceptara el argumento del órgano judicial —se afirma— el sistema de tributación de la antigua Ley 44/1978 (que sólo perjudicaba a las familias con más de un perceptor de rentas) sería inconstitucional. A este respecto, podría argumentarse que el fin que persigue la norma es beneficiar a los matrimonios en los que sólo un cónyuge percibe rentas, que serían mayoría en nuestro país, lo que implica necesariamente perjudicar a aquéllos en los que ambos las obtienen. Esta tesis, sin embargo, comporta dos afirmaciones discutibles. La primera, que para proteger a unos es necesario penalizar a otros: a juicio de los recurrentes, permitiendo que los contribuyentes casados con hijos menores puedan elegir cualquiera de las dos modalidades del art. 87 LIRPF, se evita la discriminación a los cónyuges perceptores de renta y, al mismo tiempo, se beneficia a los matrimonios (frente a los no casados) en los que obtiene rentas un único cónyuge, que pueden optar por el art. 87.1 o por el 87.2. La segunda, que en la mayoría de los matrimonios declarantes del IRPF sólo obtiene rentas un cónyuge: en la mayoría de los matrimonios —señalan las demandas—, aunque trabaje un solo cónyuge, el otro percibe rentas que le corresponden de los frutos generados por los bienes gananciales (el ahorro familiar), de manera que en estos casos también es discriminatoria la imposibilidad de aplicar el art. 87.2 LIRPF.

Para los recurrentes hay un único supuesto en el que, por aplicación del art. 87 LIRPF, los casados se ven favorecidos frente a los no casados: el de las parejas sin hijos menores en las que hay un único perceptor de rentas (porque si existe más de uno la declaración conjunta en general no les resultará conveniente). Lo que conduce al segundo de los argumentos a los que responden las demandas, esta vez alegado por el Fiscal y el Abogado del Estado: la fórmula del art. 87.1 pretende beneficiar a los casados sin hijos. Si esto fuera así, los recurrentes no entienden por qué es preciso discriminar

a los casados con hijos para proteger a los casados sin hijos, dado que este último fin se consigue sin la generación de resultados tan gravosos a través del art. 87.1 LIRPF, para lo cual no es preciso vedar a los casados con hijos menores la utilización del art. 87.2 (o del art. 87.1, si les resulta más conveniente). Pero es que, de todos modos, a juicio de los recurrentes, es constitucionalmente inadmisibles que la protección de los cónyuges sin hijos se base en la desprotección de la familia constituida por los cónyuges e hijos menores, hijos que, en virtud del art. 39 CE (que establece específicamente medidas de protección a los hijos), son los destinatarios finales de la protección (social, económica y jurídica) que deben brindar los poderes públicos a la familia.

En tercer lugar, las demandas de amparo dan respuesta a uno de los argumentos del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que reprocha a los actores haberse querido beneficiar de las ventajas de la modalidad de unidad familiar del art. 87.2 LIRPF, aplicando la más ventajosa escala de tributación conjunta sin acumular las rentas de toda la unidad familiar del art. 87.1 LIRPF, lo que, por lo demás, para el Fiscal, constituye fraude de ley. A este respecto, los recurrentes reconocen que ambos optaron por la modalidad —más beneficiosa— de unidad familiar del art. 87.2 LIRPF por «puros intereses personales» (lo que estiman intrascendente a efectos de determinar si ha existido o no vulneración de derechos fundamentales) y siendo conscientes de que la Administración tributaria sólo permitía acogerse a dicho precepto a las parejas con hijos que no convivieran en matrimonio. A su juicio, sin embargo, ante esta interpretación de la Administración —que entienden inconstitucional por vulnerar el principio de igualdad— sólo les quedaba dos opciones: en primer lugar, disolver el matrimonio, solución que no podría ser tachada de fraude de ley, dado que, para los recurrentes, carece de interés permanecer casados si la LIRPF les «penaliza de esta forma»; la segunda alternativa —que fue la que finalmente adoptaron—, era entender que la única interpretación constitucional del citado art. 87.2 LIRPF era considerarlo aplicable también a los casados y defender esta tesis ante los órganos de la jurisdicción. En todo caso, los demandantes puntualizan que su actuación ha respondido a la íntima convicción de que aplicaban debidamente la Ley, respecto de la que ni siquiera tenían una «duda razonable». Sostienen, en fin, para terminar, que el fraude de ley al que alude el Fiscal no es más que un recurso estilístico, dado que no se entiende que se haya querido eludir el art. 87.1 LIRPF acogiéndose al art. 87.2 LIRPF cuando bastaba a estos efectos optar por la tributación individual.

El cuarto de los argumentos a que responden las demandas de amparo es aducido tanto por el Abogado del Estado como por el Fiscal: la improcedencia de basar la comparación en el régimen de tributación conjunta, por cuanto no es obligatorio, siendo la regla general la tributación individual. Para los recurrentes dicho argumento viene a significar que si el contribuyente casado no quiere verse discriminado debe renunciar al régimen de tributación conjunta y declarar de forma individual. Tal razonamiento, empero, sitúa el término comparativo en un ámbito jurídicamente inadmisibles, dado que la comparación no puede hacerse entre regímenes jurídicos, entre la tributación conjunta y la tributación individual, sino entre personas iguales (contribuyentes de igual capacidad económica, idénticas fuentes de renta, etcétera) o cuya desigualdad (v.gr., su estado civil) sea jurídicamente irrelevante. El argumento —señalan las demandas— equivale a impedir a los contribuyentes casados, sin fundamento lógico que lo justifique, acogerse a un régimen al que sí podrían acogerse si no hubieran contraído matrimonio. El hecho de que ese régimen constituya la regla general o un tipo de tributación especial

es irrelevante: la cuestión relevante es que implica un tratamiento fiscal más gravoso para los casados por el mero hecho de estar casados. De lo que se trata, como en las SSTC 209/1988 y 45/1989, es de comparar la tributación de los solteros y de los casados con objeto de determinar si existen diferencias (y, entre éstas, procede analizar todas las opciones de tributación que tienen unos y otros) para evaluar si esa distinción obedece a un fin razonable y si las consecuencias jurídicas son adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que no se produzcan resultados especialmente gravosos o desmedidos. A juicio de los recurrentes, la STC 146/1994 que alegan el Fiscal y el Abogado del Estado no viene al caso, dado que en este recurso no se están comparando unidades familiares con idéntico nivel de renta (percibida de forma distinta entre los miembros de una y otra unidad familiar), sino que se comparan contribuyentes, tomados de forma individual, con idéntico nivel de rentas. Y tampoco se cuestiona la inconstitucionalidad per se de la tributación conjunta frente a la individual, sino que lo que se cuestiona es que se conceda una fórmula de tributación muy ventajosa a los casados con hijos menores, y lo que se postula es la aplicación de esa fórmula a todos los contribuyentes con hijos menores, estén casados o no. En fin, para los demandantes de amparo, resolver la cuestión negando la posibilidad de fundamentar la comparación en el régimen de tributación conjunta, por cuanto no es obligatorio, supone la inaplicación del principio de igualdad a todas las normas que contengan excepciones a la regla general.

La quinta cuestión planteada por el Abogado del Estado y el Fiscal que resuelven las demandas de amparo, es la improcedencia de la comparación entre unidades familiares de idéntico nivel de renta. A estos efectos señalan los recurrentes que, aunque efectivamente este Tribunal ha establecido que no cabe la comparación entre unidades familiares sino sólo entre individuos (STC 45/1989), los demandantes no están comparando su situación con la de otra pareja con hijos con rentas equivalentes a las suyas, sino que se comparan con contribuyentes que perciben exactamente las mismas rentas, en cuantía y clase, que ellos considerados individualmente; de hecho —se apunta— se comparan con ellos mismos de no haber contraído matrimonio.

En sexto lugar, los recurrentes rechazan que su tesis produzca la cadena interminable de discriminaciones que denuncia el Abogado del Estado. Entienden los demandantes que si un contribuyente tiene más hijos que otro, su trato desigual está más que justificado en virtud del art. 39 CE; y que si un sólo cónyuge trabaja o trabajan los dos, la comparación no es factible, dado que ésta no puede hacerse en función de unidades familiares, sino de forma individual. El único caso de aparente —no real— discriminación adicional al denunciado en las demandas sería el que se podría entender que se produce al vedar a las personas que conviven *more uxorio* la posibilidad de acceder a la modalidad de unidad familiar del art. 87.1 LIRPF. Tal discriminación, sin embargo, sería meramente aparente por dos razones: en primer lugar, porque conforme a la STC 45/1989, es constitucionalmente admisible que la Ley imponga un trato diferencial a las familias que se originan en el matrimonio, pero siempre que ese trato les resulte beneficioso, nunca perjudicial; en segundo lugar, porque la extensión de la unidad familiar del art. 87.1 LIRPF a las uniones de hecho se enfrenta, no sólo con la dificultad fáctica de probar tanto las uniones como las separaciones de hecho, sino también, como señalara la citada STC 45/1989, con la imposibilidad que se deriva del art. 18 CE para llevar a cabo indagaciones que afectan directamente al ámbito de la intimidad. En suma, la Constitución permite al legislador establecer un trato favorable a los casados en rela-

ción con los no casados. Por el contrario, negar a los cónyuges y a sus hijos la posibilidad de acogerse a la modalidad del art. 87.2 LIRPF constituye una desigualdad de trato que sólo se justificaría con fundamento en el mandato constitucional de protección a la familia. Si la desigualdad de trato implica un tratamiento más gravoso para los cónyuges y sus hijos, dicha desigualdad deviene discriminación y, como tal, la norma que la establece incurriría en inconstitucionalidad (STC 45/1989).

Seguidamente las demandas llegan a la conclusión de que la interpretación que del art. 87.1 LIRPF hace el Tribunal Superior de Justicia de Madrid es inconstitucional de acuerdo con la doctrina de este Tribunal. A este respecto recuerdan que, conforme a las SSTC 209/1988 y 45/1989, la definición de la capacidad económica y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que 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 existan entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son determinantes del impuesto en cuestión; y que si la carga que pesa sobre una persona es 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 continuación, los demandantes responden al que consideran reproche fundamental del Fiscal y del Abogado del Estado a los recursos de amparo que plantean: conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, matrimonio y convivencia extramatrimonial no son situaciones equiparables. En este sentido recuerdan los recurrentes que, en diversos pronunciamientos en relación con la percepción de pensiones de viudedad, este Tribunal ha diferenciado entre el matrimonio y las uniones *more uxorio* al señalar que, mientras que el matrimonio es una institución social garantizada por la Constitución, y el derecho del hombre y la mujer para contraerlo es un derecho constitucional (art. 32.1 CE), nada de ello ocurre con la unión de hecho *more uxorio*, que ni es una institución jurídicamente garantizada ni hay un derecho constitucional expreso a su establecimiento (STC 184/1990). Sin embargo, este Tribunal habría dejado también muy claro que las diferencias constitucionales entre uno y otro modo de convivencia sólo pueden amparar un trato a favor de la familia, nunca al contrario (SSTC 184/1990, 29/1991, 30/1991, 31/1991, 35/1991 y 38/1991). Los recurrentes, no obstante, puntualizan que no desean un trato más favorable que los que convivan sin haberse casado; únicamente desean el trato del que ellos disfrutaban. En fin, para los recurrentes no responde a un trato igual y constituye una diferencia basada en las condiciones personales de los contribuyentes el hecho de que a los contribuyentes no casados con hijos se les de una ventajosa opción de tributación a la que no tienen acceso los casados, sin que se pueda vislumbrar en absoluto cuál es el fin perseguido con esa diferenciación que perjudica notablemente a las familias por el mero hecho de serlo. A su juicio, la aplicación a los casados con hijos menores del art. 87.2 (y del art. 87.1, si optan por éste) consigue eliminar cualquier tipo de discriminación por razón de matrimonio y no genera los resultados especialmente gravosos y desmedidos que produciría su no aplicación.

