

ASPECTOS CONSTITUCIONALES DEL REGIMEN DE TRIBUTACION CONJUNTA EN EL I. R. P. F.

(Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero) (1)

JUAN J. ZORNOZA

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. EL PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. BREVE REFERENCIA A LA FUNDAMENTACIÓN DE LA STC 209/1988, DE 10 DE NOVIEMBRE.—III. LA SENTENCIA 45/1989, DE 20 DE FEBRERO, Y EL RÉGIMEN DE ACUMULACIÓN DE RENTAS EN EL IRPF.—IV. LOS EFECTOS DE LA STC 45/1989.

I. INTRODUCCION

Como es suficientemente sabido, la aprobación de la Ley 44/1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) supuso la sustitución del modelo de tributación hasta entonces imperante, mediante el establecimiento de un impuesto directo y personal que pretende gravar con carácter sintético la totalidad de las rentas obtenidas por los sujetos pasivos, en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares que en ellos concurren.

La delimitación de esos sujetos pasivos constituyó uno de los puntos más polémicos, ya en los debates parlamentarios, al haber optado el Proyecto de Ley del IRPF por la consideración como tales, junto a las personas físicas individualmente consideradas, de las unidades familiares. Con posterioridad, desde el mismo informe de la Ponencia, al considerarse incorrecta por razones técnicas la consideración de la unidad familiar como sujeto pasivo, y rechazadas las enmiendas que propugnaban un gravamen independiente de las

(1) El presente trabajo constituye un desarrollo de la ponencia que expuse en el Seminario de Letrados del Tribunal Constitucional por invitación del entonces secretario general, Javier Salas. Deseo ahora expresarle públicamente mi agradecimiento por esa invitación, extensible a todos los asistentes a aquella sesión, que contribuyeron con sus intervenciones a matizar las opiniones que ahora se expresan.

personas integradas en grupos familiares, la agrupación de tales sujetos quedó circunscrita a la acumulación de sus rentas, respetándose su personalidad individual en punto a su calificación como sujetos pasivos del IRPF.

De ello resultó un régimen singular en el que, como es sobradamente conocido, cuando los sujetos pasivos del impuesto estén integrados en una unidad familiar «todos los componentes de esta última quedarán conjuntamente sometidos al impuesto en calidad de sujetos pasivos» (artículo 4.2 LIRPF); derivándose de dicho sometimiento conjunto la acumulación de «todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio» (art. 7.3 LIRPF). Y ello a efectos de la determinación de una deuda tributaria, a cuyo pago estarán solidariamente obligados esos sujetos pasivos que componen una unidad familiar (art. 31.2, 3 y 4 LIRPF), debiendo proceder a la práctica de una declaración única que, en el caso de los cónyuges, será suscrita conjuntamente, excepto en los supuestos de desacuerdo (art. 34 LIRPF).

De este modo se combinaba la consideración de la unidad familiar como unidad contribuyente, esto es, como ente al que se atribuye o con relación al cual se determina la riqueza que se quiere gravar, con un sistema de tributación caracterizado por la acumulación de todas las rentas y la aplicación de los tipos generales, cuyos efectos son corregidos mediante deducciones fijas a practicar en la cuota. Por fin, en cuanto a la titularidad de las obligaciones tributarias resultantes, se optaba por considerar a todos los miembros de la unidad familiar como sujetos pasivos, afirmando su responsabilidad solidaria (2).

Exceptuando alguna reacción aislada (3), la doctrina se limitó a cues-

(2) La importancia de la diferenciación entre los tres aspectos a que se ha hecho referencia, no siempre bien comprendida, es puesta de relieve por C. PALAO TABOADA, «La unidad familiar como sujeto fiscal», en *MAEDF*, 1980, pp. 330 y ss., también publicado con el título «El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta», *REDF*, núm. 29, 1981, pp. 5 y ss., y por C. PÉREZ DE AYALA, *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986, pp. 29 y ss., que proporcionan mayores referencias bibliográficas.

(3) En este sentido han de mencionarse los trabajos de E. GONZÁLEZ GARCÍA, «Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del Derecho comparado», en AA. VV., *El Tribunal Constitucional*, vol. II, IEF, Madrid, 1981, pp. 1208 y ss.; ID., «¿Es constitucional el tratamiento dispensado a las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?», en AA. VV., *Homenaje a Lucas Beltrán*, Moneda y Crédito, Madrid, 1982, pp. 345 y ss.; ID., «La tributación de las rentas familiares en los Derechos alemán e italiano», en *HPE*, núm. 94, 1985, pp. 363 y ss.

tionar la constitucionalidad de algunos aspectos de dicha regulación, fundamentalmente los relativos a la no interrupción del período impositivo en los casos de constitución de unidades familiares y los relacionados con el régimen de declaración en los supuestos de discrepancias entre los cónyuges. Pero al margen de tales críticas, minoritarias y generalmente fundadas en una experiencia comparada que no puede trasladarse a nuestro ordenamiento sin los necesarios matices, lo cierto es que no existieron voces autorizadas que proclamaran la inconstitucionalidad global del sistema implantado por la Ley 44/1978.

En efecto, con independencia de la valoración, positiva o negativa, que mereciera el concreto sistema de tributación de las unidades familiares articulado por el citado texto legal, existía una general coincidencia en señalar que no existe al respecto una solución, no ya ideal, sino aceptable o recomendable con caracteres de validez general. Porque la totalidad de los sistemas presentan ventajas e inconvenientes; de ellos se derivan siempre tratamientos desiguales de los distintos sujetos del impuesto y, en consecuencia, la opción a efectuar adquiere los caracteres propios de una elección de base ideológica y política acerca de la cual no puede decidirse con argumentos exclusivamente racionales (4); hasta el punto de que se ha llegado a opinar que «el tratamiento adecuado de la unidad contribuyente en un impuesto progresivo sobre la renta es un tema polémico para el que puede no haber una solución satisfactoria» (5).

De ahí el impacto ocasionado por la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 209/1988, de 10 de noviembre, que, como es sabido, resolviendo el Recurso de Amparo 752/1985, reconoció al recurrente el derecho a efectuar por separado su declaración del IRPF por el período impositivo al que se refería el recurso, al tiempo que sometió al Pleno del Tribunal la cuestión de inconstitucionalidad relativa a diversos artículos de la Ley 44/1978 del IRPF, teniendo en cuenta las modificaciones operadas por la Ley 48/1985, de reforma parcial del citado tributo, por referencia a los artículos 14, 18, 31 y 39 del texto constitucional.

(4) En este sentido, con mayores referencias, véanse, por todos, C. PALAO TABOADA, «La unidad familiar...», cit., pp. 333 y 335, y C. PÉREZ DE AYALA, *op. últ. cit.*, p. 44.

(5) Cfr. R. A. MUSGRAVE y P. B. MUSGRAVE, *Hacienda Pública teórica y aplicada*, trad. española, 2.ª ed., IEF, Madrid, 1983, p. 547.

II. EL PLANTEAMIENTO DE LA CUESTION DE INCONSTITUCIONALIDAD.
BREVE REFERENCIA A LA FUNDAMENTACION DE LA STC 209/1988,
DE 10 DE NOVIEMBRE

Pese a que carecería de sentido en estos momentos efectuar un nuevo análisis de la citada STC 209/1988 (6), en la medida en que en ella se acotaron, al plantear ante el Pleno del Tribunal la cuestión de inconstitucionalidad, los extremos sobre los que ha recaído el pronunciamiento contenido en la reciente STC 45/1989, de 20 de febrero, conviene efectuar, como punto de partida del análisis que me propongo desarrollar, algunas reflexiones en torno a su fundamentación.

Como es sabido, dicho pronunciamiento, en el que, a mi juicio, se infringieron los límites propios del denominado «amparo contra leyes», según habían sido definidos por el propio Tribunal Constitucional (TC), al efectuarse un enjuiciamiento abstracto de disposiciones generales que no era estrictamente necesario para restablecer el derecho fundamental objeto del recurso de amparo (7), se basa en la existencia de una discriminación que se

(6) Para el que me remito a C. PALAO TABOADA, «La unidad familiar ante el Tribunal Constitucional», en *RJE*. La Ley núm. 2.139, 9 de enero de 1989, y J. J. ZORNOZA y F. DE LA HUCHA, «El régimen tributario de las unidades familiares en el IRPF: comentarios a la STC de 10 de noviembre de 1988», en *HPE*, núm. 107, 1987 (*sic!*), pp. 283 y ss.

(7) En este sentido se pronunciaba el voto particular de los magistrados García Mon y Díaz Eimil, frente a cuyos argumentos no parece adecuado aplicar al supuesto enjuiciado, como sostiene la mayoría del Tribunal, la doctrina sentada desde la STC 41/1981, conforme a la cual cabe en el recurso de amparo discutir la conformidad a la Constitución de preceptos legales, porque para ello es preciso que sea la aplicación de tales preceptos la que depara la lesión de derechos fundamentales que motiva la demanda. En efecto, para que las normas con fuerza de ley puedan ser atacadas a través de un recurso de amparo es preciso que el juicio del Tribunal sobre las mismas sea estrictamente necesario para restablecer o preservar el derecho o la libertad objeto del amparo.

Con otras palabras, que tomamos de I. BORRAJO INIESTA, «Amparo frente a leyes», en *RAP*, núm. 98, 1982, p. 188, «sólo si la ley impugnada es la causante de la anulación del derecho puede admitirse una pretensión contra ella»; o, por decirlo con los términos del propio TC, en su sentencia de 18 de diciembre de 1981, junto a la que pueden mencionarse las STC 146/1982, de 21 de abril, y 63/1982, de 20 de octubre, «puede admitirse una pretensión directa de inconstitucionalidad sostenida por particulares, aunque limitada a las leyes que lesionen o coarten los derechos y libertades reconocidos en los artículos 14 al 30 de la Constitución y a los casos en que el recurrente haya experimentado una lesión concreta y actual en sus derechos, y siempre que sean inescindibles el amparo constitucional y la inconstitucionalidad de la ley». Sobre ello, J. J. ZORNOZA y F. DE LA HUCHA, *op. últ. cit.*, pp. 292 y ss.

estima contraria al principio de igualdad por no ser adecuada al fin que con ella se persigue, ni proporcionada a las diferencias mismas.

Pero vayamos por partes. La aludida discriminación es debida, según el parecer del Tribunal, a que «el diferente régimen jurídico que así la Ley dispone para la tributación de los sujetos pasivos, según estén o no unidos por vínculo matrimonial, tiende a provocar una mayor carga tributaria sobre el contribuyente casado respecto del que, con magnitud igual de renta, no lo está; efecto que se sigue, como es claro, del carácter progresivo del impuesto y de la consiguiente aplicación a la segunda de las rentas acumuladas por razón de matrimonio de unos tipos de gravamen superiores a los que le corresponderían de no haberse procedido a la acumulación» (fund. jur. 7.º).

