

PERSONA Y DERECHO TRIBUTARIO

Gabriel Casado

Resumen: La relación Persona-Derecho Tributario continúa estando ausente de la dogmática tributaria y, claro está, sigue sin aparecer tanto en la normativa reguladora del sistema como, desde luego, en la realidad resultante de su concreta y cotidiana aplicación. Tampoco el Tribunal Constitucional se fatigó en hacerla comparecer en estos veinticinco años de jurisprudencia constitucional tributaria. El examen de las SSTC 209/1988 y 45/1989 permite abordar la percepción que el Tribunal Constitucional tiene del IRPF como el más “personal” de los impuestos del sistema, al tiempo que da pie para relatar la involución jurisprudencial de la igualdad en el ámbito de este Impuesto: desde el derecho fundamental a la igualdad contributiva (*ex* artículos 14 y 31 CE), hasta el actual y desamparado principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE).

Que partir del hombre –persona y ciudadano– y tender a su realización integral, sea el primer principio para el Ordenamiento tributario. Que dignificarlo sea para todos el primer fin.

(Vitor Faveiro)

1. A este sector, por tantos motivos, tributario y suburbial del Ordenamiento y de la Ciencia Jurídica no parece interesarle la *persona* como sujeto de derechos, sino más bien como ‘*obligado tributario*’; esto es, como titular pasivo de un dilatado y expansivo elenco de obligaciones y deberes extraídos de un superior y, a lo que se ve, placentario deber (constitucional) de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE).

La constatación anterior autoriza a conjeturar, entre otras explicaciones, que para el legislador postconstitucional la relación *Persona-Derecho Tributario* ha debido parecerle tan ajena o, acaso, tan inconducente que ni siquiera contempló la posibilidad de mencionarla, a modo de casual oxímoron, en alguna de las Exposiciones de Motivos o de los Preámbulos de las (tantas) normas que en las tres últimas décadas han venido tejiendo y destejiendo, con parejo entusiasmo, el sistema tributario actual.

El punto de referencia del Derecho Financiero –prefiere creer H.G. Corti– está en la persona y en el conjunto de sus derechos. Sin embargo, la realidad muestra que el Derecho Tributario, en cuanto *Derecho de la recaudación*, se desentiende de la persona y se centra, de plano, en el contribuyente, con o sin personalidad jurídica (artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, 58/2003). Y no en el contribuyente como sujeto de *necesidades* y, por lo mismo, de *derechos*, sino como detentador de capacidad económica susceptible de imposición, y/o de información con trascendencia tributaria aprovechable para el efectivo control y gravamen de aquélla.

No se discute, claro está, la normalización e incluso *dignificación* que el deber de contribuir alcanza tras la Constitución de 1978 y, cabalmente, a raíz de ella. Con la formulación expresa de los principios y exigencias a las que debía responder y ajustarse el conjunto de prestaciones que conforman el sistema fiscal, la Constitución no sólo pretendió la legitimación del poder tributario y, con ella, la dignificación del deber de contribuir, sino también la plasmación normativa de límites jurídicos que se traducen en garantías del ciudadano frente al ejercicio del poder de imposición: “Los principios ordenadores del sistema tributario (que consagra el artículo 31.1 CE) son, al propio tiempo –advierde el Tribunal Constitucional– límite y garantía individual frente al ejercicio del poder” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6.º). Pero, esta dignificación constitucional del deber de contribuir habría permitido concebir el tributo no ya como carga, gravamen o,

rectius, obligación constitucional y legal (de dar y de hacer), sino también y ante todo como *derecho y deber de ciudadanía*. O, si se prefiere, como *deber de la persona en comunidad* (ciudadano) en cuanto titular de *necesidades fundamentales* generadoras, a la postre, de *derechos* y también de *deberes* de idéntica (trascendente) naturaleza. Todavía se ignora que la condición de contribuyente no sólo limita, sino que también amplía el patrimonio jurídico del ciudadano.