La convicción de que la Constitución exige que los casados con hijos tengan la posibilidad de optar por el régimen de unidad familiar del art. 87.2 LIRPF, conduce a los recurrentes a la conclusión de que las Sentencias recurridas han vulnerado su derecho fundamental a la igualdad. A su juicio, sin embargo, el art. 87 LIRPF no es inconstitucional por que, como ha señalado

la doctrina científica mayoritaria y se deduce de una interpretación del citado precepto realizada conforme a los criterios señalados en el art. 23 LGT, en relación con el art. 3 CC, el art. 87.2 LIRPF resulta también aplicable a los casados con hijos menores. Esta sería, en efecto, la conclusión que se alcanza de la interpretación literal del art. 87 LIRPF (que no autoriza a prohibir que los contribuyentes casados con hijos opten por la modalidad de unidad familiar del apartado 2), de los antecedentes históricos y legislativos (art. 5 de la Ley 44/1978, del IRPF, la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, de 8 de septiembre, del IRPF, y el Preámbulo del RD 1841/1991, de 30 de diciembre, que aprueba el reglamento del IRPF), de la realidad social (interpretar que un padre o una madre no pueden optar por el régimen de tributación conjunta con sus hijos por el mero hecho de mantener un vínculo matrimonial de derecho sería algo «anacrónico y retrógrado») y del espíritu y finalidad de la norma. En definitiva, para los recurrentes no cabe argumentar que la Ley 18/1991 es inconstitucional por discriminatoria, dado que el art. 87.2 no sólo es aplicable a los integrantes de uniones de hecho con hijos menores, sino también a los cónyuges de las parejas casadas y a sus hijos menores. Consecuentemente, no es preciso plantear cuestión de inconstitucionalidad de la Ley, bastando con anular el acto administrativo impugnado por atentar contra el derecho fundamental de los recurrentes a la igualdad ante la Ley recogido en el art. 14 CE, en relación con los arts. 31 y 39 CE.

c) A continuación, los recurrentes expresan las razones por las que consideran que las resoluciones judiciales recurridas infringen su derecho a la intimidad personal y familiar. A este respecto, ponen de manifiesto como hecho relevante que en las declaraciones del IRPF de 1993 y 1994 presentadas por cada uno de los cónyuges, ambos optaron por el tipo de tributación conjunta, configurando, en consecuencia, dos unidades familiares: una integrada por don Carlos Arrieta y su hijo Carlos, y otra por doña Elisa Martínez y su hijo Gonzalo. También ponen de relieve que en cada una de las declaraciones se incluía una nota en la que se dejaba claro que en todo caso se renunciaba a la modalidad del art. 87.1 LIRPF, rechazando, de este modo, expresa y claramente, la integración de los esposos y sus hijos en la misma unidad familiar. Pese a esta declaración de voluntad, la Administración giró liquidaciones provisionales acumulando las rentas de los recurrentes y las de sus hijos en una única unidad familiar, revelando así tanto la cuantía como la naturaleza de las rentas obtenidas. Pues bien, a juicio de los recurrentes tal actuación administrativa —ratificada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid—, no sólo es ilegal sino que, a tenor de la doctrina sentada en la STC 45/1989, de 20 de febrero, vulnera su derecho fundamental a la intimidad personal y familiar. En efecto, recuerdan las demandas de amparo que en el fundamento jurídico 9 de dicha Sentencia este Tribunal declaró incompatible con el citado derecho el deber legal de los cónyuges de presentar una declaración única, entre otras razones, porque la declaración conjunta «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». Y ponen también de relieve que dicha Sentencia rechazó en el mismo fundamento jurídico que el régimen matrimonial de gananciales implique que los cónyuges conozcan sus respectivas rentas, porque nuestro sistema jurídico se basa en la libertad de capitulaciones, sistema «que autoriza a los esposos a mantener en su relación recíproca la reserva que juzguen conveniente sobre sus propias actividades económicas».

A juicio de los recurrentes, pues, la acumulación, en contra de su deseo expresamente indicado, de las rentas

de todos los integrantes de la familia, lesionaría su derecho a la intimidad personal y familiar; y lo haría en sus dos vertientes, «interna» y «externa». En su vertiente interna, porque las liquidaciones provisionales por las que se acumulaban las rentas —utilizando palabras de la STC 45/1989— han impedido a los recurrentes «mantener en su relación recíproca la reserva que juzguen conveniente sobre sus propias actividades económicas». En este sentido, sin entrar en las consecuencias concretas que dichas liquidaciones han podido provocar a los recurrentes, las demandas llaman la atención sobre los dramáticos efectos que para la convivencia conyugal e incluso para la subsistencia del matrimonio podrían haberse derivado de la actuación del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, proponiendo a estos efectos como ejemplo un supuesto que no parece «imposible en la práctica»: imagínese —señalan— que alguno de los esposos mantuviese en secreto una vivienda en la que habitase alguien (una pareja o un hijo extramatrimonial) cuya existencia desconozca el otro cónyuge.

Por lo que respecta a la vertiente externa del derecho a la intimidad, destacan los recurrentes que la integración de ambos cónyuges en la misma unidad familiar efectuada por la Administración y ratificada por las resoluciones judiciales impugnadas implica que, conforme al art. 89.4 LIRPF, quedan conjunta y solidariamente sometidos al impuesto como sujetos pasivos, lo que obliga a cada uno de los esposos a revisar la declaración efectuada por el otro y, en su caso —una vez más se emplean palabras de la STC 45/1989—, «denunciar ante la Hacienda Pública las incorrecciones en que, a su juicio, incurre su respectivo cónyuge en la estimación de sus propias rentas» y las del hijo con el que éste tributó, con grave menoscabo de su derecho a la intimidad. Inciden las demandas en que cada uno de los cónyuges responderá, no sólo de las cuotas, intereses y recargos derivados de la incorrecta declaración del otro, sino también de las sanciones, por lo que habrán de revisar las liquidaciones provisionales giradas por la Administración para comprobar, hasta lo que pueda cada uno conocer, si son correctas las rentas declaradas por el otro cónyuge y uno de los hijos. Los demandantes de amparo se preguntan qué sucedería si, tras dicha revisión, alguno de los cónyuges considerara que el otro o/y el hijo no han declarado correctamente, teniendo en cuenta que los esposos no tuvieron por qué ponerse de acuerdo en los criterios fiscales cuando presentaron sus respectivas declaraciones del IRPF. Pues bien, a juicio de los recurrentes no existe vía alguna para solucionar este conflicto que no implique una vulneración de su derecho a la intimidad al obligarles a una «manifestación pública de una discordancia en el seno de la familia». De donde deducen que si no existe una opción clara y expresa de todos los miembros de la familia a favor de la acumulación de rentas o, mucho más, si existe un rechazo expreso, no es factible la acumulación sin vulnerar el derecho a la intimidad de los integrantes forzosos de la unidad familiar. Esta —se señala— es precisamente la razón por la cual el art. 96.5 LIRPF exige que la declaración en la tributación conjunta sea suscrita por todos los miembros de la unidad familiar, y por la que el art. 88.1 LIRPF obliga a utilizar el régimen individual cuando un sólo miembro de la unidad familiar opta por este régimen.

A juicio de los demandantes de amparo, además de por respeto a su derecho a la intimidad, existen dos razones por las que la Administración debería haber practicado sendas liquidaciones provisionales bajo el régimen de tributación individual. En primer lugar, porque, como se deduce de la sistemática de la Ley 18/1991 y de su Exposición de Motivos, el régimen de tributación que constituye la regla general es el individual, de manera que la imposición por la Administración de un régimen

de tributación «especial» (la conjunta), cuando los sujetos pasivos lo han rechazado expresamente, constituye una manifiesta infracción del ordenamiento jurídico. En segundo lugar, porque, en virtud del art. 88, párrafo 3, LIRPF, tanto en los supuestos en que los contribuyentes no especifican el régimen por el que optan (declaración individual o conjunta), como cuando, simplemente, no han presentado la autoliquidación del IRPF, para que sea aplicable el régimen especial de tributación conjunta es preciso que conste claramente la voluntad de los contribuyentes. Voluntad que, según se expresa en las demandas, no puede entenderse explicitada en este caso, porque al optar los demandantes por una alternativa (la de la unidad familiar del art. 87.2 IRPF) que, en la tesis del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, no es posible, estaríamos ante una «manifestación de voluntad imposible por ilegal que debe entenderse por no expresada». En todo caso, a juicio de los recurrentes, si el Tribunal Superior de Justicia de Madrid consideraba que existían dudas sobre la opción elegida, debería haberles requerido para que manifestaran su opinión; de otro modo, se infringe el art. 88 LIRPF, cuya finalidad es que la tributación conjunta sólo sea aplicable si los integrantes de la unidad familiar deciden conformarla.

Para los recurrentes la tesis del órgano judicial, según la cual, al haber marcado los cónyuges la casilla de tributación conjunta, corresponde acumular todas las rentas, vulnera su derecho fundamental a la intimidad personal y familiar, el principio de personalidad de la pena y la culpabilidad. Insisten, a este respecto, en que la opción por la tributación conjunta, al haberse condicionado a una modalidad (la del art. 87.2 LIRPF) que se considera no factible por la Administración y el órgano judicial, debe tenerse por no puesta. Por otro lado, se destaca que tanto la jurisprudencia (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de noviembre de 1995) como la propia Administración (se cita una contestación a una consulta planteada a la AEAT, de fecha 21 de noviembre de 1994), han rechazado una posición formalista al señalar que, para averiguar la opción ejercitada por los contribuyentes, no debe tenerse en cuenta exclusivamente la casilla marcada por éstos. En suma, en opinión de los recurrentes, las Sentencias recurridas, al acumular sus rentas y las de sus hijos, no sólo han vulnerado su derecho a la intimidad personal y familiar, sino que, además, han infringido la Ley 18/1991, que exige una manifestación firmada clara y unánime de todos los miembros de la unidad familiar que revele su voluntad real de integrarse en dicha unidad para tributar conjuntamente. Además, el principio *fumus boni iuris* (art. 5.3 LOPJ), el derecho a la intimidad personal de los cónyuges, así como los principios de personalidad de la pena y de culpabilidad, exigen que no se acumulen las rentas de los cónyuges y sus hijos sin una expresa autorización de éstos; menos aun en el caso en que consta el expreso rechazo de los mismos.

d) Ponen también de manifiesto las demandas de amparo que la integración forzosa de los recurrentes y sus hijos en una única unidad familiar implica, en virtud del art. 89.4 LIRPF, que quedarán «conjunta y solidariamente sometidos al Impuesto como sujetos pasivos», lo que, por el juego de dicho precepto y de los arts. 35 y 58.2 LGT, supone que cada uno de los cónyuges aparecerá como responsable frente a la Hacienda Pública de las sanciones administrativas y, en su caso, penales, derivadas de las infracciones cometidas por el otro, sin que haya mediado siquiera simple negligencia, dado que cada uno de los esposos no ha podido verificar la declaración del IRPF elaborada por el otro. Por consiguiente —se concluye—, la Administración puede dirigirse para el cobro de la deuda tributaria, incluidas sanciones, no sólo al miembro de la unidad familiar responsable de los hechos que hayan generado la sanción, sino también

a los miembros que no hayan cometido ni colaborado en la realización de las infracciones, vulnerándose de este modo los principios de personalidad de la pena y de culpabilidad recogidos en el art. 25 CE, principios de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador. Para los recurrentes, en fin, el citado art. 89.4 LIRPF, siendo constitucional cuando los miembros de la unidad familiar han optado voluntariamente por acumular sus rentas, es inconstitucional si se admite que pueden constituirse unidades familiares «a la fuerza», en contra, como sucede en este caso, del deseo manifestado por los contribuyentes.

e) En fin, las Sentencias impugnadas habrían también conculcado, a juicio de los recurrentes, el derecho a obtener la tutela judicial efectiva de jueces y tribunales (art. 24.1 CE), en esencia, al omitir cualquier motivación sobre una de las quejas que se plantearon en la demanda contencioso-administrativa, concretamente, la violación del derecho a la intimidad personal y familiar por las liquidaciones provisionales impugnadas. En efecto, según se expresa en las demandas, el fundamento de Derecho 5 de dichas Sentencias, frente a la vulneración del derecho a la intimidad que alegaban los recurrentes, se limita a señalar que la liquidación paralela que se les practicó se realizó en base a la opción por la tributación conjunta que éstos expresamente ejercitaron, modelo de tributación que «ha de acompañarse a las prescripciones legales, sin que ello suponga injerencia prohibida en su intimidad personal»; pero, para los recurrentes, con independencia de que las liquidaciones paralelas se ajusten o no a las prescripciones legales —cuestión de legalidad que queda fuera de un proceso al amparo de la Ley 62/1978—, lo que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid debe fundamentar es si dichas liquidaciones se han ajustado a las prescripciones constitucionales (especialmente, los arts. 18, 24 y 25 CE).