La existencia de tal discriminación podría justificarse en cuanto con ella se persigue la consecución de un fin constitucionalmente lícito, como es el acomodar la regulación del IRPF a la mayor capacidad de los cónyuges, que deriva de su vida en común. Sin embargo, no cabe afirmar sin más, con base en la constitucionalidad abstracta del fin perseguido por el legislador, la compatibilidad de dicha discriminación con las exigencias deducidas del principio de igualdad, sino que es preciso valorar en qué medida las consecuencias jurídicas que se hacen derivar de la distinción entre supuestos fácticos son «adecuadas a aquel fin y proporcionadas a las diferencias mismas a las que se viene así a dotar de trascendencia por el Derecho» (fund. jurídico 8.º).

Con otras palabras, referidas ya a la concreta normativa enjuiciada, no bastaría para afirmar la constitucionalidad del régimen establecido en la Ley del IRPF con que se pretendiese en abstracto efectuar un gravamen de la renta en atención a la distinta capacidad económica que muestran los distintos sujetos pasivos, sino que sería también necesario que el concreto sistema de acumulación de rentas en el ámbito de las unidades familiares estuviera diseñado de forma que fuera posible alcanzar consecuencias jurídicas adecuadas a ese fin y proporcionadas a las diferencias existentes entre quienes forman parte de las unidades familiares definidas en la Ley y quienes son objeto de gravamen individual.

Y, a juicio del Tribunal Constitucional, la regulación del concreto sistema de acumulación de rentas que fue aplicado al recurrente, no se llevó a cabo en términos tales que quedaran salvadas las aludidas exigencias de conformidad con el fin que se atribuye a la norma y de proporcionalidad en su aplicación. Fundamentalmente, porque «si lo que implica incremento de la capacidad económica y, por consiguiente, tributaria de los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar es la vida en común, esta circunstancia debería ser el supuesto de la norma reguladora del régimen en cuestión, y

ciertamente no lo es» (fund. jur. 9.º). Porque ese elemento no se toma en consideración con carácter general, es decir, aplicándolo a todos los sujetos pasivos del impuesto que viven juntos, sea en régimen de convivencia extra-matrimonial, formando «uniones de hecho», sea mediante otras formas de vida en común; de donde el Tribunal deduce que, «en definitiva, el régimen establecido en la Ley 44/1978 sólo se aplica prácticamente a los cónyuges en cuanto tales, con independencia de que las coordenadas económicas de su estado no varíen significativamente con respecto a los sujetos pasivos del impuesto a los que acabamos de referirnos» (fund. jur. 9.º), lo que genera un trato discriminatorio que no aparece justificado en aras de otro valor constitucionalmente protegido.

Esa línea argumental tiene un claro precedente en la jurisprudencia constitucional comparada, en la que la Decisión del *Bundesverfassungsgericht* núm. 9 (17 de enero de 1957), señaló que «si el incremento de capacidad contributiva por una administración doméstica común fuese el verdadero punto de conexión, entonces no debería ser objeto de imposición común sólo la comunidad doméstica matrimonial, que no constituye en absoluto el supuesto típico de comunidad doméstica de varias personas con ingresos con economías de escala (*marktwirtschaftlichen Einkommen*)».

Pero las diferencias en cuanto a las regulaciones enjuiciadas deberían haber impedido una traslación, sin más, del argumento, no sólo por el diferente valor jurídico del principio de protección a la familia y al matrimonio del artículo 6 de la Ley Fundamental de Bonn respecto del enunciado en el artículo 39 CE (8), sino también porque el TC parece perder de vista la existencia en la Ley española del IRPF de otros supuestos de vida en común, distintos de la unidad familiar constituida por los cónyuges, que también quedan sometidos al régimen de acumulación de rentas (9). Y lo cierto es que la consideración de esos otros supuestos, aunque numéricamente puedan no ser tan importantes, demuestra una mayor consistencia del criterio escogido por el legislador para trazar las fronteras entre los grupos de personas cuyo régimen tributario se diferencia.

(8) Y conviene recordar que la protección del matrimonio y la familia en el artículo 6 GG constituyó el fundamento básico del pronunciamiento citado del *Bundesverfassungsgericht*, tal y como destaca K. VOGEL, «L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto Tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, I, 1968, pp. 10 y ss.

(9) Como prueba de ello, véase el fundamento jurídico 9.º de la STC de 10 de noviembre de 1988, que comentamos, en el que la comparación a efectos del juicio de igualdad se limita, por un lado, a las uniones de hecho, y por otro, a la unidad familiar formada por los cónyuges, porque «en definitiva, el régimen establecido en la Ley 44/1978 sólo se aplica prácticamente a los cónyuges en cuanto tales».

Ello resulta de alguna importancia si la argumentación se sitúa en el ámbito del principio de igualdad, porque entonces, a la hora de establecer la comparación entre las unidades familiares sometidas al régimen de acumulación y otras formas de uniones de hecho, deberían haberse tenido en cuenta las consideraciones de todo orden, y también de técnica fiscal, que obligan a diferenciar esos supuestos. Porque, en definitiva, al valorar si las diferencias existentes entre las uniones matrimoniales y las uniones de hecho han sido adecuadamente traducidas en cuanto a la diferenciación de su régimen jurídico-tributario, no basta con considerar las exigencias del principio de capacidad económica, sino que han de tenerse en cuenta otro tipo de consideraciones de muy diverso orden.

Porque en nuestra realidad social y económica no pueden considerarse idénticas las posiciones de las uniones matrimoniales y extramatrimoniales (10), ni siquiera a efectos tributarios, ya que la inestabilidad de la relación basada en la simple convivencia probablemente determina una menor propensión a la confluencia de los recursos de quienes carecen de vínculos y, por tanto, hace que parcialmente decaigan las razones que podrían determinar su gravamen conjunto; al margen de que dicho gravamen conjunto de las uniones de hecho provocaría a la Administración dificultades técnicas incalculables (11). Y tales argumentos, que según declaró el *Bundesverfassungsgericht*, en su Decisión de 17 de enero de 1957, no son ajenos al ámbito del enjuiciamiento constitucional basado en el principio de igualdad (12), no han sido considerados por el TC que, posiblemente por operar

(10) Al margen de otras muchas razones, porque aplicar un mismo tratamiento a la totalidad de los sujetos que viven en común equivaldría a desconocer que algunos de ellos eligen no formalizar jurídicamente sus relaciones, y pretender regularlas podría afectar a su intimidad. En este sentido, C. PALAO TABOADA, «La unidad familiar ante el Tribunal...», cit., pp. 5 y 6, señala que la extensión de la acumulación a tales supuestos podría chocar con la intimidad personal.

Y es que no puede equipararse la simple vida en común con otras situaciones en que a ese dato de hecho se añaden determinados vínculos jurídicos, que son precisamente los que el legislador tributario ha considerado para delimitar la noción de unidad familiar. Por ello, el mismo C. PALAO TABOADA, *op. últ. cit.*, critica que el TC haya efectuado el juicio de igualdad por referencia a las uniones de hecho, al considerar que es dudoso que la disparidad respecto de tales supuestos pueda dar pie a la apreciación de una discriminación susceptible de amparo.

(11) Sobre tales argumentos, en base al pronunciamiento de la *Corte Costituzionale italiana*, cfr. L. PERRONE, «La acumulación de rentas, el principio de capacidad contributiva y la progresividad del sistema tributario», trad. cast. en *Crónica Tributaria*, núm. 42, 1982, pp. 232, nota 16, y 234.

(12) En efecto, el *BVerfG* estima que esas consideraciones son inadecuadas frente al derecho a la protección de la familia y el matrimonio del artículo 6 GG, pero

en el limitado margen del amparo contra leyes, no tuvo en cuenta una serie de consideraciones complementarias, como las relacionadas con la practicabilidad de las normas, que no son en absoluto extrajurídicas (13) y que podían haber conducido a conclusiones más matizadas.

En todo caso, retomando el hilo del discurso, el TC considera discriminatorio el trato de que son objeto los cónyuges integrados en una unidad familiar porque el legislador, entre los distintos índices que podía emplear para medir la capacidad de los distintos sujetos del impuesto, ha empleado sólo uno, a saber, las presuntas ventajas económicas derivadas de la vida en común; pero ni lo ha tomado en consideración con carácter general ni ha tenido en cuenta que tales ventajas no están presentes en todos los casos.

Y es que aun aceptando la posibilidad de que el simple hecho del matrimonio justificase un régimen tributario diferencial, entiende el TC que «la imposición de la acumulación de rentas no puede legítimamente llevarse a cabo, como aquí se hizo, presumiéndose en abstracto, con presunción *iuris et de iure*, sin concreción alguna, el supuesto incremento de la capacidad económica de cada cónyuge, y sin tener en cuenta la proporcionalidad —que debe necesariamente existir para garantizar la igualdad de trato normativo fiscal— entre dicho incremento y el de la carga impositiva que, dada la progresividad del impuesto, se habría de soportar por uno y otro de los cónyuges» (fund. jur. 10); máxime en el ámbito de un tributo de naturaleza

considera que ello «no quiere decir que esos puntos de vista de técnica administrativa deban carecer de significado cuando se ha de enjuiciar una ley tributaria exclusivamente con el parámetro del artículo 3, apartado 1, GG, esto es, por su compatibilidad con el principio de la justicia tributaria en general».

(13) Como lo demuestra su toma en consideración por la doctrina y jurisprudencia constitucionales en la República Federal de Alemania, en donde se ha mantenido que en el marco del principio de igualdad no puede perderse de vista que la practicabilidad de las leyes impone un grado mínimo de tipificación y obliga, por tanto, a pasar por alto las desigualdades que se verifiquen en casos particulares o que sean especialmente exiguas, porque la igualdad individual de la imposición ha de ceder ante la igualdad general. Pueden citarse, en ese sentido, las sentencias del *BVerfG* de 3 de diciembre de 1958 y 10 de mayo de 1962, y, con mayores referencias, la monografía de H. W. ARNDT, *Praktikabilität und Effizienz*, P. Deubner, Colonia, 1983, pp. 9 y ss. y 41 y ss.

No obstante, al operarse en el marco de un recurso de amparo, no podían tenerse en cuenta tales consideraciones, porque, como señalara el *BVerfG*, precisamente en su pronunciamiento sobre la imposición de la familia, los límites jurídicos en los cuales el *topos* de la practicabilidad no tiene ya capacidad legitimadora se establecen en los derechos fundamentales; cfr. H. W. ARNDT, *op. ult. cit.*, p. 11.

personal, en el que carece de toda justificación que la determinación de una mayor carga para los contribuyentes casados se lleve a cabo sin atención alguna al incremento efectivo de su capacidad económica por referencia a la de quienes, con igual renta, no conviven matrimonialmente (14).