Anudada a la normalización constitucional del tributo, la *personalización* del deber de contribuir se proclamó inicialmente como objetivo inspirador de la reforma del sistema de imposición directa, con la primera configuración legal (Ley 44/1978) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como impuesto progresivo de naturaleza personal y carácter subjetivo, que grava la renta global de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares. Sin embargo, por unas u otras razones (algunas tan ineludibles como las dictadas por el mercado: neutralidad, libre competencia, libertad de circulación), la evolución normativa del IRPF fue dejándose por el camino la inicialmente proyectada “*personalización*” de la carga tributaria que, por lo demás, nunca logró trascender de la norma a la cotidiana realidad aplicativa del impuesto. Y lejos de aquella, la imagen que acaba proyectando el sistema tributario en su conjunto es la de una creciente “*cosificación*”. En definitiva, un Derecho Tributario material concebido, fundamentalmente, como un “*Derecho de obligaciones de carácter público*” (STS de 22 de septiembre de 2002, FJ 3.º), exigibles de “*obligados tributarios*” (artículo 35 LGT/2003), por el hecho de realizar “*actos*” o de poseer “*cosas*” gravables, esto es, susceptibles de imposición. Y una concepción del tributo asociada a obligaciones y deberes, y ajena a su función natural (y constitucional) de instrumento de satisfacción de *necesidades fundamentales*, entre ellas las inherentes a la *dignidad de la persona* que enfatiza, con sobrada razón, el artículo 10 de la Constitución como fundamento del orden político y de la paz social.

2. La relación *Persona-Derecho Tributario* ni se afinca ni tampoco encuentra mejores asistencias en la jurisprudencia emanada del Tribunal Constitucional. Al modesto y simplificador propósito de estas líneas bastará reparar en las dos Sentencias (SSTC 209/1988 y 45/1989) que marcaron un punto de inflexión en la trayectoria normativa del impuesto llamado a conseguir el mayor grado de personalización de la carga tributaria del que, hasta ahora, fue capaz el sistema: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Anticipábamos que el Derecho Tributario prescinde de la persona y se contenta con el contribuyente en cuanto titular de riqueza imponible; esto es, de manifestaciones de capacidad económica merecedoras de tributación. De entre ellas, la renta viene admitiéndose, junto al patrimonio, como las dos expresiones más atendibles y fidedignas de capacidad contributiva. De ahí que el IRPF se haya considerado “junto con el Impuesto sobre el Patrimonio, un tributo de importancia fundamental para hacer efectivo el mandato del artículo 31 de la Constitución”; “la manifestación más característica de los valores políticos, tributarios y presupuestarios” de la Reforma tributaria iniciada en 1977; y, en fin, un impuesto que “alcanza categoría, dada su generalidad, de auténtica carta de ciudadanía (...)”. (Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta implantado con la Ley 44/1978).

Una igual de entusiasta concepción del IRPF mantiene el Tribunal Constitucional a partir, sobre todo, de la STC 182/1997, al decir de aquél que “es la figura tributaria (...) que grava la renta global de las personas físicas de manera progresiva (...)”; añadiendo que “es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la CE, dada su estruc-

tura y su hecho imponible (...)” (STC 182/1997, FJ 9.º). (Así se ha venido sosteniendo, sin desmayo, entre otras en SSTC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6.º; 47/2001, FJ 9.º; 137/2003, FJ 7.º; o 108/2004, FJ 8.º).

Resulta, sin embargo, que ni la *historia legal* del IPRF ni la *constitucional* que (al enjuiciar aquélla) ha venido escribiendo la jurisprudencia del Tribunal, permiten sensatamente afirmar que el IRPF “grava la renta global de las personas físicas” y que lo hace, además, “de manera progresiva”. Lo primero, porque la generalidad contributiva, (pre)requisito de la igualdad y, en definitiva, de la justicia en la imposición personal sobre la renta, no es tal si no trasciende el plano legal para reflejarse en los resultados que arroja su efectiva aplicación (y control) por la Administración. Dificilmente puede considerarse justo un sistema en el que ni *todas* las manifestaciones de capacidad económica, medidas ahora en términos de renta (generalidad objetiva), ni *todos* los que disponen de dicha capacidad (generalidad subjetiva), resultan igual de efectivamente controlados por la Administración y, por lo mismo, igual de efectivamente gravados por el impuesto.

Si analizamos, en segundo lugar, la “manera progresiva” conforme a la que se dice que el IRPF “grava la renta global de las personas físicas”, hay dos consideraciones que parecen evidentes y que, por lo mismo, pueden aceptarse sin dificultad: la idoneidad del Impuesto sobre la Renta para dotar al sistema tributario de la progresividad constitucionalmente exigida; y la inexistencia de parámetros objetivos para determinar el mínimo de progresividad constitucionalmente exigible y, en el extremo opuesto, el umbral máximo a partir del cual lo progresivo degenera en confiscatorio, vulnerando así el artículo 31.1 de la CE. En definitiva, la concreción constitucional del mínimo y máximo de progresividad exigible y/o permitida en el IRPF.