Por todo lo expuesto, los recurrentes solicitan el otorgamiento del amparo y, en consecuencia: que se declaren nulas, anulen o revoquen y dejen sin efecto las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid objeto de los recursos; que se declare el derecho de los recurrentes a optar por la tributación que se deriva del art. 87.2 LIRPF; que se declare el derecho a la devolución de todos los importes ingresados como consecuencia de los actos administrativos impugnados, incluidos intereses y recargos, más los intereses legales devengados; y que se condene a la Administración pública al pago de las costas derivadas del procedimiento seguido ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid tramitado por la vía de la Ley 62/1978, en aplicación del art. 10.3 de dicha norma.

Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 10 de julio de 1997, los recurrentes solicitan la acumulación de los recursos de amparo núms. 4204/96 y 3042/97.

4. Por providencias de 23 de septiembre de 1996, dictadas en cada uno de los recursos mencionados, la Sección Tercera de este Tribunal acordó admitir a trámite las demandas de amparo presentadas por los Letrados don Carlos Arrieta Martínez de Pisón y doña Elisa Martínez de Miguel en nombre propio contra las Sentencias de 23 de octubre de 1996 de la Sección Octava de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, y de 7 de marzo de 1997 de la Sección Novena de dicha Sala. Asimismo, y en aplicación de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, se acordó en dichos proveídos requerir atentamente a las Secciones Octava y Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y a la Delegación de Hacienda del Distrito de Salamanca (Delegación de Madrid) de la Agencia Estatal Tributaria para que remitieran certificación o fotocopia adverada, respectivamente, de las actuaciones correspondientes

a los recursos contencioso-administrativos núms. 1190/96 y 815/96, y de las correspondientes al expediente administrativo relativo a la liquidación provisional A 28612-96180000467; debiendo previamente emplazarse para que, en el plazo de diez días, pudieran comparecer en los recursos de amparo, a quienes hubieran sido parte en el procedimiento, excepto la parte recurrente en amparo.

5. Por providencias de 9 de febrero y 4 de diciembre de 1998 la Sección Tercera de este Tribunal acordó tener por personado y parte en el procedimiento al Abogado del Estado en la representación que ostenta, acordándose entender con él las sucesivas actuaciones, así como dar vista de las actuaciones recibidas a la parte recurrente, al Abogado del Estado y al Ministerio Fiscal por plazo común de veinte días para que, conforme determina el art. 52.1 LOTC, presentaran las alegaciones que estimaran pertinentes.

6. Los recurrentes formularon sus alegaciones en escritos registrados en este Tribunal los días 26 de diciembre de 1997 y 17 de marzo de 1998, en los que suplican que se otorgue el amparo solicitado. Mientras que en el primero de los escritos citados se reiteran las alegaciones vertidas en la demanda de amparo del recurso núm. 3402/97, en el segundo de ellos se da traslado a este Tribunal del criterio del Defensor del Pueblo acerca de la cuestión debatida en este proceso recogido en el Informe que sobre «Algunos aspectos de la fiscalidad de la familia» emitió en febrero de 1998. A juicio de los demandantes en dicho Informe se concluiría claramente sobre la inconstitucionalidad que supone el criterio administrativo de impedir a los casados con hijos acogerse al art. 87.2 LIRPF.

7. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones mediante escritos presentados en el Registro General de este Tribunal los días 29 de diciembre de 1997 y 6 de marzo de 1998, en los que suplica se dicte Sentencia totalmente denegatoria del amparo pretendido. En sus escritos, antes de analizar las vulneraciones de derechos fundamentales que se alegan, comienza haciendo tres precisiones. En primer lugar, entiende la representación pública que, con excepción del derecho a la tutela judicial efectiva, cuya supuesta lesión puede incluirse en el art. 44 LOTC, nos encontramos ante un amparo mixto que, en su mayor parte, ha de encuadrarse en el art. 43 LOTC, ya que las pretendidas lesiones de los arts. 14, 18.1 y 25.1 CE, han de entenderse referidas primariamente a las liquidaciones provisionales giradas por la Administración tributaria, pudiendo reprocharse al Tribunal Superior de Justicia de Madrid sólo en la medida en que no las ha reparado. Advierte también, en segundo lugar, que las demandas de amparo no ponen en tela de juicio la constitucionalidad del art. 87 LIRPF, sino la interpretación —ratificada o, al menos, no corregida por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid— con arreglo a la cual la Administración le ha aplicado el citado precepto legal. En tercer lugar, considera patente que las súplicas de las demandas de amparo formulan algunas pretensiones ajenas a la jurisdicción de este Tribunal. En particular, a su juicio, mientras resulta lícito pretender la declaración de nulidad de las liquidaciones provisionales impugnadas y de las resoluciones judiciales que se recurren en amparo, resulta incompatible con la configuración constitucional y legal del amparo solicitar que se declare el derecho de los recurrentes «a optar por la tributación que se deriva del art. 87.2 LIRPF», la devolución de los importes ingresados como consecuencia de los actos administrativos impugnados, y que se condene en costas a la Administración en los recursos contencioso-administrativos seguidos ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid por la especial vía de protección jurisdiccional de derechos fundamentales.

Por lo que al fondo de la cuestión respecta, el Abogado del Estado descarta en primer lugar que el derecho fundamental a la igualdad del art. 14 CE haya resultado vulnerado en el presente caso. Para llegar a esta conclusión comienza destacando la necesidad de determinar si la presunta infracción del principio de igualdad denunciada debe enmarcarse en el art. 14 CE (en el que cabe incluir las diferencias de tratamiento con carácter «subjetivo») o en el art. 31.1 CE (que integra las diferencias por razones objetivas «atinentes a la renta o a los ingresos de los sujetos»), dado que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, sólo resulta tutelable en amparo la discriminación «por razón de cualquiera de las circunstancias personales o sociales a que se refiere el art. 14 CE». Antes de situar la presunta discriminación, no obstante, el Abogado del Estado diferencia entre dos tipos de «cuestiones constitucionales de igualdad». En primer lugar, estaría la que nace de una «arbitrariedad aplicativa», que tendría lugar si la Administración tributaria hubiera aceptado que dos contribuyentes casados, perceptores ambos de ingresos sujetos al IRPF y con dos hijos menores y dependientes, hubieran constituido al amparo del art. 87.2 LIRPF dos unidades familiares para la tributación conjunta. A juicio de la representación pública, sin embargo, una situación como ésta difícilmente puede alzarse al nivel constitucional, dado que la aplicación del citado precepto legal a otros cónyuges en idéntica situación familiar y económica a los demandantes de amparo sólo podría originarse por dos motivos: o bien que la Administración hubiera operado conforme a Derecho, en cuyo caso la inaplicación del art. 87.2 LIRPF a los recurrentes no constituiría una infracción del principio de igualdad sino un simple acto ilegal; o bien porque hubiera actuado contra la Ley, supuesto en el que no cabría invocar el precedente como término apropiado de comparación, pues no puede reclamarse «igualdad en la ilegalidad». El segundo tipo de «cuestión constitucional de igualdad» es la que el Abogado del Estado denomina «igualdad interna a la norma» (igualdad en la ley o ante la ley, en la terminología usual), entendiendo por norma, no sólo el precepto legal o reglamentario, sino también el criterio para interpretar un determinado precepto, siempre que dicha interpretación pudiera entenderse establecida con carácter general y abstracto para un número indeterminado de casos. Aquí —señala— se trata de comparar tratamientos jurídicos diversos para casos no idénticos sino sólo semejantes en lo esencial, con la peculiaridad de que el elemento diferenciador es, bien un rasgo que la Constitución prohíbe que se tome como base de una diferencia de trato, bien un rasgo que, sin estar constitucionalmente prohibido, resulta carente de suficiente poder para justificar o fundamentar el tratamiento diferente.

Hecha esta diferenciación, el Abogado del Estado pone de manifiesto que, para los demandantes de amparo, dentro del régimen de tributación conjunta han de compararse dos situaciones de convivencia familiar: en primer lugar, una familia —como la de los demandantes— formada por dos personas unidas en matrimonio, ambas perceptoras de rentas, con dos hijos menores dependientes; en segundo lugar, una familia sólo diferenciada de la anterior por la ausencia del vínculo matrimonial. Según las demandas de amparo, la Administración tributaria —respaldada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid— sostiene el criterio interpretativo general de que, en el caso de la familia en la que existe el vínculo del matrimonio, debe aplicarse el art. 87.1 LIRPF (de manera que la unidad familiar para la tributación conjunta sólo puede ser la integrada por el padre, la madre y los dos hijos dependientes), mientras que el supuesto de la familia en la que el vínculo matrimonial no existe se encuentra comprendido en el art. 87.2 LIRPF, lo que permite crear dos unidades familiares para la tributación

conjunta y beneficiarse así de la estructura progresiva de la tarifa.

Descrito así el supuesto, el Abogado del Estado reconoce que la cuestión de igualdad planteada en la demanda queda incluida en la esfera del art. 14 CE y no en la del art. 31.1 CE. Por un lado, el rasgo del que depende el trato desigual es subjetivo, poseer o no el estado civil de casado. Por otro, no puede considerarse inapropiado el término de comparación elegido por los demandantes: en efecto, el tratamiento que dentro del régimen de tributación conjunta reciben las rentas de los recurrentes —casados— es comparado con el que recibirían dos contribuyentes no casados que, en cuanto a lo demás, estuvieran en idéntica situación que ellos.

Admitido lo anterior, sin embargo, el Abogado del Estado considera que existen buenas razones para sostener que la aplicación del art. 87.1 LIRPF hecha en el caso por la Administración tributaria y ratificada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, no vulneró el derecho fundamental de igualdad. A este respecto, pone de relieve que para los recurrentes la interpretación del art. 87.2 LIRPF por ellos patrocinada es la única concorde con el art. 14 CE. Efectivamente, para estos últimos, dos contribuyentes (padre y madre) no casados con su misma situación económico-familiar podrían ampararse en el art. 87.2 LIRPF, de manera que la única solución para evitar la discriminación de los casados reside en interpretar los dos números del art. 87 LIRPF como modos alternativos para configurar o delimitar la unidad familiar en la tributación conjunta, estando los contribuyentes facultados para elegir libremente una u otra posibilidad.

A juicio del Abogado del Estado, sin embargo, la interpretación propuesta por los demandantes no es el único camino para evitar la discriminación de los casados, sino que, por el contrario, existen otras interpretaciones del art. 87 LIRPF respetuosas con el art. 14 CE de las que se infiere que la libre opción por la tributación conjunta efectuada por los recurrentes conduce necesariamente a que la unidad familiar haya de formarse conforme al art. 87.1 LIRPF, sin facultad de acogerse a lo dispuesto en el art. 87.2 LIRPF. Hecha esta afirmación, el Abogado del Estado propone una interpretación de las citadas características.

A este respecto, comienza el Abogado del Estado haciendo dos precisiones sobre el régimen de tributación conjunta establecido en la LIRPF. En primer lugar, partiendo de que el «régimen tributario normal» del IRPF es la tributación individual (arts. 86 y 88 LIRPF), entiende que, en virtud del art. 86 LIRPF, quien opta libremente por la tributación conjunta acepta de antemano la aplicación de dicho régimen «en los términos en que ha sido configurado por el legislador», sin que le sea lícito seleccionar las reglas más apropiadas para minimizar la carga tributaria. En segundo lugar, a su juicio, el tenor del art. 87 LIRPF no permite entender que exista libertad para elegir entre las dos modalidades de unidad familiar que recoge, sino que, por el contrario, todos los supuestos en que se opte por la tributación conjunta deben encuadrarse en una de ellas.