El pronunciamiento del TC se conecta en este punto con la argumentación desarrollada en la sentencia 179/1976, de 14 de julio, de la *Corte Costituzionale* italiana (15), al menos en cuanto coincide en señalar la ilegitimidad de la acumulación de rentas en base a una simple presunción en abstracto sobre el aumento de la capacidad contributiva que se deriva de la vida en común de los cónyuges. En efecto, la *Corte* italiana rechazaba la presunción de que la capacidad contributiva de dos personas, cónyuges no separados, sea en concreto superior a la de las mismas dos personas si no fuesen cónyuges, porque si bien la convivencia de los cónyuges influye indudablemente sobre la capacidad contributiva de cada uno, «no está demostrado ni es demostrable, por la gran variedad de las hipótesis posibles y de las situaciones concretas (...), que en todo caso por tal influencia se tenga un aumento de la capacidad contributiva de los dos sujetos conjuntamente considerados». Y en paralelo con tal fundamentación, el TC afirma que la acumulación de rentas no puede llevarse a cabo presumiéndose en abstracto, con presunción *iuris et de iure*, sin concreción alguna, el repetido incremento de la capacidad económica de los cónyuges, porque además considera frecuentes las situaciones en que, por razones principalmente laborales y de comunicaciones, los integrantes de la unidad familiar no participan en las ventajas derivadas de la vida en común (fund. jur. 9.º).

Ese tipo de consideraciones suscitó severas críticas en la doctrina italiana, ya que precisamente había sido la *Corte Costituzionale*, en pronunciamientos anteriores, la que había elaborado y asumido la legitimidad constitucional de las valoraciones del legislador efectuadas en base a una «capacidad con-

(14) Con el fin de no desviarnos de la argumentación que pretendemos desarrollar, prescindiremos, por el momento, de efectuar mayores consideraciones sobre la referencia del TC al carácter personal del IRPF, que parece asentarse en una defectuosa comprensión del concepto de personalidad del impuesto, que equivaldría a un «principio de imposición individual» que la acumulación infringiría de modo injustificado. Frente a esa comprensión, véase L. PERRONE, «La acumulación...», cit., pp. 232 y ss. También C. PALAO TABOADA, «La unidad familiar...», p. 335 y notas 28-20, argumenta contra las alegaciones de ese principio de imposición individual.

(15) Y que J. CALERO y R. NAVAS, «Estudio preliminar» a la trad. esp. del libro de F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, p. 38, recordaban en relación al régimen de acumulación previsto en nuestro IRPF, aunque su argumentación se orientaba por caminos distintos de los seguidos por el TC.

tributiva presunta» (16); y su empleo por nuestro TC tampoco puede pasar sin comentario. Porque con afirmaciones como las transcritas parece mantenerse una noción del principio de capacidad económica tan rigurosa que exigiría la constatación de la existencia de cada caso concreto de los índices de riqueza que se encuentran en la base de cada figura impositiva, modificando en términos altamente significativos la concepción que de dicho principio parecía mantener hasta ese momento nuestra jurisprudencia constitucional, por ejemplo, en la STC 37/1987, de 26 de marzo, donde, al enjuiciar el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía, afirmó que «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o renta real o potencial, en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que aquel principio constitucional quede a salvo».

De otro lado, aunque pudiera considerarse correcta la aplicación en el enjuiciamiento de normas que contienen presunciones fiscales de esa doctrina, según la cual la capacidad económica ha de concretarse en una aptitud efectiva para contribuir (17), en el supuesto que consideramos sólo en un sentido muy impropio puede hablarse de la existencia de una presunción, que además se califica de *iuris et de iure*. Porque en el juicio relativo al régimen de la unidad familiar en el IRPF, lo relevante no es que la acumulación se regule —como afirma el TC— «presumiéndose en abstracto...», el supuesto incremento de la capacidad económica de cada cónyuge», sino que la valoración efectuada por el legislador de esa mayor capacidad no resulta racional, al no haberse tenido en cuenta «la proporcionalidad —que debe necesariamente existir para garantizar la igualdad de trato normativo fiscal— entre dicho incremento y el de la carga impositiva que, dada la progresividad del impuesto, se habría de soportar por uno y otro de los cónyuges».

Así, pese a que en la argumentación del TC parece resucitarse, en cierto modo, la concepción del principio de capacidad económica como único criterio de justicia tributaria, concepción superada en la doctrina (18), y que

(16) Cfr. L. PERRONE, «La acumulación...», cit., pp. 230 y ss., espec. en notas 12 y 13, donde se refiere a la amplia doctrina italiana crítica respecto de esa noción jurisprudencial de capacidad contributiva presunta y a los pronunciamientos en que tuvo su origen.

(17) Cfr., entre la amplísima bibliografía existente, F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad...*, cit., pp. 304 y ss.; L. PERRONE, «La acumulación...», cit., pp. 230 y 231, con amplias referencias doctrinales y jurisprudenciales; recientemente, E. DE MITA, *Appunti di Diritto tributario*, I, Ed. Giuffrè, Milán, 1987, pp. 99 y ss.

(18) Por todos, cfr. C. PALAO TABOADA, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios jurídicos en homenaje al Prof. Federico de Castro*,

no se compadece con el tenor del artículo 31.1 de la CE (19) ni con las posiciones sostenidas hasta el momento por el TC en su interpretación (20). Pese a ello, decíamos, no es la aplicación directa de ese principio la base de la inconstitucionalidad de la regulación de la unidad familiar en el IRPF, sino que la llamada al principio de capacidad económica se efectúa en el ámbito de un juicio de igualdad, como parámetro que permite valorar la racionalidad o la proporcionalidad de las diferenciaciones establecidas por el legislador, en el sentido afirmado por el propio Tribunal en la STC 59/1982, de 28 de julio, esto es, como «principio jurídico del que deriva la necesidad de igualdad de trato de los desigualmente tratados»; aunque de él se pretenden extraer consecuencias que, a nuestro juicio, resultan excesivas (21).

De este modo, lo que en definitiva determinará que el TC estime inconstitucional la diferenciación de trato establecida en la Ley del IRPF entre los cónyuges integrados en una unidad familiar y los sujetos que tributan por separado, será la irracionalidad de tal discriminación. Pero no porque la diferenciación en sí misma carezca de justificación, sino porque falta la razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, porque los efectos de las medidas enjuiciadas no son proporcionados al fin que pretenden alcanzar, ya que el exceso de gravamen que soportan los cónyuges cuando acumulan sus rentas no es proporcionado al incremento de capacidad económica, que para ellos deriva de la vida en común.

La apariencia formal del razonamiento seguido hasta ese momento per-

vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, pp. 422 y ss., y J. M. MARTÍN DELGADO, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», en *HPE*, núm. 60, 1979, pp. 65 y 69 y ss.

(19) En el que la capacidad económica es sólo uno de los principios que, junto a los de igualdad y progresividad, informan el sistema tributario, justo a través del cual ha de hacerse efectiva la contribución general al sostenimiento de los gastos públicos, según ha señalado la generalidad de la doctrina tras la aprobación de la CE; cfr., por todos, J. M. MARTÍN DELGADO, «Los principios...», cit., pp. 65 y ss.

(20) Sobre ello, F. ESCRIBANO, *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 259 y ss., donde se hace mención de la STC 27/1981 y de los Autos 230/1984 y 388/1984 como pronunciamientos en que se reconoce que el principio de capacidad no tiene carácter exclusivo como parámetro de justicia del sistema tributario.

(21) Dadas las limitaciones del principio de capacidad en este ámbito, que pone de manifiesto K. TIPKE, *Über «richtiges Steuerrecht»*, *Steuer und Wirtschaft*, 1988, p. 272, quien sintomáticamente se pregunta, tratando de mostrar las dificultades de extraer conclusiones concretas del principio de capacidad, «Welche Art von Ehegatten- und Familienbesteuerung entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip am besten?».

mitía ver en él una manifestación del denominado «control de pertinencia», que se considera el núcleo básico del principio de igualdad (22). Pero, a nuestro entender, las consideraciones del fundamento jurídico 10.º de la sentencia 209/1988, de 10 de noviembre, desbordan el ámbito propio de dicho control, porque el TC no se ha limitado a apreciar la lógica interna de las normas cuestionadas, comprobando si existía correspondencia entre los criterios adoptados para introducir la diferenciación —la existencia de una mayor capacidad económica derivada de la vida en común— y la *ratio* del precepto, que no es sino la de conseguir un gravamen de la renta adecuado a la capacidad de quienes la perciben.

Por contra, la lectura del fundamento jurídico 10.º de la STC 209/1988 nos lleva a entender que se ha producido un auténtico «control de adecuación», una ponderación entre medios y fines, un cálculo de proporcionalidad que supone entrar, inevitablemente, en una apreciación política, de oportunidad, como es la que pondera la virtualidad efectiva de una cierta disposición para constituirse en medio adecuado en pos de un determinado fin (23).

En efecto, el TC no afirma en ningún momento que la diferenciación establecida en la Ley del IRPF carezca de fin objetivo (24) y, pese a las consideraciones que efectúa al comparar la unidad familiar formada por los cónyuges respecto de otras formas de vida en común, tampoco se afirma con la rotundidad necesaria como para deducir únicamente de ello la inconstitucionalidad de la regulación examinada que ésta se articule mediante conexiones impertinentes (25). De ahí que el razonamiento del TC nos lleve a entender que lo decisivo termina siendo el que la medida resulta inidónea

(22) En opinión de A. M. SANDULLI, «Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale», en *Diritto e Società*, 1975, pp. 570 y ss., citado por J. JIMÉNEZ CAMPO, «La igualdad jurídica como límite frente al legislador», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 9, 1983, pp. 108 y ss.

(23) Para el sentido de esos términos y la argumentación de la que nos hemos servido, véase el trabajo de J. JIMÉNEZ CAMPO, *op. últ. cit.*, pp. 110 y ss.

(24) Antes al contrario, en su fundamento jurídico 8.º, tras identificar ese fin en el gravamen de la superior capacidad económica derivada de la vida en común, el TC reconoce que la finalidad objetiva que así se atribuye a las reglas de acumulación excluye el que la diferenciación en sí misma pueda tacharse, sin más, de arbitraria.

(25) Permítasenos, en ese sentido, remitirnos a los comentarios realizados al fundamento jurídico 9.º de la STC comentada, que no parece bastar para la resolución del caso planteado, en J. J. ZORNOZA, y F. DE LA HUCHA, «El régimen tributario...», cit., pp. 298 y ss., en especial respecto a la continua referencia que en él se efectúa a una realidad, la de las uniones de hecho, cuya toma en consideración por el ordenamiento tributario suscita dificultades de todo tipo sobre las cuales pueden verse las consideraciones de L. PERRONE, «La acumulación...», cit., pp. 232 y 234.

—por excesiva— para alcanzar el fin que da sentido a la diversificación de régimen jurídico; o, por decirlo en términos más concretos, lo decisivo termina siendo el que la acumulación de rentas podría producir una carga tributaria excesiva y, por ello, desproporcionada respecto del incremento de capacidad económica derivado de la vida en común.