A continuación, aun reconociendo que el art. 87 LIRPF es una norma de redacción defectuosa, sostiene el Abogado del Estado que tales defectos no conducen necesariamente a su inconstitucionalidad por infracción del art. 14 CE, sino que pueden ser salvados si se interpreta y aplica adecuadamente. En este sentido entiende que, para evitar discriminaciones inconstitucionales, el art. 87.1 LIRPF, además de a los supuestos expresamente previstos en el mismo (cónyuges no separados legalmente e hijos menores dependientes), debe aplicarse analógicamente a todos los supuestos de unidad familiar que guarden relación de semejanza con la legalmente formulada; esto es, a su juicio, «es el número 1

y no el 2 del art. 87 donde deben ser subsumidas las unidades familiares formadas por hombre y mujer que conviven *more uxorio* junto, si los hubiere, con sus hijos menores dependientes». De este modo —afirma—, mediante un procedimiento de interpretación e integración expresamente admitido en nuestro Derecho (art. 4.1 CC) se corrige un defecto en la redacción de la norma y se racionaliza ésta desde el punto de vista de su finalidad: el apartado 1 del art. 87 LIRPF comprende todas las hipótesis de efectiva convivencia biparental (exista o no vínculo matrimonial), debiéndose excluir, *v.gr.*, los supuestos de efectiva separación de hecho; y el apartado 2 se reserva a los supuestos de convivencia monoparental. Integración analógica del art. 87.1 LIRPF que, a juicio del Abogado del Estado, no está prohibida: en primer lugar, porque las leyes tributarias no están incluidas en las categorías del art. 4.2 CC; en segundo lugar, porque la prohibición de analogía del art. 23.3 LGT sólo opera respecto del hecho imponible y los beneficios tributarios; en tercer lugar, en fin, porque en el Derecho tributario no existe una prohibición general de analogía *in malam partem*, más aun si con ésta se evitan discriminaciones contrarias a la Constitución.

Por otro lado, para el Abogado del Estado, el derecho de igualdad «no prescribe que el juicio constitucional de igualdad necesariamente deba orientarse al resultado que más favorezca a quien deduce la pretensión igualitaria». Es decir, nada obliga a aceptar la premisa de que el supuesto de convivencia *more uxorio* de hombre y mujer, ambos perceptores de renta, con dos hijos menores dependientes, debe encuadrarse en el art. 87.2 LIRPF, de manera que el principio de igualdad impone el mismo trato en favor de los casados en idéntica situación. Por el contrario, es perfectamente respetuoso con el art. 14 CE partir de que supuestos como el de los esposos recurrentes deben subsumirse bajo el art. 87.1 LIRPF, precepto que, además, deberá aplicarse *ex analogía* a los casos de uniones *more uxorio*.

En suma, los recurrentes, que optaron libremente por el régimen de tributación conjunta, han sido incluidos correctamente en el supuesto del art. 87.1 LIRPF. Desde luego, la Administración deberá cuidar que en la aplicación del art. 87 LIRPF no se produzcan discriminaciones contrarias al art. 14 CE. Pero los cónyuges recurrentes no tienen derecho a que el art. 87.1 LIRPF se aplique también a quienes conviven *more uxorio* en sus mismas circunstancias económico-familiares, dado que el derecho fundamental de igualdad sólo atribuye una facultad reaccional frente a la propia discriminación.

Por otro lado, entiende el Abogado del Estado que la condición que los recurrentes añadieron a su opción por la tributación conjunta («Optamos por la aplicación de los artículos 86 al 92 Ley 6 de junio de 1991, de acuerdo a lo establecido en el artículo 87.2. En todo caso se renuncia a la modalidad del art. 87.1») debe entenderse por no puesta, dado que, en virtud del art. 86 LIRPF, las normas que regulan dicho modo de tributación son imperativas. Norma cogente es, pues, el art. 87 LIRPF, que ni permite optar por uno de sus números, ni «renunciar» a la modalidad de unidad familiar prevista en su núm. 1.

Todo lo expuesto lleva a la representación pública a la conclusión de que la aplicación a los cónyuges recurrentes del art. 87.1 LIRPF no violó su derecho fundamental de igualdad reconocido en el art. 14 CE.

A juicio del Abogado del Estado, la aplicación del art. 87.1 LIRPF a los recurrentes en amparo tampoco vulneró el derecho fundamental a la intimidad recogido en el art. 18.1 CE. Para argumentar esta conclusión la representación pública comienza estableciendo dos premisas previas: en primer lugar, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, sólo puede solicitarse amparo respecto a lesiones de derechos fundamentales reales y

actuales, no respecto a lesiones hipotéticas o basadas en supuestos imaginarios; en segundo lugar, con arreglo al art. 118.2 LGT, la Administración tributaria puede presumir que los recurrentes —lícitamente— elaboraron de común acuerdo una estrategia tendente a minimizar su tributación por IRPF mediante la creación de dos unidades familiares. Esto sentado, advierte que los recurrentes optaron libremente por la tributación conjunta, opción que debe ejercerse en los términos en que la configura la Ley (art. 86 LIRPF), de modo que no cabe sumar a la opción por el régimen de tributación conjunta una segunda opción por una determinada manera de delimitar la unidad familiar. Así pues, a su juicio, debe entenderse por no puesto el condicionamiento que los recurrentes hicieron en sus declaraciones del IRPF de 1993 y 1994 (la opción por la tributación conjunta «de acuerdo con lo establecido en el art. 87.2», renunciando «en todo caso» a «la modalidad del art. 87.1»), de manera que sólo quedaría viva la opción por la tributación conjunta formulada por ambos cónyuges, que es lo que ha permitido regularizar su situación tributaria aplicándoles el art. 87.1 LIRPF, integrando las declaraciones de las dos unidades familiares (don Carlos e hijo, doña Elisa e hijo). Ciertamente, también cabría entender que la imposibilidad legal del condicionamiento mediante el que se pretendía la aplicación del art. 87.2 LIRPF lo que determina es la ineficacia de la opción por la tributación conjunta, por lo que la Agencia Tributaria hubiera debido proceder requiriendo a cada uno de los cónyuges para que presentara nueva declaración ajustada al régimen tributario que eligieran sobre la base de que, si optaban por la tributación conjunta, la unidad familiar precedente era la del art. 87.1 LIRPF. Sin embargo, en opinión del Abogado del Estado, no hay razones para dar preferencia a esta opción sobre la adoptada por la Administración tributaria. Todo lo contrario: estableciendo con precisión la LIRPF a qué alcanza la opción (exclusivamente por la tributación conjunta en los estrictos términos legales), de aceptarse que una conducta como la seguida por los recurrentes les volviera a dar derecho a elegir el modo de tributar, se perturbaría gravemente el tráfico jurídico-tributario, se introduciría un factor de inseguridad en las relaciones jurídicas entre la Hacienda y los contribuyentes, y se premiaría el ingenio en la creación de dificultades de gestión tributaria con daño a la practicabilidad real del IRPF y los importantes fines que persigue este impuesto cardinal en nuestro sistema tributario.

De lo anterior, el Abogado del Estado deduce que la liquidación provisional girada a los cónyuges recurrentes no ha lesionado su derecho a la intimidad, ni en su «vertiente interna» ni en la «externa». Por un lado, en las demandas no se razona en qué punto y por qué razón ha podido violar la «intimidad interna» entre los cónyuges la liquidación provisional que se les ha girado, sino que se limitan a señalar: «imagínese que alguno de nosotros mantuviera en secreto...». Además, debe tenerse en cuenta que los demandantes han contribuido a crear la situación que denuncian al arriesgarse a sostener una interpretación del art. 87 LIRPF que sabían que la Administración no compartía. En fin, según se desprende de sus declaraciones, los cónyuges recurrentes están sujetos al régimen de gananciales, de manera que todos los rendimientos que uno y otro declararon estaban aparentemente sujetos al deber de recíproca información del art. 1383 CC. Por lo que respecta a la intimidad en su «vertiente externa», a los recurrentes no se les ha impuesto ninguna sanción que les obligue a «revisar» la declaración del cónyuge, ni se les ha forzado a una exhibición de sus diferencias íntimas ante la Administración tributaria en todo el procedimiento, por lo que nos hallamos, una vez más, no ante lesiones reales o actuales, sino ante meras hipótesis o supuestos

imaginarios. En cuanto al problema de las firmas exigibles para la declaración conjunta por el art. 96.5 LIRPF, destaca el Abogado del Estado que los actos impugnados son liquidaciones provisionales dictadas por un órgano administrativo con base en los datos proporcionados por uno y otro cónyuge en declaración autorizada con su firma. Fueron los propios recurrentes quienes, por su libre voluntad y en virtud de una interpretación que suponían defendible, se abstuvieron de presentar y firmar una única declaración conjunta.

Para concluir, el Abogado del Estado rechaza que los derechos a la legalidad sancionadora y a la tutela judicial efectiva hayan resultado quebrantados. Por lo que al primero de los citados derechos respecta, sostiene que, no habiéndose impuesto a los recurrentes sanción alguna, el art. 25 CE no puede haberse vulnerado; una vez más —señala— los actores razonan aquí respecto a supuestos imaginarios. Por otro lado, los demandantes de amparo atribuyen la infracción del art. 24.1 CE a que las resoluciones del Tribunal Superior de Justicia de Madrid no motivan suficientemente por qué no se ha producido la lesión del derecho fundamental a la intimidad que denuncian. Para la representación pública, sin embargo, dicha motivación es suficiente, dado que la decisión se fundamenta en que, habiendo optado los actores libremente por la tributación conjunta, han de aplicarse los preceptos imperativos inherentes a su régimen legal, entre ellos los relativos a la acumulación de rentas, que obviamente supone integrar los datos proporcionados por cada una de las declaraciones firmadas por cada uno de los recurrentes en su propio nombre y en el de uno de sus hijos.

Mediante otrosí, en el escrito de alegaciones del recurso de amparo núm. 4204/96, el Abogado del Estado, en atención a que concurren las circunstancias previstas en el art. 83 LOTC, suplica la acumulación del citado recurso con el núm. 3042/97.

8. El Ministerio Fiscal formuló sus alegaciones mediante escritos registrados en este Tribunal el 29 de enero y el 20 de febrero de 1998, en los que se interesa se dicte Sentencia que estime los recursos de amparo y declare que tanto los actos administrativos de liquidación como las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid han vulnerado el derecho de los demandantes de amparo a la igualdad. En dichos escritos, tras explicar los hechos que han dado lugar a los presentes recursos y señalar los derechos constitucionales que se dicen vulnerados (igualdad ante la ley, intimidad, principios de personalidad y culpabilidad en el ámbito sancionador y tutela judicial efectiva), comienza por precisar que, pese a que en el «suplico» de las demandas se solicita la anulación tanto de las Sentencias como de los actos administrativos de liquidación impugnados, los recursos de amparo han de entenderse interpuestos principalmente contra estos últimos, esto es, por la vía del art. 43 LOTC y no del 44 de la citada Ley Orgánica.

Aclarado lo anterior, el Ministerio Fiscal comienza rechazando que se haya vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva. A este respecto recuerda que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, cuando la vía judicial previa utilizada es, como en este caso, la especial y sumaria de protección de derechos fundamentales, ha de entenderse en todo caso agotada dicha vía y entrar en la cuestión de fondo. Por otro lado —señala—, lo que vienen a denunciar los demandantes es, precisamente, la falta de argumentación por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid respecto de alguno de los derechos alegados (concretamente el derecho a la intimidad), lo que constituye una desestimación de fondo respecto de los derechos fundamentales alegados en la vía judicial previa.

Seguidamente el Fiscal examina la infracción del principio de igualdad ante la Ley que denuncian las deman-

das de amparo. Dicha vulneración —señala— se habría producido al haber sido obligados los recurrentes a tributar conjuntamente en la modalidad de unidad familiar prevista en el apartado 1 del art. 87 LIRPF y no permitírseles acudir a la establecida en el apartado 2 de dicho precepto. A continuación, transcribe el art. 87 LIRPF y advierte que del conjunto de la regulación legal no se desprende que para formar parte de una unidad familiar todos sus miembros —o, al menos, más de uno de ellos— deban percibir rentas sometidas al IRPF. Entienden los demandantes —prosigue el Ministerio Fiscal— que el art. 87 LIRPF no impide a los cónyuges separados legalmente recurrir a la modalidad de unidad familiar descrita en su apartado 2 (aplicable claramente en los casos de convivencia *more uxorio*, separación, nulidad del matrimonio y divorcio), aunque reconocen que, por el contrario, los convivientes de hecho no podrían acogerse al supuesto previsto en el apartado 1. Asimismo, afirman que la imposibilidad para los recurrentes de constituir unidades familiares del art. 87.2 LIRPF, establecida tanto en las resoluciones administrativas como en las judiciales, constituye un caso de discriminación ante la Ley contrario al art. 14 CE, si se compara la situación que se les impone con los casos de personas que, en identidad de situación —convivencia con dos hijos— no están unidos por vínculo matrimonial.

Seguidamente el Fiscal destaca que el sistema de tributación establecido en la Ley 18/1991 ha supuesto la concesión a los contribuyentes de una opción entre las llamadas «tributación individual» y «tributación conjunta» de los integrantes de la unidad familiar, siendo los tipos tributarios de la declaración individual más gravosos que los de la conjunta, con el fin de compensar el aumento de la base imponible que normalmente conlleva esta última, al acumular las rentas percibidas por los distintos integrantes de la unidad familiar. Sostiene también que la opción del art. 87.2 LIRPF supone un trato favorable para el contribuyente, tanto si se compara con la auténtica tributación individual (puesto que en este caso el tipo impositivo es mayor), como si se contrasta con la conjunta del art. 87.1 LIRPF (que da lugar a una acumulación de rentas y, en consecuencia, a un aumento de la base imponible). Sin embargo —advierte—, no es ésta la cuestión aquí suscitada, sino el diferente trato que, según los recurrentes, supone imponerles la modalidad de unidad familiar prevista en el art. 87.1 LIRPF, impidiéndoles, de este modo, frente a los progenitores con hijos comunes que conviven *more uxorio*, acudir a la modalidad configurada en el art. 87.2 LIRPF.

Así centrado el problema, el Fiscal observa que, a diferencia de la antigua Ley 44/1978, reguladora del IRPF (art. 5), el art. 87.2 LIRPF no exige para su aplicación la existencia de nulidad, disolución del matrimonio o separación judicial, ni que se trate del caso de padres solteros y sus hijos, aunque mantiene la prohibición de pertenencia a dos unidades familiares; aparte de que la Ley 18/1991, a diferencia de la anterior, no impone la tributación conjunta en todos los casos de unidad familiar, sino que permite optar entre ésta (para cuyo caso establece lo que denomina «modalidades de unidad familiar») y la tributación individual.

Seguidamente pone de manifiesto el Ministerio Fiscal que no todo trato desigual es contrario al art. 14 CE, sino sólo el que, por carecer de una razón fundada, puede considerarse discriminatorio. A estos efectos —advierte—, no es preciso que la norma —o su interpretación y aplicación— tiendan a la discriminación, sino que basta con que den lugar a un trato diferente no justificado por alguna de las causas establecidas en el art. 14 CE, entre las que se encuentra «cualquier otra condición o circunstancia personal o social» y, en consecuencia, incluye el matrimonio y la situación familiar, especialmente prolegida en nuestra Constitución.

El principio de igualdad ante la Ley exige para ser protegido que se aporte término válido de comparación y, a juicio del Fiscal, en el presente caso se ha aportado, no tanto —señala— sobre la base de una aplicación real a un caso determinado, sino de estudios doctrinales y, especialmente, de las Resoluciones de la Dirección General de Tributos mencionadas en los folios 24 y 25 de las demandas de amparo, particularmente la de 17 de mayo de 1995. Por otra parte, estos términos de comparación, unidos a la propia previsión del art. 87.2 LIRPF, impiden en opinión del Fiscal considerar que la utilización de la modalidad de unidad familiar prevista en dicho precepto en convivientes *more uxorio* con hijos comunes constituya lo que se conoce como «fraude a la ley tributaria», pues tanto ésta como la propia resolución mencionada consideran correcta la aplicación del art. 87.2 a los casos de uniones de hecho con varios hijos.

En definitiva, considera el Ministerio Fiscal que tanto los actos administrativos como las resoluciones recurridas, en cuanto imposibilitan la opción del art. 87.2 LIRPF a quienes están unidos por vínculo matrimonial frente a los que, en la misma situación, no lo están, determinan que, a igualdad de condiciones —esencialmente de renta y cargas familiares—, se produzca una diferencia de trato desfavorable y no justificada y, en consecuencia, contraria al art. 14 CE. A su juicio, no es la propia ley la que consagra un trato discriminatorio de forma evidente, dado que la redacción literal del art. 87.2 LIRPF, al no precisar nada, permite una interpretación acorde con la suscitada por los demandantes, prescindiendo de cuál fuese la voluntad del legislador; en consecuencia, estamos ante un supuesto de discriminación en la aplicación de la ley, no de violación del principio de igualdad ante aquélla.

Por lo que concierne a la alegada vulneración del art. 25 CE, entiende el Ministerio Fiscal que es retórica y carente de contenido, dado que, según se desprende de las actuaciones, no se ha impuesto a los recurrentes sanción alguna, y carecen de este carácter los intereses de demora, por lo que la simple previsión de una responsabilidad solidaria por el pago de una deuda tributaria que no conlleva sanción no supone infracción del citado precepto constitucional.

A su juicio, también carece de contenido constitucional la denunciada vulneración del derecho a la intimidad en su vertiente interna y externa, dado que los recurrentes se limitan a reproducir las hipótesis mencionadas en la STC 45/1989, sin alegar en ningún momento (tampoco se desprende de las actuaciones, más bien se excluye) que hayan tenido que efectuar alguno de los actos que, según ellos, determinan tal vulneración, al menos en lo que se refiere a lo que denominan «vertiente externa»; sin que, respecto a la «vertiente interna», sea suficiente para entender producida tal infracción constitucional la simple referencia al respeto al «magro ámbito de la intimidad que nos resta» (folio 72 de las demandas). Entiende el Fiscal que tampoco puede ser atendido el argumento de que la Administración no debió efectuar liquidaciones conjuntas sino separadas, puesto que los demandantes no alegan derecho fundamental alguno en apoyo de su tesis y, en todo caso, se trata de una cuestión de legalidad ordinaria que es ajena a las funciones de este Tribunal.

Por todo lo expuesto, el Fiscal interesa se dicte Sentencia que estime los recursos de amparo y declare que tanto los actos administrativos de liquidación como las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid han vulnerado el derecho de los demandantes de amparo a la igualdad; y, en consecuencia, anule los citados actos y resoluciones judiciales, determinando la retroacción del procedimiento administrativo al momento inmediatamente anterior a practicarse las liquidaciones provisionales, sin que proceda pronunciarse sobre la condena

en costas a la Administración ni a los intereses, por ser cuestiones que ha de resolver la propia Administración, y desestime el recurso por los demás motivos. Mediante otrosí, en el escrito de alegaciones del recurso de amparo núm. 4204/96, el Ministerio Fiscal pone de manifiesto la identidad sustancial de dicho recurso con el núm. 3042/97, a los efectos de la posible acumulación de ambos, conforme a lo dispuesto en el art. 83 LOTC.

9. Mediante providencia de 23 de marzo de 1998, la Sección Tercera de este Tribunal acordó conceder a los recurrentes en amparo un plazo de diez días para que alegasen lo que estimasen oportuno respecto a la posible acumulación, interesada por el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal, del recurso de amparo núm. 4204/96 al núm. 3402/97, pronunciándose aquéllos en sentido favorable. Por Auto de 11 de octubre de 1999 la Sala Segunda de este Tribunal acordó la acumulación de los recursos 4204/96 y 3042/97.

10. Por providencia de 13 de diciembre de 2000, el Pleno de este Tribunal, conforme establece el art. 10.k LOTC, a propuesta de la Sala Segunda del mismo, acuerda recabar para sí el conocimiento de los recursos de amparo acumulados núms. 4204/96 y 3042/97.

11. Por Acuerdo de 24 de enero de 2001, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 15 y 80 LOTC, el Presidente asume la ponencia de los recursos de amparo núms. 4204/96 y 3042/97 acumulados, en sustitución del Magistrado don Julio Diego González Campos.

12. Por providencia de 13 de febrero de 2001, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 15 del presente mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Alegan los demandantes de amparo que las Sentencias dictadas por las Secciones Octava y Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid de 23 de octubre de 1996 y 7 de marzo de 1997 han vulnerado su derecho fundamental a la igualdad ante la ley (art. 14 CE), en relación con el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE, el derecho a contraer matrimonio que recoge el art. 32.1 CE y la protección social, económica y jurídica de la familia que el art. 39.1 CE ordena a todos los poderes públicos; su derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18 CE); los principios de personalidad de la pena y de culpabilidad (art. 25 CE); y, en fin, el derecho a obtener la tutela judicial efectiva de Jueces y Tribunales sin que, en ningún caso, se produzca indefensión (art. 24.1 CE). Dichas Sentencias desestiman, respectivamente, los recursos contencioso-administrativos núms. 1190/96 y 815/96 interpuestos contra sendas liquidaciones provisionales practicadas el 14 de mayo y el 19 de abril de 1996 por el Administrador de la Administración de Hacienda de Salamanca (Delegación de Hacienda de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria) en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de los ejercicios 1994 y 1993; por su parte, las citadas liquidaciones tributarias fueron practicadas con fundamento en la regulación de la unidad familiar que, a efectos de la tributación conjunta, establecía el art. 87 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF (LIRPF).

2. Más concretamente, exponen los recurrentes que el derecho a la igualdad habría resultado desconocido al interpretar las Sentencias impugnadas que mientras que los matrimonios con hijos, como es el caso de los demandantes, no pueden constituir la modalidad de unidad familiar establecida en el art. 87.2 LIRPF (esto es,

la formada por el padre o la madre con los hijos menores), ésta es una opción a la que sí pueden acogerse las parejas que conviven *more uxorio*, lo que se traduciría en la práctica en un trato fiscal más favorable para estas últimas que no sólo carece de justificación razonable, sino que además contradice los arts. 32.1 y 39 CE. La supuesta contradicción con el art. 18 CE se habría producido porque, al practicar la Administración una liquidación paralela acumulando las rentas de los recurrentes y sus hijos, pese a que ambos cónyuges renunciaron expresamente en sus declaraciones a la aplicación del art. 87.1 LIRPF, ha impedido a los miembros de la familia mantener en su relación recíproca la reserva que juzgan conveniente sobre sus respectivas actividades económicas, obligando, al mismo tiempo, a cada cónyuge, en virtud de la responsabilidad solidaria de los miembros de la unidad familiar establecida en el art. 89.4 LIRPF, a revisar la declaración del otro y denunciar ante la Hacienda Pública las irregularidades en que hubiera incurrido en la estimación de sus propias rentas y las del hijo con que tributó. La infracción del art. 25 CE, por su parte, habría tenido lugar porque la liquidación paralela practicada por la Administración y ratificada por el órgano judicial implica, en virtud del citado art. 89.4 LIRPF y de los arts. 35.1 y 58.2 e) de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), que cada uno de los cónyuges es responsable frente a la Hacienda pública de las sanciones administrativas y, en su caso, penales, derivadas de las infracciones cometidas por el otro, sin que haya mediado siquiera la simple negligencia que exige el art. 77.1 LGT. En fin, las resoluciones judiciales impugnadas habrían conculcado también el art. 24.1 CE al omitir cualquier respuesta acerca de la vulneración del derecho a la intimidad personal y familiar por las liquidaciones tributarias que se denunciaron en las demandas contencioso-administrativas.

El Abogado del Estado se opone a la pretensión de amparo. A su juicio, no se ha producido la infracción del art. 14 CE invocada porque, amén de la interpretación del art. 87 LIRPF propuesta por los demandantes, existe otra que permite también evitar la discriminación de los casados manteniendo intacta las liquidaciones tributarias cuestionadas: considerar, mediante una integración analógica que permite el art. 23.3 LGT, que, al igual que los cónyuges no separados legalmente, las parejas que conviven *more uxorio* pueden acogerse a la modalidad de unidad familiar del apartado 1 del art. 87 LIRPF. También niega la representación pública que las liquidaciones paralelas practicadas por la Administración hayan ignorado el derecho a la intimidad de los recurrentes, ni en su vertiente interna, dado que al estar sujetos los cónyuges al régimen de gananciales tienen el deber de recíproca información acerca de sus actividades y rendimientos económicos (art. 1383 CC), ni en su vertiente externa, ya que a los recurrentes no se les ha impuesto ninguna sanción que les obligue a revisar la declaración del cónyuge ni se les ha forzado a exhibir sus diferencias íntimas ante la Administración tributaria en todo el procedimiento. No habiéndose impuesto a los recurrentes sanción alguna, tampoco considera el Abogado del Estado que se haya podido vulnerar el art. 25 CE. En fin, a su juicio, al señalar las sentencias impugnadas que la libre elección por los recurrentes de la tributación conjunta supone la aceptación de todos los preceptos inherentes a su régimen legal —entre ellos los relativos a la acumulación de rentas—, han motivado suficientemente por qué no existe la lesión del derecho a la intimidad denunciada en sede contenciosa, por lo que no se ha infringido tampoco el art. 24.1 CE.