Y, de ser ello así, el TC habría superado los límites del juicio de igualdad, al que se considera ajeno el planteamiento propio del «control de adecuación» (26), al entrar a valorar si la regulación adoptada es o no la más oportuna, olvidando con ello que el principio de proporcionalidad, especialmente en el ámbito económico, sólo pone límites extremos a la libertad de apreciación y decisión de legislador, límites que únicamente pueden ser traspasados si sus consideraciones son tan abiertamente falsas que no pueden ofrecer ningún fundamento racional para decisiones legislativas (27).

III. LA SENTENCIA 45/1989, DE 20 DE FEBRERO, Y EL REGIMEN DE ACUMULACION DE RENTAS EN EL IRPF

Sobre la base del pronunciamiento analizado, y como consecuencia del mismo, en cuanto en su fallo se acordó plantear ante el Pleno, al amparo de lo previsto en el artículo 55.2 de la LOTC, la cuestión de inconstitucionalidad respecto de diversos preceptos de la Ley del IRPF, el TC ha tenido ocasión de profundizar en los argumentos que, a su juicio, fundamentan la declaración de inconstitucionalidad del régimen de acumulación de rentas en el seno de las unidades familiares contribuyentes.

Y lo primero que interesa destacar es que la cuestión de inconstitucionalidad se planteó, y el Tribunal la ha resuelto, no respecto de la regulación vigente en el momento de producirse los hechos que dieron lugar al recurso de amparo, la contenida en la Ley 44/1978, sino «teniendo en cuenta la modificación operada por la Ley 48/1985». Ello puede resultar sorprendente, pues si el TC hizo uso del artículo 55.2 de su Ley Orgánica para plantear la cuestión de inconstitucionalidad, la misma debería haberse formulado respecto a aquellos preceptos legales de aplicación a la persona cuyo recurso

(26) Cfr. J. JIMÉNEZ CAMPO, «La igualdad jurídica...», cit., pp. 110 y ss.

(27) Cfr. H. P. SCHNEIDER, «Jurisdicción constitucional y separación de poderes», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 5, 1982, p. 51. En términos más concretos, y respecto de la STC 209/1988, comentada, véase C. PALAO TABOADA, «La unidad familiar...», cit., p. 5, quien afirma que en ella se «incurre en el defecto de exceder los límites propios de la justicia constitucional, invadiendo la esfera de la discrecionalidad legislativa».

de amparo fue estimado. Si ello es así, resulta que sólo debería haberse planteado la mencionada cuestión respecto de los preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, ya que era ésta la Ley vigente y de aplicación al caso concreto que motivó la estimación del recurso de amparo.

Y, pese a ello, que como acabo de señalar parece ser la consecuencia del artículo 55.2 LOTC, el Tribunal ha optado por tener también presentes las modificaciones que en esos preceptos operó la Ley 48/1985, con lo que nos encontramos con una situación en que, por la vía del «amparo contra leyes», el TC va a conocer los problemas de constitucionalidad de preceptos legales que no eran ni pudieron, por razones puramente temporales, ser de aplicación al caso que propició el recurso inicial. Probablemente ello pueda explicarse por razones de elemental prudencia, pues un pronunciamiento que se hubiese limitado a enjuiciar la constitucionalidad del sistema de acumulación de rentas previsto en la Ley 44/1978 del IRPF, renunciando a considerar las modificaciones introducidas por la Ley 48/1985, hubiera dado lugar a una situación confusa en la que pervivirían las dudas sobre la legitimidad de la «acumulación corregida» que resulta de la citada Ley 48/1985 y del establecimiento de la deducción variable. No obstante, no puede dejar de señalarse cómo por esa vía el TC ha venido a conocer de la legitimidad constitucional de normas respecto de las que no se había suscitado cuestión alguna por parte de quienes están legitimados para ello, por lo que podría plantearse «si entra dentro de la extensión de la cuestión de inconstitucionalidad a otras leyes no cuestionadas por la misma, por vía “de conexión o consecuencia”, según el artículo 39.1 de la LOTC», o nos encontramos ante una consecuencia del carácter del fallo que había de pronunciarse (28).

Pero prescindiendo de tales aspectos, es hora ya de abordar el análisis de los principales problemas que, desde mi punto de vista, suscita la sentencia 45/1989 respecto de los dos conjuntos normativos que en ella correctamente se diferencian a efectos de su enjuiciamiento, en relación también a dos grupos diversos de normas constitucionales.

Dada la general coincidencia respecto de la contrariedad con el principio constitucional de igualdad del segundo de dichos conjuntos normativos, integrado por los artículos 23 y 24.7 de la Ley 44/1978, que fue eliminada por la Ley 37/1988, y pese a que ello no dispensa al Tribunal de la expresión de su juicio, interesa a nuestros efectos únicamente el primero de

(28) Cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales», en *REDA*, núm. 61, 1989, p. 16.

ellos. Un conjunto normativo que está integrado por los preceptos que, tras definir los sujetos pasivos del IRPF, establecen el sometimiento conjunto de quienes integren una unidad familiar (art. 49.2) de las definidas en el artículo 5.1 de su Ley reguladora, ordenando la acumulación de todas sus rentas (art. 7.3), a efectos del cálculo de una obligación tributaria, de la que serán solidariamente responsables (art. 31.2), junto a las sanciones que, en su caso, procedan (art. 34.6) y que da lugar a una declaración única que ambos cónyuges están obligados a suscribir (art. 34.3).

Para su análisis se consideran relevantes diversos preceptos constitucionales, entre los que existen algunas conexiones que el TC considera oportuno señalar: de una parte, la que media entre los artículos 14 y 31; de otra, la existente entre los artículos 39 y 32.

La primera de tales conexiones, señalada ya por la doctrina y por la propia jurisprudencia constitucional, según antes se ha expuesto (29), conduce a un análisis en que es sólo el concepto mismo de sujeción conjunta y solidaria de diversos individuos a un impuesto que es *ex definitione* de «naturaleza personal» y que «grava la renta de los sujetos pasivos en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares» (art. 1.1), el que ha de ser contemplado.

Se parte para ello de afirmar que, «como simple instrumento técnico, la sujeción conjunta es, en sí misma, constitucionalmente neutral y, por tanto, constitucionalmente admisible en la medida en la que su utilización legislativa no lesione los derechos constitucionalmente garantizados de los sujetos pasivos del impuesto, que son, naturalmente, los individuos y no el conjunto determinado por el legislador».

Siendo tal afirmación básicamente correcta y, por cierto, de una importancia capital en orden a respetar la libertad de configuración del legislador para la reforma del IRPF (30), no lo es tanto el que los sujetos pasivos del

(29) Además puede citarse lo dicho en el fundamento jurídico 4.º de la STC 8/1986, que establece esa conexión al indicar que el valor de la igualdad «tiene numerosas manifestaciones específicas y concretas en el propio texto constitucional y, entre ellas, el principio de igualdad que ha de inspirar el sistema tributario, establecido en el art. 31.1 CE»; al respecto, véase F. ESCRIBANO, *La configuración jurídica...*, cit., página 271.

(30) Hasta el punto de que conduce a la declaración de que el artículo 4.2 LIRPF, siendo inconstitucional, no es nulo, precisamente con la finalidad, proclamada en el fundamento jurídico 11.º, de respetar la libertad del legislador, que es una de las razones que se empleó por el *Bundesverfassungsgericht* para justificar la adopción de ese tipo de decisiones; cfr., al respecto, MOENCH, *Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle*, p. 37, citado por R. BOCANEGRA SIERRA, *El valor de las sentencias del Tribunal Constitucional*, IEAL, Madrid, 1982, p. 238, nota 24.

citado tributo hayan de ser «naturalmente» los individuos, ni mucho menos el que, como a continuación se afirma, «el correlato lógico de un tributo personal y directo sobre la renta de las personas físicas es la imposición separada, esto es, la sujeción separada al impuesto de cada una de ellas», de manera que la sujeción conjunta, al implicar en sí misma un trato diferenciado, únicamente será constitucional en la medida en que esté fundada en una razón congruente con el fin de la norma.

Y subrayamos este aspecto porque a lo largo de todo el pronunciamiento del Tribunal late la idea de que el IRPF se funda en un «principio de imposición individual», del que la sujeción conjunta sería una ruptura injustificada (31), que por ello estaría necesitada de especial legitimación. Ciertamente existen antecedentes de la afirmación de este principio, empleado también en la jurisprudencia constitucional comparada (32), pero como señaló Friedrich Klein (33), la existencia de dicho principio no es demostrable desde el punto de vista de la ciencia de la Hacienda, ni se compadece con la historia del tributo, ni además puede tampoco fundarse en el derecho positivo. Y tales argumentos parecen perfectamente aplicables en nuestro ordenamiento, en que, por ceñirnos a las normas enjuiciadas, ese principio de imposición individual sólo en una interpretación simplista y apegada a la letra del precepto puede deducirse del enunciado del art. 1 de la LIRPF, que también afirma, aunque parece olvidarse, que el gravamen de la renta ha de atender «a las circunstancias personales y familiares» de los sujetos pasivos.

Retomando el hilo del discurso, una vez sentado que la sujeción conjunta, siendo constitucionalmente neutral, debe respetar ciertos límites, se identifica el primero de ellos al señalar que, puesto que dicha técnica implica, en sí

(31) Así, en el texto del fundamento jurídico 5.º transcrito y, todavía con mayor claridad, en el fundamento jurídico 7.º, en el que se critica como inadecuada a la realidad jurídica presente la concepción del impuesto como un «impuesto de grupo» y se afirma que transformar el IRPF conforme a esa concepción «infringe el derecho fundamental de cada uno de tales miembros (de la unidad familiar) a contribuir, de acuerdo con su propia capacidad económica, en la misma cuantía en que habrían de hacerlo si, manteniendo esa misma capacidad, tributasen separadamente».

(32) Por el Tribunal Supremo de los Estados Unidos en la sentencia *Hosper versus Tax Commissioner of Wisconsin* (1931) y el *BVerfG* en la Decisión de 17 de enero de 1957; véase, con mayores referencias, C. PALAO TABOADA, «La unidad familiar...», cit., pp. 335, nota 28, y 358.

(33) F. KLEIN, «Bundesverfassungsgericht und Ehegattenbesteuerung», en *Finanz Archiv, NF*, 18, 1957-1958, pp. 256 y ss., en espec. 258; en el mismo sentido, C. PALAO TABOADA, *op. últ. cit.*, y nota 29, p. 358, que recoge la referencia al trabajo de KLEIN citado anteriormente.

misma, un trato diferenciado, es preciso preguntarse por su fundamentación, que debe encontrarse en una razón congruente con el fin de la norma; más en concreto, con palabras del Tribunal, «en la razón de que esta sujeción conjunta es necesaria o al menos conveniente para determinar la renta de los distintos sujetos».