El Ministerio Fiscal, en cambio, considera que se ha vulnerado el principio de igualdad. A su juicio, en efecto, imposibilitar, como hacen los actos administrativos y

resoluciones judiciales impugnadas, la opción por la modalidad de unidad familiar del art. 87.2 LIRPF a quienes están unidos por vínculo matrimonial frente a los que, en la misma situación, no lo están, determina que, a igualdad de renta y cargas familiares, se produzca una diferencia de trato desfavorable y no justificada y, por tanto, contraria al art. 14 CE. Entiende, sin embargo, que ni se ha infringido el art. 24.1 CE, porque la falta de argumentación del órgano judicial sobre la presunta vulneración del derecho a la intimidad equivaldría a una desestimación sobre el fondo, ni se ha desconocido el art. 25 CE, porque no se ha impuesto sanción alguna a los recurrentes, ni, en fin, puede entenderse vulnerado el art. 18 CE con fundamento en las meras hipótesis a las que aluden los recurrentes.

3. Fijados así los términos de la controversia, antes de comenzar el análisis de cada uno de los motivos aludidos en los recursos de amparo acumulados, es preciso delimitar los actos contra los que se suscitan. En el encauzamiento de las demandas, los recurrentes de amparo afirman interponer los recursos contra las Sentencias de las Secciones Octava y Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid. Basta, sin embargo, la mera lectura de la fundamentación jurídica y del suplico de las demandas para constatar que en realidad nos encontramos en este caso ante recursos de amparo de carácter mixto. En efecto, por un lado, como advierte el Abogado del Estado, se utiliza el cauce habilitado en el art. 43 LOTC al imputar a las liquidaciones provisionales practicadas por el Administrador de la correspondiente Administración de Hacienda la vulneración de los derechos fundamentales a la igualdad (art. 14 CE) y a la intimidad personal y familiar (art. 18 CE), así como de los principios de personalidad de la pena y culpabilidad (art. 25 CE), reprochándose únicamente a las citadas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid no haber reparado la supuesta lesión; por otro lado, se achaca directa y exclusivamente a dichas resoluciones judiciales la vulneración del derecho a obtener la tutela judicial efectiva de Jueces y Tribunales establecido en el art. 24.1 CE, acudiéndose, de este modo a la vía del art. 44 LOTC.

Finalmente conviene precisar que los actos administrativos de cuya constitucionalidad se duda son, como hemos señalado, liquidaciones provisionales en concepto de IRPF de los ejercicios 1993 y 1994, en las que la Administración tributaria, en aplicación del núm. 1 del art. 87 LIRPF, acumula las rentas de los recurrentes y sus hijos al considerar improcedentes las declaraciones presentadas por cada uno de los cónyuges con uno de los hijos con arreglo al núm. 2 del mencionado precepto.

4. Delimitado así el objeto de los recursos, procede examinar en primer término las quejas que se dirigen contra las liquidaciones provisionales dictadas por la Administración tributaria, comenzando por la denunciada vulneración del derecho fundamental a la igualdad ante la ley garantizado en el art. 14 CE, para abordar después los reproches dirigidos directamente contra las resoluciones judiciales impugnadas. Como hemos señalado, en opinión de los recurrentes —juicio con el que coincide el Ministerio Fiscal—, los actos administrativos y las resoluciones judiciales impugnadas incurren en la discriminación prohibida por el citado precepto constitucional, desconociendo, al mismo tiempo, las prescripciones de los arts. 32.1 y 39 CE, al impedir que los matrimonios con hijos puedan constituir la unidad familiar del núm. 2 del art. 87 LIRPF, modalidad más favorable fiscalmente en ocasiones a la que, sin embargo, conforme a dos Resoluciones de la Dirección General de Tributos y a las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid frente a las que se

dirigen los amparos, sí podrían acogerse las uniones de hecho. Expresada la queja en estos términos, antes de abordar el fondo de los presentes recursos de amparo, es necesario hacer varias aclaraciones.

En primer lugar, es de tener en cuenta que el art. 87 LIRPF, hoy derogado, rezaba, literalmente, así:

«Unidad familiar. Constituyen modalidades de unidad familiar las siguientes:

1. La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere, los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos.

2. La formada por el padre o la madre y los hijos que reúnan los requisitos a que se refiere la regla anterior.

Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.»

En segundo lugar, es preciso advertir que tanto los recurrentes como el Ministerio Fiscal atribuyen la vulneración del art. 14 CE, no al art. 87 LIRPF, sino a la interpretación que del mismo hacen tanto la Administración tributaria como el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid. Desde su punto de vista, en efecto, una interpretación del citado precepto legal realizada, como establece el art. 23 LGT, «con arreglo a los criterios admitidos en Derecho» (criterios que concreta el art. 3 CC), permite sin dificultad entender que el núm. 2 del art. 87 LIRPF resulta también aplicable a los casados con hijos menores que convivan con ellos. El propio Abogado del Estado parece partir de la misma premisa —esto es, de que la interpretación del órgano judicial contradice el art. 14 CE— cuando considera que, amén de la propuesta por los recurrentes, existe otra interpretación del art. 87 LIRPF que permite evitar la discriminación de quienes conviven en matrimonio: la aplicación analógica del núm. 1 de dicho precepto (análoga que, desde su punto de vista, permitiría el art. 23.2 LGT) a las uniones de hecho con hijos menores.

En tercer lugar, no es objeto de discusión en los presentes procesos de amparo que para aquellos matrimonios con hijos en los que, como sucede en el caso de los recurrentes, ambos cónyuges perciben rentas sujetas a tributación en el IRPF, en determinados supuestos puede resultar más favorable, desde un punto de vista tributario, que cada uno de los cónyuges, en aplicación del art. 87.2 LIRPF, constituya una unidad familiar con alguno o algunos de los hijos. Ésta es la premisa de la que arrancan las demandas de amparo para denunciar la discriminación y comparten expresamente tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal. En todo caso, como hemos señalado en los antecedentes, según cálculos del propio Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid expresados en las sentencias recurridas, la negación a los recurrentes de la posibilidad de optar por el régimen de tributación conjunta previsto en el núm. 2 del art. 87 LIRPF les ha supuesto una carga fiscal adicional que asciende a un total de 4.763.284 pesetas (2.521.385 pesetas en 1993 y 2.242.423 pesetas en 1994).

5. La Ley 18/1991, dictada a raíz de la STC 45/1989, de 20 de febrero, establece como regla general la tributación individual, siendo el régimen de tributación conjunta una mera opción a la que pueden acogerse alternativamente las personas físicas integradas en alguna de las unidades familiares previstas por la Ley (art. 86 LIRPF). No plantea dudas que la tributación conjunta es una opción más beneficiosa para aquellas unidades familiares recogidas en el art. 87 LIRPF cuyas rentas no sean muy elevadas; en este sentido, puede afirmarse sin temor a error que con el régimen de tri-

butación conjunta regulado en la Ley 18/1991 el legislador pretendió favorecer especialmente a las familias cuyos integrantes percibieran rentas medias o bajas, utilizando así dicho régimen, «como es casi inexcusable, para cumplir la obligación de proteger la familia que le impone el art. 39.1 de la Constitución» (STC 45/1989, FJ 5).

Obviamente, las únicas familias a las que la norma beneficia desde la perspectiva fiscal son las que encajan en la definición que de «unidad familiar» establece el art. 87 LIRPF. Y de la literalidad del citado precepto se deduce que éste establece dos modalidades de unidad familiar: en primer lugar, «la integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere, los hijos menores» que con ellos convivan; en segundo lugar, «la formada por el padre o la madre y los hijos» que reúnan los citados requisitos. Como destacan las resoluciones impugnadas en esta sede (fundamento jurídico cuarto) y el Abogado del Estado, la pertenencia a una u otra unidad familiar no queda al arbitrio del sujeto pasivo del impuesto, sino que se predetermina en la Ley con carácter imperativo.

Pues bien, resulta claro que, conforme al citado precepto legal, los recurrentes, cónyuges no separados legalmente, en el supuesto de que opten por la declaración conjunta, deben acogerse, junto con sus dos hijos menores no emancipados, a la modalidad de unidad familiar prevista en apartado 1 del art. 87 LIRPF. Sin embargo, como se ha expuesto en los antecedentes, los cónyuges demandantes pretenden que la Administración tributaria les permita a cada uno de ellos constituir una unidad familiar de las recogidas en el art. 87.2 LIRPF con uno de los hijos, escindiendo así artificiosamente en dos, no sólo la «unidad familiar» tal y como está legalmente configurada en el citado art. 87 LIRPF, sino incluso, de algún modo, la propia familia en cuanto sustrato de la referida categoría.

Los recurrentes fundamentan su pretensión en que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha interpretado que el art. 87.2 LIRPF regula, entre otros supuestos, la situación de las llamadas parejas de hecho, a las que, de este modo, alcanzaría también la posibilidad de optar por el régimen de declaración conjunta. Bajo estas premisas, la LIRPF establecería un trato fiscal más favorable para quienes conviven *more uxorio* frente a los casados, dado que, a diferencia de estos últimos, quienes forman una pareja de hecho no tienen que acumular sus rentas entre sí en el caso de que opten por la declaración conjunta, lo que supondría una discriminación contraria al art. 14 CE, en relación con los arts. 32 y 39 CE. Para ilustrar la vulneración que denuncian, los demandantes ofrecen como término de comparación la situación de dos contribuyentes que conviven *more uxorio* y tienen dos hijos comunes, supuesto en el que, a su juicio, la Ley permite que cada uno de los progenitores constituya una unidad familiar con uno de los hijos.

En definitiva, descrita en estos términos, la cuestión suscitada por los recurrentes es la de la interpretación que, en abstracto, exigiría el art. 87.2 LIRPF a fin de que éste pueda entenderse respetuoso con el art. 14 CE, en relación con los arts. 31 y 39 CE. En su opinión, y desde el momento en que entienden aplicable el repetido art. 87.2 LIRPF a las parejas de hecho, el principio de igualdad obligaría a considerar que dicho precepto legal comprende también a los sujetos pasivos que conviven en matrimonio. Estaríamos, pues, ante un problema de igualdad en la ley, por más que éste haya sido suscitado con ocasión de la aplicación de aquélla.

6. A fin de dar respuesta a esta cuestión, conviene comenzar recordando que, conforme a constante doctrina de este Tribunal, el principio de igualdad en la ley reconocido en el art. 14 CE, «impone al legislador el

deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación» (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 5; en el mismo sentido, entre otras muchas, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 117/1998, de 2 de junio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2).

Para poder apreciar una vulneración del art. 14 CE es, pues, *conditio sine qua non* que se ofrezca un término de comparación que permita ilustrar la desigualdad que se denuncia. Y este es un requisito esencial que, claramente, no concurre en este caso. Porque, frente a lo que señalan los recurrentes, ni el art. 87 LIRPF regula desde la perspectiva tributaria las llamadas parejas de hecho —de manera que difícilmente puede sostenerse que establezca para las mismas un régimen jurídico más favorable que para quienes conviven en matrimonio—; ni del tenor literal de la LIRPF o de la interpretación que de la misma se hace en las Sentencias impugnadas puede deducirse que, a efectos de realizar la declaración conjunta del IRPF, los padres no casados, viudos o separados puedan constituir una unidad familiar con sólo alguno o algunos de los hijos menores a su cargo; ni, en fin, las citadas resoluciones judiciales se han fundamentado en la posibilidad de que las parejas de hecho constituyan la modalidad de unidad familiar del art. 87.2 LIRPF.