Para valorar la razonabilidad de esa medida, conforme a los parámetros del juicio de igualdad, se examina la modalidad de unidad familiar «integrada por los cónyuges y, si los hubiese, los hijos menores legítimos, legitimados, reconocidos o adoptados, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos» (art. 5.1 LIRPF), en busca de las razones que abonan en ese caso la sujeción conjunta de diversos sujetos pasivos que, «en principio, habrían de estar separadamente sujetos a él».

Dejando al margen esa auténtica petición de principio, corolario de esa concepción de la «imposición individual» a que antes se aludía, conviene destacar que, a efectos del juicio de igualdad que pretende realizar, el TC detecta una doble discriminación de los sujetos pasivos integrantes de unidades familiares respecto de, por un lado, otros supuestos de uniones de hecho o de vida en común, y por otro, respecto de los sujetos pasivos que tributan separadamente. Y conviene tener presente ese dato, porque al emplearse dos términos de comparación distintos, se entremezclan en los fundamentos jurídicos de la STC comentada, argumentos pertenecientes a planos diversos, y que, al solaparse, originan algunas contradicciones y paradojas.

En todo caso, retomando el hilo del discurso, decíamos que para determinar el porqué de la sujeción conjunta al IRPF de diversos sujetos pasivos, el Tribunal considera dos tipos de argumentos o «razones», proclamados en la Exposición de Motivos de la Ley 44/1978: la existencia de economías de escala derivadas de la vida en común y la dificultad de discernir, en el caso de la familia, los ingresos y los gastos que corresponden a cada miembro; de los que se advierte que sólo el primero, de ser aceptable, justificaría una mayor carga tributaria de los integrantes de unidades familiares.

Pero el argumento de las economías de escala no es aceptable para el TC, no sólo porque no se aplica a todos los supuestos de vida en común, sino porque de la unidad familiar quedan excluidos algunos individuos (hijos mayores de edad y ascendientes) que conviven con los cónyuges, obtengan o no rentas, mientras que los cónyuges e hijos menores forman parte de ella, aunque no se dé la convivencia (supuestos de no residentes integrados en unidades familiares residentes, art. 6.3); de modo que esta razón no podría ser aceptada como fundamento de la norma al no ser congruente con el sentido de ésta.

Tales afirmaciones ponen ciertamente de manifiesto una cierta irracionalidad de la Ley 44/1978 en la definición de las unidades familiares, porque si la justificación de un tributo viene dada por un determinado presupuesto económico, la coherencia con ese presupuesto deviene exigencia de racionalidad, antes incluso que de legitimidad constitucional (34). Pero no por ello pueden pasar sin algún comentario, en primer lugar respecto de la comparación establecida con esas «unidades convivenciales sin comunicación sexual o no basadas en la relación familiar» a que se refiere el TC. Porque, como antes hemos señalado, existen argumentos jurídicos, relacionados con la practicabilidad de las normas, que explican la exclusión de las uniones de hecho; exclusión que el mismo TC reconoce razonable, e incluso obligada, al contestar a las alegaciones del letrado del Estado no sólo por las dificultades prácticas, sino sobre todo, después de la Constitución, por la imposibilidad que se deriva de su artículo 18 para llevar a cabo indagaciones que afectan directamente al ámbito de la intimidad (35). Y esos argumentos relacionados con la practicabilidad de las normas deberían haber sido considerados por el TC que, una vez liberado del corsé inicialmente impuesto a su razonamiento en el procedimiento de amparo, podría haber tenido en cuenta que en la jurisprudencia comparada, en la que parcialmente parece haberse inspirado, tales argumentos son reconocidos no sólo a efectos de la interpretación, «sino también, a menudo, como fundamento jurídico material para diferenciaciones legales defectuosas que excluyen un mandato de igualdad» (36).

Siendo ello así, la conclusión correcta no debería haber sido, a mi juicio, la afirmación de que la diferenciación fiscal de los miembros de las unidades familiares no pueda ser considerada razonable «si se la estima apoyada, como razón única, en la de un supuesto incremento de la capacidad económica de sus miembros». Al contrario, ese principio exigiría precisamente que, si existe esa mayor capacidad, se la haga objeto de gravamen, aunque ello no sea posible respecto de la totalidad de hipótesis pensables en las que esa mayor capacidad se produzca, porque el legislador sólo puede contemplar supuestos típicos y no casos particulares, aunque alguno de los comprendidos o excluidos de la hipótesis abstracta definida por el legislador pueda ser en realidad diverso del caso general, ya que esto es un coste difícilmente evitable

(34) Como puso de manifiesto, en relación a la sentencia 179/1976, de la *Corte Costituzionale*, E. DE MITA, «L'Influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto Tributario», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finance*, 1981, página 601.

(35) Cfr., en este sentido, C. PALAO TABOADA, «La unidad familiar...», cit., p. 6.

(36) Cfr. H. W. ARNDT, *Praktikabilität...*, cit., p. 5.

de la generalidad de la ley, que es una condición, a su vez, de la igualdad (37).

Además, de otro lado, el rechazo del argumento de las economías de escala se deriva de su fundamentación, únicamente, en el hecho de la convivencia, lo que supone un planteamiento un tanto reduccionista. Porque aun siendo difícil encontrar acuerdo alguno sobre la existencia, origen y alcance de esas polémicas economías, tengo la impresión que están más relacionadas con la natural comunicabilidad de las rentas obtenidas por quienes forman unidades familiares que con el hecho de la convivencia; más con un presupuesto económico que con el presupuesto jurídico de la disponibilidad de la renta (38). Y, por cierto, así parecen darlo a entender las referencias que en el fund. juríd. 6.º se efectúan a la «transferencia de capacidad contributiva» que se opera entre padres e hijos y en la relación entre los cónyuges, aunque en ese caso sea en distinta medida, según el régimen económico matrimonial; hasta el punto de que llega a afirmarse que «la tipificación como unidad familiar del conjunto formado por padres e hijos menores puede ser considerada, desde esta perspectiva, fundada en una razón congruente con la finalidad de la norma».

Precisamente porque el Tribunal razona de este modo, no resulta sencillo comprender que seguidamente afirme la existencia de supuestos en los que la sujeción conjunta resultaría discriminatoria, por no producirse las circunstancias que normalmente la justifican, ni tampoco que, de inmediato, concluya que «la sujeción conjunta se justifica tan sólo, como acabamos de ver, en virtud de unas relaciones jurídicas específicas que no guardan relación necesaria con el presunto incremento de la capacidad económica que para los miembros de la familia resultaría de su pertenencia a ésta».

No es fácil comprender tales aseveraciones porque, comenzando por el final, lo que acabamos de ver no es lo que el Tribunal apunta, sino todo lo contrario, esto es, que esas relaciones jurídicas específicas que existen entre los cónyuges y entre éstos y sus hijos menores producen, según sus propias palabras, transferencias de capacidad contributiva; lo que se ve confirmado en la misma STC 45/1989, cuando se afirma (fund. juríd. 11.º) que la figura de la sujeción conjunta «es aplicada (art. 5.1, regla 1.ª) a un grupo de personas entre las que existen efectivamente relaciones relevantes desde el punto de vista tributario» o, todavía con mayor radicalidad, en el mismo fundamento jurídico 11.º, que «su aplicación no ha violado ni viola precepto

(37) En este sentido, C. PALAO TABOADA, «La unidad familiar...», cit., p. 6.

(38) Cfr., en ese sentido, C. COSCIANI, *Ciencia de la Hacienda*, trad. esp. de la 8.ª ed. italiana, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1980, pp. 566 y ss.

constitucional alguno en todos aquellos casos, sin duda la mayoría, en los que entre los miembros de la unidad familiar sujetos conjunta y solidariamente al impuesto, median las relaciones que justifican esta modalidad impositiva».

Y tampoco parece que pueda admitirse el carácter decisivo que en el razonamiento de la sentencia se asigna a la existencia de supuestos en que no concurren las circunstancias que normalmente justifican la sujeción conjunta. Porque, según hemos señalado repetidamente, el legislador sólo puede contemplar supuestos típicos y no casos particulares, y la existencia de hipótesis concretas que se apartan de la prevista en abstracto por el legislador es un coste inevitable de la generalidad de la Ley; hasta el punto de que la jurisprudencia constitucional y la doctrina alemanas concuerdan en que, desde el punto de vista del principio de igualdad, la practicabilidad de las leyes tributarias impone un cierto grado de tipificación y obliga, por tanto, a pasar por alto las desigualdades que se verifiquen en casos del todo particulares, o que sean especialmente exiguas, porque la igualdad individual de la imposición ha de ceder ante la igualdad general (39).

Ahora bien, esa forma de argumentar del TC puede entenderse mejor si tenemos en cuenta que, como antes anticipábamos, el término de comparación respecto del que se efectúa el juicio de igualdad no es siempre el mismo; en concreto, no son siempre las uniones de hecho extramatrimoniales que no constituyen unidades familiares en el IRPF, sino también los sujetos pasivos de dicho impuesto individualmente considerados, esto es, cuando tributan separadamente. Y ello se pone especialmente de manifiesto cuando el TC, visto que la sujeción conjunta carece de una fundamentación congruente con el fin de la norma, pasa a considerar si se cumple con la segunda de las condiciones previamente identificadas, y que se formula al afirmarse que, «como exigencia derivada de los artículos 14 y 31, es indispensable que la sujeción conjunta no incremente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le correspondería a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica» (fund. juríd. 5.º).

Aunque la forma de proclamar tal exigencia anuncia ya el juicio que habrá de emitirse, en el que, a mi entender, se privilegia claramente la igualdad del artículo 14, frente a la capacidad económica y la igualdad general y progresividad a que alude el artículo 31, conviene seguir el razonamiento del TC, concretado en relación al artículo 7.3 de la Ley 44/1978.

(39) Mayores referencias en H. W. ARNDT, *Praktikabilität...*, cit., pp. 9 y ss. y 41 y ss.

Un razonamiento en el que, partiendo de que la convivencia no es la base de la diferenciación legalmente establecida y de que esa convivencia no genera un incremento en alguna medida cuantificable de la capacidad económica de cada uno de los cónyuges y de cada uno de los hijos, se tratará de comprobar si la mayor cuantía de la cuota a pagar está en relación con ese incremento de la capacidad económica. No dándose para el TC las dos primeras condiciones, «resulta imposible y superfluo todo razonamiento sobre la tercera de ellas, pues, como es claro, la consideración sobre la relación o proporcionalidad existente entre el incremento de la cuota y el de la capacidad económica exigiría tener noticia de la magnitud, siquiera sea aproximada, que a este último se atribuye». Pero tal imposibilidad no impide al Tribunal, al hilo de las alegaciones del letrado del Estado, entrar a valorar esa proporcionalidad, en particular al plantearse si el sistema de deducciones operante en el IRPF palía de algún modo la discriminación detectada.