En efecto, en primer lugar, la mera lectura del art. 87 LIRPF permite concluir que éste no regula en ninguno de sus dos apartados la situación de las llamadas parejas de hecho, sino que, al igual que en otros sectores del ordenamiento (así, en el art. 3.2 de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita), se limita a definir como unidades familiares, a efectos fiscales, a las integradas por los cónyuges no separados legalmente y —si los hubiere— los hijos menores a su cargo (núm. 1), y el padre o la madre con los hijos menores que de ellos dependan (núm. 2).

En definitiva, son de dos órdenes las situaciones en las que la Ley permite la declaración conjunta. El primero de ellos engloba los supuestos en los que existe un vínculo matrimonial, con independencia de que los cónyuges tengan o no hijos menores a su cargo: los hijos, especifica claramente la norma, únicamente se integrarán en la unidad familiar «si los hubiere». El segundo, abarca los supuestos de las familias monoparentales, esto es, las formadas por el padre o la madre con sus hijos, con independencia de que éstos hayan sido adoptados, sean el fruto de una anterior relación matrimonial o hayan sido concebidos fuera del matrimonio.

Así pues, parece que el art. 87 LIRPF no pretenda regular a efectos del gravamen en el IRPF la situación de las parejas de hecho. Y no lo hace ni, como reconocen los propios recurrentes, en su apartado 1, que reclama para configurar la unidad familiar la existencia de vínculo matrimonial, ni en su número 2, que únicamente tiene en consideración las relaciones paterno-filiales. Constituye un indicio de que las uniones *more uxorio* no son, como tales, tenidas en cuenta por la citada norma la circunstancia de que, mientras que, como hemos señalado, no cabe la menor duda de que las personas que han contraído matrimonio, aunque no tengan hijos, siempre pueden constituir con su cónyuge la unidad familiar del art. 87.1 LIRPF, de la dicción del precepto puede deducirse que aquellas otras que mantienen una mera relación de hecho no podrían constituir a efectos tributarios unidad familiar con su pareja, sino únicamente con los hijos respecto de los que mantengan la patria potestad.

En segundo lugar, tampoco parece correcto partir de la afirmación de que los padres o madres que no están casados pueden constituir una unidad familiar sólo con uno o algunos de sus hijos. Desde luego, ésta no es una posibilidad que pueda desprenderse directamente de la literalidad del apartado 2 del art. 87 LIRPF, que, al definir como unidad familiar la formada por «el padre o la madre y los hijos» menores que con ellos convivan, parece estar reclamando que la declaración conjunta incluya al progenitor con todos sus hijos. De hecho, esta es la interpretación que parece reclamar el art. 88 LIRPF, en virtud del cual, la opción por la tributación conjunta «debe abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar». Y, desde luego, es la que mantiene la vigente norma reguladora del IRPF (la Ley 40/1998, de 9 de diciembre), cuyo art. 68.1.2 especifica que en los supuestos en los que no exista matrimonio la unidad familiar estará formada por el padre o la madre «y todos los hijos que convivan con uno u otro». En fin, tampoco en los fundamentos jurídicos de las Sentencias recurridas en amparo se afirma que el art. 87.2 LIRPF autorice la constitución de unidades familiares formadas por un progenitor y sólo alguno de los hijos a su cargo.

Por último, como hemos señalado, tampoco pueden los demandantes de amparo apoyar su pretensión en la interpretación que del art. 87 LIRPF hacen las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid recurridas, dado que éstas, lejos de apoyar su decisión en la posibilidad de que las parejas de hecho puedan optar por la modalidad de unidad familiar del art. 87.2 LIRPF, han desestimado los recursos planteados con fundamento en que, de acuerdo con Ley, los sujetos pasivos que conviven en matrimonio sólo pueden constituir la modalidad de unidad familiar del art. 87.1 LIRPF. En efecto, de acuerdo con el fundamento jurídico cuarto de dichas resoluciones, el órgano judicial confirmó las liquidaciones provisionales impugnadas al considerar que, habiendo los recurrentes optado por el régimen de tributación conjunta, la Administración tributaria, «al calcular la deuda tributaria sobre las rentas acumuladas de los dos cónyuges, integrantes con carácter imperativo de la unidad familiar prevista en el núm. 1 del art. 87 de la Ley, no hace sino aplicar estricta y escrupulosamente dicho precepto». Es cierto que, como subrayan los recurrentes, en el mismo fundamento jurídico el órgano judicial desliza la afirmación de que el apartado 2 del art. 87 resulta aplicable en los supuestos de «nulidad, disolución del matrimonio ..., separación legal y parejas de hecho». Pero es evidente que esta escueta afirmación, que se hace *obiter dicta*, carece de fundamento para fundamentar la existencia de una discriminación entre los sujetos pasivos del IRPF que viven en matrimonio y quienes lo hacen *more uxorio*.

7. Que, como hemos dicho, el art. 87 LIRPF no pretenda establecer una regulación fiscal más benévola para quienes mantienen una relación de hecho que para los sujetos pasivos casados, no significa que detrás de una relación paterno-filial a las que se refiere el núm. 2 del precepto no pueda existir además una unión *more uxorio*. Es posible, en efecto, que el padre o la madre que constituye una unidad familiar con sus hijos conviva establemente con el progenitor de los mismos. Y tampoco es inimaginable que, debido al escaso nivel de renta de los miembros de la familia y a que la ley no obliga a acumular las rentas de quienes no están unidos por el vínculo matrimonial, el sujeto pasivo tribute en estos casos por una cantidad inferior a la que le correspondería si, estando casado, optara por la declaración conjunta. Semejante eventualidad, sin embargo, no permite afirmar que la LIRPF discrimina a los sujetos pasivos casados frente a quienes no lo están.

Pues, para que el art. 14 CE resulte vulnerado por el legislador, no basta con que en situaciones puntuales,

al margen de los objetivos perseguidos por la Ley, determinados sujetos pasivos, con un determinado nivel de renta, puedan verse ocasionalmente beneficiados en su declaración del IRPF por el hecho de no mantener una relación matrimonial. Como hemos señalado en diversas ocasiones, las leyes «en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad» (SSTC 73/1996, de 30 de abril, FJ 5; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6). Por el contrario, la discriminación denunciada sólo podría apreciarse si un análisis de la regulación del IRPF llevara a la conclusión de que la Ley establece un régimen tributario más gravoso en su conjunto para los sujetos pasivos casados que para quienes no lo están, en atención, precisamente, a su vínculo matrimonial. Pero nada de esto puede deducirse ni del art. 87 LIRPF, que como hemos señalado establece expresamente la posibilidad de que los cónyuges no separados legalmente opten por el régimen de tributación conjunta cuando lo estimen conveniente, ni del resto de los preceptos de la Ley 18/1991, que regulan los elementos que inciden en la cuantificación del IRPF sin atender en absoluto al estado civil de los sujetos pasivos.

8. Seguidamente, procede examinar la denunciada violación del derecho a la intimidad personal y familiar establecido en el art. 18 CE. A juicio de los recurrentes, dicha vulneración se habría producido porque, pese a que en las autoliquidaciones del IRPF de 1993 y 1994 presentadas por cada uno de los cónyuges ambos optaron por la tributación conjunta regulada en el art. 87.2 LIRPF (don Carlos Arrieta constituyó unidad familiar con su hijo Carlos y doña Elisa Martínez con su hijo Gonzalo), incluyendo en cada una de las declaraciones una nota en la que se renunciaba a la modalidad del art. 87.1 LIRPF, la correspondiente Administración de Hacienda practicó sendas liquidaciones provisionales en las que, integrando a los esposos y sus dos hijos en una sola unidad familiar, acumuló las rentas de todos ellos.

Como ha quedado expresado en los antecedentes, las demandas de amparo ponen de manifiesto que los actos administrativos impugnados han incidido inconstitucionalmente en su derecho a la intimidad personal y familiar en lo que denominan sus vertientes «interna» y «externa». En la «interna», porque las citadas liquidaciones provisionales, en abierta pugna con la doctrina que sentamos en la STC 45/1989, habrían impedido a los esposos mantener en su relación recíproca la reserva que juzguen conveniente sobre sus propias actividades económicas. En este punto, en las demandas de amparo se renuncia expresamente a precisar «las consecuencias concretas que dichas liquidaciones provisionales han podido provocar a los recurrentes», porque dichas consecuencias —se dice— «de existir, forman parte del magro ámbito de intimidad» que les resta, limitándose a aventurar los «dramáticos efectos que para la convivencia conyugal e incluso para la subsistencia del matrimonio podrían haberse derivado» de la acumulación de rentas si, por ejemplo, las liquidaciones hubieran revelado que uno de los cónyuges mantenía en secreto una vivienda en la que habitaba una pareja o hijo extramatrimonial. Por lo que respecta a la vertiente externa de la intimidad, ésta habría resultado lesionada porque cada uno de los cónyuges se vería obligado a revisar la declaración del otro y denunciar ante la Hacienda pública las incorrecciones en que, a su juicio, incurre, con el fin de evitar la responsabilidad solidaria de los miembros de la unidad familiar que el art. 89.4 LIRPF establecería, no sólo respecto de cuota e intereses de demora, sino también de las sanciones. En suma, en opinión de los recurrentes, «si no existe una opción clara y expresa de todos los miembros de la familia en favor

de la acumulación de rentas» no es posible practicar ésta sin vulnerar al mismo tiempo el derecho a la intimidad.

Así planteada, la resolución de esta queja debe partir necesariamente del reconocimiento de que en las declaraciones del IRPF se ponen de manifiesto datos que pertenecen a la intimidad constitucionalmente tutelada de los sujetos pasivos. Así lo hemos recordado en la reciente STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 7, al señalar que la información con trascendencia tributaria «puede incidir en la intimidad de los ciudadanos (SSTC 110/1984, 45/1989, 142/1993; ATC 462/1996)». Derecho a la intimidad personal que, como reflejamos en la citada STC 45/1989, no puede desconocerse en el ámbito de las relaciones matrimoniales, dado que nuestro sistema jurídico, «en lo que se refiere al régimen económico del matrimonio se basa en la libertad de capitulaciones (art. 1315 CC), que no puede dispensar a los esposos ciertamente del deber de socorro mutuo (art. 68 CC) ni de contribuir a los gastos comunes en una u otra forma, pero que sí les autoriza, claro está, a mantener en su relación recíproca la reserva que juzguen conveniente sobre sus propias actividades económicas» (FJ 9). En fin, como concluimos en el mismo lugar, el «límite de tal reserva viene dado por las normas que determinan el régimen económico-matrimonial», y aunque, como advierte el Abogado del Estado, según se desprende de sus declaraciones, los recurrentes están sujetos al régimen legal de gananciales, de manera que ambos cónyuges están recíprocamente obligados a «informarse recíproca y periódicamente sobre la situación y rendimientos de cualquier actividad económica suya» (art. 1383 CC), es evidente que dicho régimen no excluye la existencia de bienes privativos de cada uno de los cónyuges (arts. 1346, 1348 a 1361 y 1381 CC), respecto de los cuales la ley no establece ningún deber de información.

9. Lo que antecede, sin embargo, no permite llegar a la conclusión de que los actos administrativos dictados por la correspondiente Administración de Hacienda han vulnerado el derecho a la intimidad de los cónyuges recurrentes. A este respecto, en primer lugar, debe advertirse, con el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal, que, ni los recurrentes especifican qué concretas actividades económicas cuya reserva habrían decidido mantener habrían sido desveladas a cada cónyuge con la notificación de las liquidaciones provisionales, ni de las actuaciones o sus alegaciones se desprende que alguno de los esposos se haya visto obligado a manifestar públicamente su discordancia respecto de los datos declarados por el otro o, en fin, a responder de las cuotas, intereses o sanciones derivadas de la incorrecta declaración de su pareja. Los demandantes de amparo, pues, se limitan a hacer una invocación abstracta de la incidencia que las citadas liquidaciones podría haber tenido en su intimidad personal.