Descartada la eficacia a tal respecto de aquellas deducciones que no guardan relación alguna con la cuantía de la base, el análisis queda reducido al único mecanismo al que, en principio, cabe atribuir alguna eficacia correctora: la denominada «deducción variable». Y, en sus diversas versiones, dicho mecanismo se considera incapaz «para alcanzar el fin que se le asigna, esto es, el de eliminar el incremento de la progresividad que resulta de la pura acumulación de las rentas obtenidas por los sujetos pasivos a imposición conjunta», porque lo más que puede conseguir es «que sea mayor el número de unidades familiares que, merced a su aplicación, vean corregido el incremento de gravamen resultante de la acumulación de rentas», pero ese incremento seguirá pesando sobre otras, ya que las modificaciones puramente cuantitativas no afectan a la estructura del mecanismo en cuestión.

Una estructura que infringe el principio de igualdad, al no afectar a las rentas del capital y que, es esto lo que nos importa ahora destacar, «deja también fuera a las rentas procedentes de la actividad personal cuando exceden de un límite». Y nos importa destacarlo porque nuevamente aquí se postergan las consideraciones relativas a los principios de capacidad económica y progresividad para dar prevalencia absoluta al principio de igualdad. Porque es indiferente que el límite afecte a un pequeño porcentaje de unidades familiares y que éstas se sitúen en los niveles más altos de renta, ya que, «a efectos del principio de igualdad, la comparación debe establecerse entre personas con el mismo nivel de rentas»; de modo que «la diferencia de gravamen entre contribuyentes aislados o integrados en una unidad familiar es incompatible con dicho principio, con absoluta independencia de cuál sea el número o el nivel de rentas de los afectados, cuando tal diferencia es una consecuencia necesaria del sistema y no un caso aislado».

A estas alturas del discurso, el principio de igualdad se ha erigido en el único eje del razonamiento, y como el principio de la imposición individual impide que se valore la capacidad económica de los sujetos que integran la unidad familiar de manera diferenciada respecto de quienes no se integran en tales unidades, en razón de la comunicación de rentas que en ellas existe y de las economías que produce, no cabe lógicamente más que afirmar que el citado artículo 7.3 de la Ley 44/1978 es incompatible con la igualdad. Con esa igualdad de enorme fuerza expansiva que parece servirse inicialmente de la capacidad económica, hasta el punto de transformarla por su mediación en un singular «derecho fundamental» de cada uno de los miembros de la unidad familiar, como sujetos pasivos del impuesto a contribuir..., en la misma cuantía en que habrían de hacerlo si, manteniendo esa misma capacidad, tributasen separadamente y que, finalmente, al no ser susceptible de medición exacta, es abandonada o nuevamente transformada en pura igualdad. Igualdad respecto de la que significativamente se había anunciado en el propio fundamento jurídico 7.º, que, en cuanto «igualdad absoluta, matemática, es ciertamente, tal vez, inalcanzable en cada caso concreto, pero el sistema debe tender hacia ella».

No puede ocultarse la sorpresa que produce la transformación que parece haber sufrido en la STC 45/1989 el deber general, establecido en el artículo 31.1 CE, al configurarse como un «derecho fundamental»; esto es, más como una garantía de específica relevancia individual, como un derecho de cada individuo en particular, como un derecho de «todos» y, por tanto, de «cada uno» a no soportar el tributo sino en razón de la que es (y no simplemente de la que «podría ser») su efectiva aptitud para contribuir (40), que como una garantía genérica, destinada a operar respecto a la normalidad o generalidad de los casos, en el sentido en que había sido interpretado por nuestra doctrina (41).

Pero prescindiendo de dicha referencia, que reclamaría una reflexión más amplia, que no es posible desarrollar ahora, interesa destacar cómo el pronunciamiento del Tribunal en la STC 45/1989, que comentamos, gira en torno a un entendimiento del principio de igualdad en el que la «igualdad

(40) A ese sentido del principio de capacidad apuntaba recientemente I. MANZONI, «Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali», en *Giurisprudenza Costituzionale*, I, 1987, p. 2318.

(41) En este sentido, F. ESCRIBANO, *La configuración jurídica...*, cit., pág. 245, interpreta el principio de capacidad del artículo 31 CE en el sentido de «una limitación al poder tributario que no tendrá un correlato, es decir, que no creará un derecho individualizado»; véase también el análisis de la jurisprudencia constitucional que realiza en pp. 259 y ss.

general» a que alude como principio inspirador del sistema tributario el artículo 31 CE, se confunde o subordina a la «igualdad individual» del artículo 14 del mismo Texto constitucional.

Y no creemos que dicha concepción pueda ser compartida, porque la igualdad perseguida por el artículo 31 de la CE ha de ser interpretada en el contexto de dicho precepto, y tiene a nuestro entender, conforme advirtiera en la doctrina italiana La Rosa (42), un contenido netamente distinto de la tutelada en el artículo 14, puesto que la primera se establece en función del reparto entre los sujetos pasivos, conforme a su capacidad y según criterios de progresividad, del conjunto de la carga tributaria y no, por contra, de la igualdad de trato de las situaciones iguales que se deriva del artículo 14 de la CE, y que se traduce en la prohibición de discriminaciones arbitrarias o irracionales.

Y lo que resulta más sorprendente es que el propio Tribunal, en pronunciamientos anteriores, había reconocido las diferencias existentes entre ambas nociones de la igualdad, afirmando, por ejemplo, en la STC 27/1981, que «es por ello, porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 CE» y apuntando a la existencia de un significado específico de la igualdad del artículo 31 CE (43).

Al apartarse de esa doctrina, para dotar a la igualdad de trato en materia tributaria de un significado unívoco que se deduce conjuntamente de los artículos 14 y 31 de la CE, el TC recorre un sendero que conduce inevitablemente, a nuestro juicio, a una forma de control sobre el mérito u oportunidad de las decisiones políticas del legislador ordinario, a una forma de control bastante más delicado y peligroso del que el TC efectúa, desde el punto de vista del artículo 14, en términos de racionalidad o irracionalidad de las discriminaciones (44). Por ello, parafraseando las palabras de La Rosa respecto de la sentencia 179/1976, de la *Corte Costituzionale* italiana (45), podría decirse que la STC 45/1989, que comentamos, en cuanto representa la consecuencia natural de una determinada concepción de la igualdad de

(42) Cfr. S. LA ROSA, «Costituzione, Corte Costituzionale ed ordinamento tributario», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1980, p. 239; con mayor amplitud, véase sobre el argumento, *Id.*, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milán, 1968.

(43) En este sentido, véase el Auto del TC 230/1984 y los comentarios que respecto de esta diferenciación entre los dos significados constitucionales de la igualdad realiza F. ESCRIBANO LÓPEZ, «La configuración jurídica...», *cit.*, pp. 262 y ss.

(44) Nos servimos de las ideas de S. LA ROSA, «Costituzione, Corte...», *cit.*, p. 239.

(45) Cfr. S. LA ROSA, *op. últ. cit.*, p. 240.

trato en materia tributaria, evidencia al tiempo cómo esa concepción termina por producir resultados que exceden de la esfera de competencias institucionales de la justicia constitucional.

Sobre ello, que constituye a mi juicio, el problemático núcleo de la STC 45/1989, respecto del que serán necesarias nuevas reflexiones para desentrañar las referencias y relaciones entre igualdad y capacidad económica, la consideración del segundo bloque de preceptos constitucionales que inciden en la materia, los artículos 39.1 y 32 CE, ha de ser mucho más breve.

En primer lugar, porque el planteamiento del que se arranca nos parece sustancialmente correcto, al partir de la posibilidad de que los principios rectores de la política social y económica, en nuestro caso el de protección a la familia, en relación a los derechos fundamentales, señaladamente el derecho a la igualdad, pueda fundamentar una declaración de inconstitucionalidad (46); sobre todo a la hora de resolver sobre la constitucionalidad de una acción positiva del legislador, cuando ésta se plasma en una norma de notable incidencia sobre la entidad constitucionalmente protegida.

Y, en segundo lugar, porque a partir de las premisas establecidas por el TC, su conclusión era obligada, pues si la carga tributaria que pesa sobre una persona integrada en una unidad familiar es mayor que la que recae sobre otro contribuyente con idéntico nivel de renta, pero no integrado en una unidad de ese género, «es evidente que no sólo se lesiona el principio de igualdad, sino que directamente se va en contra del mandato constitucional que ordena la protección de la familia, a la que, al obrar así, no sólo no se protege, sino directamente se la perjudica».

Ahora bien, la conclusión era obligada desde la lógica interna de la STC 45/1989, pero no si se considera que la pertenencia de uno de esos sujetos, con igual nivel de renta, a una unidad familiar muestra una mayor capacidad económica susceptible de gravamen, y que la mayor carga tributaria resultante, que obviamente puede ser minorada para realizar el principio del artículo 39.1 CE, no tiene por qué ser completamente eliminada;

(46) En este sentido, como señalara I. DE OTTO, *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel, Barcelona, 1987, p. 48, los principios de la política social y económica son también normas jurídicas que obligan a todos los poderes públicos, y «es perfectamente posible, por tanto, examinar a la luz de esas normas la constitucionalidad de las leyes y de cualquier norma o acto del poder público»; para un análisis del empleo de dichos principios, véase J. PÉREZ ROYO, «La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Estado social», en *REDC*, núm. 10, 1984, pp. 171 y ss., con cita de la jurisprudencia al respecto, entre la que pueden mencionarse, ratificando el carácter jurídico del texto constitucional en su integridad, las STC 16/1982, de 28 de abril, y 803/1982, de 20 de diciembre.

sobre todo porque la protección a la familia no tiene por qué realizarse siempre a través del sistema tributario y, menos todavía, a través de cada una de sus figuras, aunque el TC señale incidentalmente que es «casi inexcusable» que el legislador emplee el instrumento de la sujeción conjunta «para cumplir la obligación de proteger la familia que le impone el artículo 39.1 de la Constitución» (fund. juríd. 5.º).

Mayores comentarios ha de merecer la segunda vía argumental que el Tribunal ensaya, conectando la protección a la familia con la igualdad jurídica entre los cónyuges del artículo 32.1 CE, entendida como igualdad en la libre elección de oficio, que puede verse condicionada por las consecuencias que de la norma tributaria se seguirán de la elección. Entre otras razones porque, al margen de no añadir nada a la fundamentación jurídica del fallo, las afirmaciones respecto del desincentivo que el sistema fiscal supone en la incorporación al trabajo del perceptor de la segunda renta son tan indemostrables, si no más, que esas economías de escala que el Tribunal había previamente despachado como «supuestas e inconcretas» (47); al margen de que vienen a formular una nueva exigencia de «neutralidad del sistema tributario respecto de la situación recíproca de los cónyuges», cuyo significado no será sencillo concretar.

Sin embargo, alguna concreción parece encontrar ese principio, aunque con una cobertura constitucional más precisa, cuando el TC aborda el examen de las consecuencias que, en orden al pago de las obligaciones tributarias y del cumplimiento de las obligaciones formales por el IRPF se derivan del sistema que se enjuicia en la Ley 44/1978.

Un examen que comienza recordando las más que fundadas dudas suscitadas por la extensión, incluso a los recargos y sanciones pecuniarias, de la responsabilidad solidaria de los sujetos pasivos que componen la unidad familiar, proclamada como principio por el artículo 31 de la Ley 44/1978, para continuar encontrando en la estrecha conexión de sujeción conjunta y solidaridad la razón de la legitimidad constitucional del instituto. En efecto, al considerarse que la regla que impone la responsabilidad solidaria «sólo tiene sentido a partir del supuesto de la sujeción conjunta» y afirmarse

(47) Porque las conclusiones de la literatura disponible al respecto no permiten, en absoluto, afirmar que el sistema fiscal incida en términos apreciables sobre la incorporación de la mujer al mercado de trabajo; cfr. J. L. ARRUFAT y A. ZABALZA, «Female labor, supply with taxation, random preferences and optimization errors», en *Econometrica*, vol. 54, núm. 1, 1986, pp. 47 y ss.; M. R. RANSOM, «An empirical model of discrete and continuous choice in family labor supply», en *The Review of Economics and Statistics*, vol. 69, núm. 3, 1987, pp. 465 y ss.; A. ZABALZA y J. L. ARRUFAT, «Efficiency and equity effects of reforming the British System of direct taxation: a utility-based simulation methodology», en *Economica*, vol. 55, 1988, pp. 21 y ss.

la neutralidad constitucional de ésta, como simple instrumento técnico, parece obvia su legitimidad, «pues si lo que justifica el trato diferenciado de los individuos integrantes de una unidad familiar en relación con quienes no lo están, es precisamente la existencia entre aquéllos de una comunicación de rentas que hace muy difícil o imposible el establecimiento de bases imponibles y cuotas individualizadas, no puede entenderse como lesiva de la igualdad contributiva (o del mandato constitucional de protección a la familia) la extensión de la responsabilidad de cada uno de los miembros de la unidad a la totalidad de esa cuota única».

Pero dicha constitucionalidad abstracta, en cuanto simple mecanismo técnico, de la regla de la solidaridad, se torna en declaración de inconstitucionalidad, inevitable conforme a la lógica interna de la sentencia, por su conexión concreta con la regla de la acumulación, también en este caso por violar los artículos 14, 31 y 39.1 CE.

Por fin, dentro del primer grupo normativo identificado, único cuyo análisis nos interesa, examina el TC el régimen de la declaración conjunta en el IRPF, que en abstracto, ligado como está al principio de sujeción conjunta, que no es por sí solo contrario a la Constitución, no plantea dudas de constitucionalidad. Otra cosa es la consideración de las normas concretas que articulan tal deber de declarar, que implica una desigualdad de trato inconstitucional, por conexión con el régimen de acumulación, si ambos esposos quedan obligados a declarar aunque ninguno de ellos obtenga rentas en la cuantía mínima a partir de la cual surge para el resto de los sujetos pasivos aquel deber.

A las mismas conclusiones de inconstitucionalidad se llega respecto de las previsiones que la Ley del IRPF contiene para aquellas situaciones en que no es posible el acuerdo de los cónyuges respecto de la declaración que conjuntamente han de formular y suscribir. Pero aquí se hace preciso algún comentario, porque la causa de tal inconstitucionalidad no es alguno de los principios que anteriormente se consideraron decisivos, sino el derecho a la intimidad personal y familiar, de algún modo mediado por ese principio de «neutralidad del sistema tributario respecto de la situación jurídica de los cónyuges» a que antes se ha hecho referencia.

Se trata aquí de intimidad entre los cónyuges, por lo que el Letrado del Estado argumenta en favor de la constitucionalidad, sensatamente a mi entender, con base en las obligaciones de información que entre ellos derivan de los diversos regímenes económicos del matrimonio. No obstante, argumenta sin éxito, porque en lo atinente al régimen económico del matrimonio, la base de nuestro sistema jurídico es la libertad de capitulaciones, que según el TC autoriza a los cónyuges, «claro está, a mantener en su relación

recíproca la reserva que juzguen conveniente sobre sus propias actividades económicas. El límite de tal reserva viene dado por las normas que determinan el régimen económico-matrimonial no por la ley fiscal y, en consecuencia, no puede ésta ni imponer la necesidad de romperla frente al otro cónyuge, ni arrojar sobre éste la carga de declarar».

Tan tajante aseveración, en cuanto prohíbe a la «ley fiscal» establecer límites a las reservas de información que los cónyuges establezcan en su relación recíproca, no resulta sencilla de comprender ni, creemos, puede compartirse, porque no es sencillo imaginar cuál puede ser la base jurídico-constitucional de esa restricción del alcance de la «ley fiscal», a la que previamente se había reconocido con mayor generosidad que «no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil». En efecto, en ausencia de una reserva constitucional de «ley civil», que no creemos pueda extraerse del artículo 32.2 CE ni del art. 149.1.8.º, que utiliza expresamente los términos «legislación civil», no existe más base para dicha restricción que ese principio de neutralidad del sistema tributario respecto de la situación de los cónyuges que el TC había formulado previamente, y para el que no hemos podido encontrar un anclaje constitucional firme.

Por ello hemos de manifestar nuestro desacuerdo con dicha proclamación, que viene a poner de manifiesto la existencia de una creencia en el carácter «supralegal» de las normas civiles y supone un cierto resurgir de las concepciones de la «ley fiscal» como «no ley», afortunadamente superadas hace años, que de algún modo estaban también en la base de aquella doctrina que predicaba el particularismo de las normas tributarias y su necesario sometimiento a las categorías jurídico-privadas (48).

Además, en último término, la argumentación desplegada por el TC posiblemente no fuera necesaria si lo que se pretendía afirmar era la ilegitimidad constitucional no de la declaración conjunta en sí misma considerada, sino del régimen previsto en la Ley 44/1978 para los supuestos en que el acuerdo entre los cónyuges no fuera posible. Por ello tampoco puede pasar sin comentario la segunda de las razones que el TC alega para fundar su declaración de inconstitucionalidad, al señalar que, en su forma actual, «la regulación de la declaración única y conjunta de los esposos impone a cada uno de ellos el deber de denunciar ante la Hacienda Pública las incorrecciones en que, a su juicio, incurre su respectivo cónyuge» y que «la obligada

(48) Que examina, en el estudio introductorio a la traducción de los trabajos en que se plasma la conocida polémica entre Geny y Trotabas sobre estas cuestiones, J. RAMALLO MASSANET, «Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny», en *Rev. de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 46, 1973, pp. 29 y ss.

manifestación pública de una discordia en el seno de la familia no es tampoco compatible con la intimidad familiar».

En efecto, no parece que el argumento esgrimido tenga mucho que ver con el problema que se analiza, entre otras cosas, por razones fácilmente comprensibles, relacionadas con los deberes de secreto y sigilo que incumben a la Hacienda, que el propio TC tuvo presentes en otros pronunciamientos relativos al derecho a la intimidad y los deberes de información (49) e impiden considerar una manifestación pública, la de los datos que se comunican a la Hacienda; al menos en lo que se refiere a la intimidad personal y sin perjuicio de que, como es probable, estemos equivocados y las consideraciones del TC se realicen en relación a la intimidad familiar, dotando a esa noción de características y contenido distintos de los que, hasta la STC 45/1989, se han atribuido a la intimidad personal.

IV. LOS EFECTOS DE LA STC 45/1989

Con independencia de la valoración que pueda efectuarse del contenido de la sentencia comentada, el aspecto más polémico de la misma y que mayores problemas ha suscitado es, sin duda, el de la determinación de sus efectos o, si se prefiere, del alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad pronunciada, a la vista fundamentalmente de lo dispuesto en la LOTC, de acuerdo con la cual, como recuerda el propio TC, «las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado* (art. 38.1 LOTC), y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fund. juríd. 6.º), impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad».

El primer motivo de polémica surge de la escasa coherencia entre las afirmaciones transcritas, en especial en cuanto se afirma, conforme al artículo 39.1 LOTC, que las disposiciones inconstitucionales «han de ser declaradas nulas», y la posterior distinción entre la simple inconstitucionalidad, no acompañada de declaración de nulidad, que se predica de los artículos 4.2

(49) Recuérdense a ese respecto las consideraciones de la STC 110/1984, de 26 de noviembre; véase, en relación a estos problemas, con mayores referencias, J. R. RUIZ GARCÍA, *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 30 y ss. y 56 y ss.

y 24.1.b) de la Ley 44/1978, y la inconstitucionalidad y nulidad de las demás disposiciones enjuiciadas (50).

De un lado, porque siendo cierto que, a la vista de la evolución seguida por la jurisprudencia constitucional alemana (51), ya se había advertido en la doctrina respecto de la excesiva rigidez de la regla que en el citado artículo 39.1 de la LOTC conecta automáticamente inconstitucionalidad y nulidad (52), no lo es menos que la referida técnica de la mera inconstitucionalidad «es difícil justificarla en un sistema en el que se atribuye a las decisiones del juez constitucional naturaleza declarativa y eficacia *ex tunc*» (53).

Y de otro lado, porque si la experiencia comparada muestra, como afirma la STC comentada, que «la conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión» (54), no parece que, al menos en lo que se refiere al artículo 4.2 de la LIRPF, que establece imperativamente y, por tanto, en forma positiva la sujeción conjunta y consiguiente acumulación de las rentas de los cónyuges, nos encontremos ante un vicio de «omisión» (55). En efecto, la existencia de un vicio de omisión parece clara en el artículo 24.1.b) de la LIRPF, pero no en el repetido artículo 4.2, respecto del cual el empleo de la técnica de la inconstitucionalidad sin nulidad posiblemente deba explicarse por otras razones, relacionadas con la determinación del TC de impedir que su pronunciamiento pudiera influir en la libertad de configuración normativa del legislador (56).

Pero siendo ello así, habida cuenta de que esa mera inconstitucionalidad sin nulidad no da origen a efectos distintos de los previstos para las restan-

(50) E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Un paso importante...», cit., p. 10, encuentra en ello una contradicción, aunque reconoce que ambas declaraciones se igualan luego en sus efectos.

(51) A la que se refieren R. BOCANEGRA SIERRA, «El valor de las sentencias del Tribunal Constitucional», IEAL, Madrid, 1982, pp. 237 y ss., y F. RUBIO LLORENTE, «La jurisdicción constitucional como forma de creación de derecho», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 22, 1988, pp. 33 y ss. y 41 y ss.

(52) Cfr. R. BOCANEGRA SIERRA, «El valor de las sentencias...», cit., p. 237.