Ahora bien, como ha señalado este Tribunal de forma reiterada, el recurso de amparo tiene como finalidad reparar las lesiones reales, efectivas e individualizadas de los derechos fundamentales, no prevenir las futuras, eventuales o hipotéticas (entre muchas otras, SSTC 83/2000, de 27 de marzo, FFJJ 2 y 3; 78/1997, de 21 de abril, FFJJ 3 y 4; 114/1995, de 6 de julio, FJ 2; y 37/1989, de 15 de febrero, FJ 6); no basta, pues, «con el peligro, más o menos probable, sino que es requisito *sine qua non* el resultado dañoso para la libertad o el derecho fundamental» (STC 186/1995, de 11 de diciembre, FJ 4). Y esto es algo que, como hemos señalado, no se acredita en las demandas de amparo, sin que sea suficiente a estos efectos plantear las consecuencias que para el matrimonio «podrían haberse derivado» si las liquidaciones hubieran revelado la infi-

delidad de uno de los cónyuges, ni imaginar las desventajas en el seno de la familia que podrían haberse puesto de manifiesto si uno de los cónyuges no hubiera estado de acuerdo con la declaración presentada por el otro. En realidad, como advierte el Abogado del Estado, atendiendo a las circunstancias del caso, no resulta irrazonable deducir que ambos cónyuges elaboraron —lícitamente— de común acuerdo una estrategia tendente a minimizar su tributación en el IRPF mediante la creación de dos unidades familiares, lo que precisa de una mutua comunicación de los datos relativos a sus actividades económicas y rentas obtenidas o, lo que es igual, desvelar esos aspectos de su intimidad personal que afirman ha sido violentada por las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria.

Por otro lado, la vulneración del derecho a la intimidad constitucionalmente reconocido sólo podría haberse llegado a producir en el supuesto de que se hubiera obligado legalmente a los cónyuges a tributar conjuntamente acumulando sus rentas en una sola declaración. Esta fue precisamente la razón de que en la STC 45/1989, FJ 9, señaláramos que el art. 34.3 de la Ley 44/1978, reguladora del IRPF, al establecer que las unidades familiares integradas por un matrimonio, con o sin hijos menores, habían de presentar forzosamente una declaración única que debía ir suscrita por ambos cónyuges era «desde luego, claramente incompatible con el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE)».

Pues bien, de una parte, como ya hemos señalado, a diferencia de su antecesora, en la Ley 18/1991 la regla general es la tributación individual, configurándose como una mera opción para los integrantes de una unidad familiar la posibilidad de tributar acumuladamente. De otra parte, tanto la correspondiente Administración de Hacienda como el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid (FJ 5 de las resoluciones judiciales), llegaron a la conclusión de que los cónyuges habían efectuado una opción por la tributación conjunta como tal; lo que no puede reputarse irrazonable o arbitrario a la luz de la legalidad vigente y de las circunstancias concurrentes. Cabe destacar que en la casilla «Tipo de declaración» de cada una de las autoliquidaciones presentadas por los demandantes de amparo éstos marcaron con una X el apartado «Declaración conjunta». Y aunque, ciertamente, los cónyuges también hicieron una llamada especificando que se renunciaba a la modalidad de unidad familiar del art. 87.1 LIRPF, existen varias razones que autorizaban a la Administración y al órgano judicial a tener por no puesta dicha anotación.

En primer lugar, como señala el Abogado del Estado, con arreglo al art. 86 LIRPF, la opción por la tributación conjunta implica la aceptación de las normas de carácter preceptivo que regulan dicho régimen de tributación, normas entre las que se encuentra el art. 87 LIRPF, que sólo permite a los cónyuges no separados legalmente configurar con sus hijos menores la unidad familiar prevista en su núm. 1. En segundo lugar, debe hacerse notar que los cónyuges renunciaron a la modalidad del art. 87.2 LIRPF mediante una nota añadida en unos impresos de declaración en los que no se autoriza a rellenar más que los casilleros o recuadros que se especifican, contraviniendo, de este modo, el art. 96.4 LIRPF, en virtud del cual la declaración se efectuará en la forma e impresos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda. También debe recordarse que los recurrentes presentaron las declaraciones del IRPF dentro del plazo reglamentariamente señalado, y la LIRPF sólo ordena a la Administración aplicar de oficio a los cónyuges el régimen de declaración individual «en caso de falta de declaración» (art. 88, párrafo 2, LIRPF). Por último, los propios recurrentes reconocen que sabían que la Administración tributaria rechazaría el establecimiento

de dos unidades familiares del núm. 2 del art. 87 LIRPF y que su «declaración debería ser objeto de defensa ante los tribunales de justicia» (folios 44 y 41 de las demandas de amparo). Con todos estos datos, en fin, no resulta aventurado afirmar que los demandantes de amparo previeron y aceptaron la actuación administrativa que ahora impugnan.

Es verdad que, como señalan los recurrentes, ante la consideración de que el art. 87.2 LIRPF no resultaba de aplicación a las parejas que conviven en matrimonio, en lugar de acumular las rentas de ambos esposos, la Administración tributaria pudo, bien girar liquidación individual a cada uno de ellos, bien requerirles para que optaran entre la liquidación individual y la tributación conjunta del art. 87.1 LIRPF. Sin embargo, esta última posibilidad, ni, como hemos visto, viene exigida por la ley, ni, como manifiesta el Abogado del Estado, habiendo optado expresamente los sujetos pasivos en el impreso de declaración por la tributación conjunta y siendo clara la dicción del art. 87 LIRPF y la interpretación que del mismo mantienen tanto la Administración como los Tribunales de justicia, puede exigirse a la Administración que otorgue a los cónyuges un nuevo plazo —que la ley no prevé— para que opten por la tributación individual o la conjunta, retrasando, de este modo, la gestión en un impuesto que, como dijimos en la STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9, no sólo constituye «uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario», sino que «es tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, FJ 4) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)».

10. Consideran los recurrentes que las liquidaciones provisionales giradas por la correspondiente Administración de Hacienda y ratificadas por las Sentencias impugnadas vulneran los principios de personalidad de la pena y culpabilidad garantizados en el art. 25 CE, dado que, como consecuencia de la aplicación conjunta de los arts. 89.4 LIRPF, 35 LGT y 58.2.e LGT, determinarían que cada cónyuge sería responsable frente al Fisco, con independencia de su conocimiento de los hechos, su participación en los mismos o la concurrencia de culpabilidad, de las sanciones administrativas y, en su caso, penales, derivadas de las infracciones cometidas por el otro.

Tampoco en esta ocasión puede compartirse la tesis de los demandantes de amparo. Con independencia de que los recurrentes se refieren una vez más a lesiones que eventualmente pudieran llegar a producirse en el futuro, no a reales y efectivas vulneraciones de derechos fundamentales, tal como venimos exigiendo, y sin que sea preciso hacer otras consideraciones de fondo, ya hemos advertido en distintas ocasiones que las garantías recogidas en el art. 25 CE únicamente resultan aplicables a medidas que responden verdaderamente al ejercicio del *ius puniendi* del Estado o tienen un verdadero sentido sancionador (entre otras, SSTC 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2; 164/1995, de 8 de noviembre, FJ 4; ATC 323/1996, de 11 de noviembre, FJ 3), siendo así que, como advierten tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal, las liquidaciones provisionales recurridas no tienen naturaleza sancionadora, ni se enmarcan en ningún procedimiento de carácter punitivo.

11. En fin, tampoco cabe acoger el alegato relativo a la falta de motivación, vulneradora del art. 24.1 CE, en la que, según los demandantes de amparo, han ocurrido las resoluciones judiciales impugnadas al omitir cualquier explicación razonable sobre la posible contradicción de las liquidaciones provisionales practicadas por la Administración —en la que se integraban las rentas de

todos los componentes de la unidad familiar— y el derecho a la intimidad personal y familiar de los recurrentes.

Conforme a reiterada y consolidada doctrina de este Tribunal, que resume la STC 86/2000, FJ 4, «el derecho a la tutela judicial efectiva incluye el derecho a obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada, fundada en Derecho y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes, por cuanto la motivación de las resoluciones judiciales, aparte de venir institucionalizada en el artículo 120.3 CE, es una exigencia derivada del artículo 24.1 CE que permite conocer las razones de la decisión que aquéllas contienen y que posibilita su control mediante el sistema de los recursos» (entre otras muchas, SSTC 169/1994, de 6 de junio, FJ 2; 146/1995, de 16 de octubre, FJ 2; 2/1997, de 13 de enero, FJ 3; 235/1998, de 14 de diciembre, FJ 2; y 214/1999, de 29 de noviembre, FJ 5). «En el sentido expuesto, incurre en el vicio de la incongruencia omisiva o *ex silentio*, denegadora de la justicia solicitada, que lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión que se reconoce en el artículo 24.1 CE, la sentencia o la resolución que ponga fin al procedimiento cuando guarde silencio o no se pronuncie sobre alguna de las pretensiones de las partes, dejando imprejuizada o sin respuesta la cuestión planteada a la consideración del órgano judicial, aun estando motivada» (entre otras muchas, SSTC 26/1997, de 11 de febrero, FJ 4; 16/1998, de 26 de enero, FJ 4; 215/1999, de 29 de noviembre, FJ 3; 124/2000, de 16 de mayo, FJ 3; y 212/2000, de 18 de septiembre, FJ 4).

Es evidente, sin embargo, que el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid no ha incurrido en la incongruencia omisiva que denuncian los recurrentes, dado que las sentencias impugnadas ponen claramente de manifiesto la razón por la que el órgano judicial considera que las liquidaciones tributarias que aglutinan las bases imponibles de los recurrentes no vulneran el art. 18 CE, al señalar en el fundamento de Derecho quinto: «alegan los actores vulneración del derecho a la intimidad en su vertiente interna y externa por parte del acto recurrido. Olvidan que la paralela realizada por la Administración —ciertamente muy perjudicial, fiscalmente hablando, para los demandantes— se ha realizado en base a una opción que expresamente ejercitaron: sistema de tributación conjunta, pero tal forma de tributación, obviamente, ha de acomparse a las prescripciones legales, sin que ello suponga injerencia prohibida en su intimidad personal».

El órgano judicial, partiendo de que la eventual violación del derecho a la intimidad sólo podría llegar a producirse si se obligara a los esposos a realizar una declaración conjunta, llega a la conclusión de que tal cosa nunca ha sucedido porque los recurrentes, al marcar con una X la casilla «Declaración conjunta», aunque en una modalidad legalmente no prevista —la del art. 87.2 LIRPF—, estaban optando expresamente por la acu-

mulación de sus rentas y las de sus hijos. Ésta, como reconocen los propios recurrentes (folios 85-86 y 78 de las demandas de amparo), es la explicación por la que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid entendió que la acumulación de rentas no vulneró el derecho a la intimidad de los recurrentes, lo que configura una argumentación que no puede tacharse de arbitraria, irrazonable o consecuencia de un error patente, únicos supuestos en los que este Tribunal podría sustituir al órgano judicial en su función de interpretar la legalidad ordinaria (entre otras muchas, SSTC 232/1997, de 16 de diciembre, FJ 2; 238/1998, de 15 de diciembre, FJ 9; 165/1999, de 27 de septiembre, FJ 3; y 226/2000, de 2 de octubre, FJ 3).

FALLO

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

Ha decidido

Denegar el amparo solicitado por don Carlos Arrieta Martínez de Pisón y doña Elisa Martínez de Miguel.

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

Dada en Madrid, a quince de febrero de dos mil uno.—Pedro Cruz Villalón.—Carles Viver Pi-Sunyer.—Rafael de Mendizábal Allende.—Julio Diego González Campos.—Manuel Jiménez de Parga y Cabrera.—Tomás S. Vives Antón.—Pablo García Manzano.—Pablo Cachón Villar.—Fernando Garrido Falla.—Vicente Conde Martín de Hijas.—Guillermo Jiménez Sánchez.—María Emilia Casas Baamonde.—Firmado y rubricado.

5182 *CORRECCIÓN de errores en el texto de la Sentencia 29/2001, de 12 de enero de 2001, del Tribunal Constitucional, publicada en el Suplemento al «Boletín Oficial del Estado» número 52, de 1 de marzo de 2001.*

Advertidos errores en el texto de la Sentencia número 29, de 29 de enero de 2001, del Tribunal Constitucional, publicada en el suplemento al «Boletín Oficial del Estado» número 52, de 1 de marzo de 2001, se transcriben a continuación las oportunas correcciones:

En la página 3 (sumario), segunda columna, cuarto párrafo, primera línea, donde dice: «Sala Segunda», debe decir: «Sala Primera».

En la página 106, segunda columna, duodécimo párrafo (encabezado), primera línea, donde dice: «Sala Segunda», debe decir: «Sala Primera».