(53) Cfr. F. RUBIO LLORENTE, «La jurisprudencia...», cit., p. 37.

(54) Así lo señala, sistematizando los argumentos empleados por el *Bundesverfassungsgericht*, MOENCH, *Verfassungswidriges Gesetz und Normenkontrolle*, Baden-Baden, 1977, pp. 37 y ss., citado por R. BOCANEGRA SIERRA, «El valor de las sentencias...», cit., p. 238, nota 24.

(55) En este sentido, E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Un paso importante...», cit., p. 12.

(56) Que es otra de las razones alegadas en la jurisprudencia constitucional alemana para el empleo de esta técnica de inconstitucionalidad sin nulidad; cfr. MOENCH, *op. últ. cit.*, citado por R. BOCANEGRA SIERRA, *op. últ. cit.*

tes disposiciones enjuiciadas, posiblemente hubiera sido posible prescindir de una distinción que produce una cierta confusión y parece servir únicamente al intento de construir una doctrina abstracta de los efectos de la nulidad en el control de normas (57).

Y en ese intento radica, a nuestro entender, la explicación de las dudas que ha provocado la determinación del alcance de la nulidad proclamada por el TC, acogándose al parecer a la fórmula de la declaración «prospectiva» de inconstitucionalidad (58), para evitar la nulidad plena, con efectos invalidatorios retroactivos, mediante una ampliación del contenido literal del artículo 40 LOTC que, sin embargo, no deja de suscitar algunas perplejidades.

En primer término, porque al contemplar las «situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad» proclamada, el TC se ha referido a una serie de supuestos heterogéneos cuya asimilación no es fácil de justificar. En efecto, si puede comprenderse que las exigencias del principio de seguridad jurídica justifiquen la no revisión de las actuaciones administrativas firmes, no es tan sencillo explicar la asimilación a esas actuaciones administrativas de «los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración», respecto de los que se advierte que tampoco «puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución».

Y ello porque la naturaleza de esos pagos efectuados en virtud de liquidaciones provisionales o definitivas puede ser muy diversa, e incluso es posible que su misma procedencia haya sido objeto de los correspondientes recursos, con lo que su equiparación a las actuaciones firmes de la Administración no es sencilla de explicar en términos jurídicos. Como tampoco lo es la mención de las «autoliquidaciones», que son meras actuaciones de los particulares en cumplimiento de un deber en las que no existe otra actividad administrativa que la de caja o recepción del correspondiente ingreso (59),

(57) Así parece entenderlo E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *op. últ. cit.*

(58) Según entiende GARCÍA DE ENTERRÍA, «Un paso importante...», *cit.*, p. 10.

(59) Tempranamente, pese a algún pronunciamiento doctrinal en contrario, nuestra jurisprudencia ha señalado que las autoliquidaciones no son actos administrativos (STS de 24 de junio de 1978) y que en su recepción por la Administración no existe un acto de liquidación ni tácito ni presunto; sobre ello, por todos, véase E. ESEVERRI MARTÍNEZ, *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*, Civitas, Madrid, 1983, pp. 44 y ss.; J. M.^a MARTÍN DELGADO, «Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias», en *HPE*, núm. 84, 1983, pp. 13 y ss., y J. R. RUIZ GARCÍA, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pp. 283 y ss.

y a las que, en consecuencia, difícilmente se puede equiparar jurídicamente a los restantes supuestos mencionados.

En segundo lugar, también suscitan algunas dudas las razones alegadas por el TC para justificar la imposibilidad de revisión de los actos y actuaciones a que nos hemos referido. Porque si la referencia al principio de seguridad jurídica puede fundamentar una interpretación extensiva del artículo 40 LOTC que dé cabida en él a las actuaciones administrativas firmes, no es fácil establecer con precisión el sentido de las afirmaciones del TC cuando señala que tampoco son viables las pretensiones de restitución o devolución en el caso de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas, porque «también en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno».

Tal afirmación excluye claramente las pretensiones de restitución o devolución en base a la STC comentada, porque, según se había apuntado previamente, «la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz de reordenar el régimen del Impuesto sobre la Renta en términos compatibles con la Constitución»; de modo que la nulidad proclamada generaría una laguna legal que haría inviable tales pretensiones (60). Pero si es la existencia de esa «laguna parcial en un sistema trabado» la que hace inviables las pretensiones de restitución o devolución, nada impediría que, una vez efectuada la reordenación del IRPF por el legislador, esas pretensiones de devolución pudieran progresar, al menos en los supuestos en que perviviese la acción correspondiente.

No parece, sin embargo, que ese entendimiento del fallo del TC, pese a encajar en el tenor estricto de su fundamento jurídico 11.º, pueda considerarse correcto. Porque en dicho fundamento jurídico parece clara la determinación de restringir el alcance del fallo de inconstitucionalidad pronunciado, pese a que el TC haya recurrido para ello a una explicación un tanto abstracta y difícilmente aprehensible, intentando de ese modo suplir la falta de un apoyo normativo claro para su decisión (61).

Pero, con todo, en tercer lugar, una vez afirmado que las situaciones

(60) A efectos bien distintos, ésa parece haber sido la interpretación de la Audiencia Provincial de Madrid en su conocida y polémica sentencia de 27 de marzo de 1989, cuando, enjuiciando un supuesto delito contra la Hacienda, afirma que la STC 45/1989, aplicada a los hechos juzgados, «ha provocado un vacío normativo que impide a este Tribunal determinar la cuota defraudada»; o que «no existe normativa aplicable para realizar la correspondiente liquidación, lo que conlleva necesariamente la absolución de la procesada».

(61) Cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Un paso importante...», cit. pp. 11.

hasta ahora contempladas no son susceptibles de revisión, las mayores dudas en orden a la determinación de los efectos de la STC 45/1989 surgen del carácter incompleto de la enumeración de supuestos efectuada por el TC que, en concreto, ha olvidado contemplar todos aquellos casos de expedientes que pudieran encontrarse en tramitación en la fecha de la STC o que pudieran iniciarse —respecto de los ejercicios de 1987 y anteriores no prescritos— con posterioridad a ese momento, a consecuencia de actuaciones inspectoras de la Administración o por iniciativa de los propios contribuyentes.

En efecto, las dudas respecto del régimen aplicable a esos expedientes son de tal entidad como para haber motivado una Resolución de 28 de febrero de 1989, de la Secretaría General de Hacienda, por la que se imparten instrucciones relativas al significado en las actuaciones de la Administración tributaria de la STC 45/1989, señalándose que «entre tanto no hayan entrado en vigor las modificaciones o adaptaciones normativas en las disposiciones propias del impuesto..., los órganos en cada caso competentes de la Administración tributaria se abstendrán de practicar liquidaciones provisionales o definitivas relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los periodos impositivos mencionados, así como de resolver recursos de reposición pendientes contra liquidaciones de esta clase. Estas liquidaciones o resoluciones serán dictadas una vez promulgadas aquellas modificaciones o adaptaciones normativas, de acuerdo con las mismas, notificándose a los sujetos pasivos».

Parece derivarse de ello un entendimiento del fallo del TC conforme al cual, respecto de los ejercicios de 1987 y anteriores no prescritos, a los que la STC no alude expresamente, la inconstitucionalidad proclamada hubiese generado un vacío normativo que obligara a una paralización de actuaciones en espera de una normativa de adaptación del IRPF que permitiese su culminación, mediante la práctica de las liquidaciones correspondientes a tales ejercicios, en virtud de expedientes que pudieran encontrarse en tramitación en la fecha de publicación en el *BOE* de la STC, o que se iniciaran con posterioridad a ella. Un entendimiento que ha ocasionado una cierta polémica, al considerarse que genera un trato discriminatorio entre los sujetos que cumplieron correctamente sus obligaciones tributarias, y ahora carecen de pretensiones de devolución, y quienes eludieron en cualquier forma su cumplimiento y ahora se ven beneficiados por el tratamiento más favorable que resultará de la mencionada normativa de adaptación (62).

(62) En este sentido hay que referirse a los comentarios de C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA en el artículo publicado en el diario *ABC* del 13 de marzo de 1989 y a los de F. J. LAPORTA en el artículo publicado en *El País* de 11 de mayo de 1989.

Y es cierto, en efecto, que dicha interpretación de la STC comentada genera una clara desigualdad, una discriminación nueva entre quienes cumplieron fielmente la legislación anulada y quienes la incumplieron. Pero no lo es menos que la constatación de dicha desigualdad no puede llevarnos a forzar el razonamiento jurídico, con base en argumentos abstractos relacionados nuevamente con las ideas de justicia e igualdad, hasta el punto de mantener que los actos de aplicación de los preceptos declarados inconstitucionales «referidos al ejercicio 1987 y anteriores no caen bajo los efectos de la sentencia, *aunque se produzcan después de ella*» (63).

En primer término, porque la objeción basada en que los fallos prospectivos generan siempre discriminaciones entre quienes aplicaron la vieja normativa y quienes se beneficiaron de la nueva, fue aducida tempranamente y rechazada por los tribunales constitucionales e internacionales, porque el hecho de que los sujetos interesados tengan posibilidades distintas de ser beneficiados aparece «como un coste insignificante para apoyar los profundos principios de este tipo de decisión» (64).

Pero, además, es que la aplicación tras la STC 45/1989 de los preceptos que en ella se declaran inconstitucionales parece quedar excluida por el texto de su fundamento jurídico 11.º, que, al referirse al ejercicio de 1988, afirma expresamente que dicha ilegitimidad constitucional «hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio de 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con preceptos contrarios a la Constitución». Porque también los impuestos correspondientes a los ejercicios de 1987 y anteriores no prescritos se encuentran devengados, sin que respecto de ellos concurren circunstancias especiales que legitimen, tras la STC comentada, su liquidación y exigencia de acuerdo a preceptos contrarios a la Constitución; máxime si se tiene en cuenta que «la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad», que comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados por ella desde la publicación de la STC en el *BOE*.

A ese esquema parece responder la proyectada normativa de adaptación del IRPF que, por ello, ha sido ya objeto de las primeras críticas y previsiblemente dará lugar a nuevos recursos ante el propio TC, cuyo fallo en la

(63) Así lo ha sostenido F. J. LAPORTA en su artículo citado del diario *El País* de 11 de mayo de 1989.

(64) Cfr., al respecto, E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Un paso importante...», cit., pp. 14-15.

STC 45/1989 ha dado lugar a una situación de equilibrio inestable que, como ha señalado García de Enterría (65), «no existiría siquiera si, con la resolución con que lo han hecho sus predecesores en la justicia constitucional e internacional, la sentencia se hubiese limitado a definir sus efectos a partir de su fecha, sin más precisiones, dando por válida la legislación por él anulada hasta ese momento. Hubiera sido la técnica más simple, con menos efectos derivativos no deseados».

(65) Cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Un paso importante...», cit., p. 17.

Crónica