Además, para que el IRPF sea progresivo (*progresividad real*) no basta con establecer una tarifa progresiva (*progresividad formal*), sino que resulta imprescindible, primero, que “el grado de

progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto”, precisión esta que se sintió obligado a efectuar el Tribunal en la STC 45/1989, aun señalando que “es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria” (FJ 4.º). Y, en fin, para que la igualdad resulte compatible con la progresividad del impuesto, es menester que ésta se proyecte sobre la globalidad de la base imponible y no (de manera selectiva) sobre algunos de sus componentes (que es cabalmente lo que se viene haciendo en los últimos años de aplicación del IRPF).

No más alentador es el panorama que se divisa desde la “*personalización de la carga tributaria*” alcanzada con el IRPF. En efecto, si atendemos a las reglas legales de individualización e imputación de las rentas y a la valoración constitucional que de ellas efectúa el Tribunal en sus SSTC 146/1994; FJ 5.º C); y 214/1994, FJ 2.º C) al revalidarlas, y, en fin, a la respuesta que el mismo Tribunal viene dando (SSTC 47/2001, de 15 de febrero; 212/2001, de 29 de octubre; 21/2002, de 28 de enero) a las diferencias en el régimen legal de tributación de las rentas y de las cargas familiares en los diferentes tipos de modelos familiares, tampoco parece que “la personalización del reparto de la carga fiscal” que realiza el IRPF en el seno del modelo familiar más extendido en el territorio nacional (matrimonio en régimen de gananciales con un solo perceptor de rentas del trabajo) sea el más idóneo “para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 CE (...)” (STC 182/1997, FJ 9.º). Resulta, en efecto, difícil de comprender cómo el mismo Tribunal a quien (a) “parece poco dudoso que en un Estado social y democrático de Derecho, el legislador pueda dar un tratamiento distinto a las rentas del capital y a las procedentes del trabajo” (STC 45/1989, FJ 7.º); y que (b) no vacila en afirmar que “el problema constitucional de la imputación de rentas no reside (...) sino en decidir su conformidad con los principios constitucionales aplicables a la materia, al margen del grado de armonía que se consiga entre la ley civil y la tributa-

ria” (STC 146/1994, FJ 5.º C); (c) haya enjuiciado “la pretendida discriminación de los rendimientos del trabajo respecto de los rendimientos del capital, en el sistema de gananciales”; (d) reconociendo que las “reglas de imputación de rentas, unidas a la existencia de tipos de gravamen progresivos, dan lugar a que, en el régimen económico de gananciales, las rentas del trabajo soportan una carga tributaria mayor que las rentas del capital” (STC 146/1994, FJ 5.º C), y termine sentenciando (e) que todo ello “no produce vulneración del principio de igualdad, pues ese diferente trato deriva de la distinta naturaleza de las fuentes productoras de ambos tipos de rentas, que requieren un tratamiento tributario congruente con la peculiaridad que caracteriza a cada uno de ellos” (STC 146/1994, FJ 5.º *in fine*).

Observada, pues, más de cerca la imagen que la *norma* y la *realidad* proyectan del IRPF dista mucho de parecerse a la que, *foro proprio*, ha preferido dibujarse el Tribunal Constitucional (SSTC 182/1997; 46/2000; 41/2001; 137/2003; 108/2004) en una contemplación dogmática y voluntarista del impuesto, pero despegada y desatenta de la que el IRPF ofrece de sí mismo en su régimen jurídico y en los resultados de su concreta aplicación. Y para no confundir el deseo con la realidad, habría que señalar que la función que (*en el dogma*) estuvo llamado a cumplir el impuesto, no coincide con la que (*en la norma*) logró plasmar el legislador en la historia del IRPF y aún menos con la que la *realidad* ha terminado asignándole en el sistema tributario vigente.

Vano sería, sin embargo, el intento de prescindir de la imagen que del IRPF se proyecta en los tres planos anteriores (*dogma*, *norma* y *realidad*), cuando se quiere presentar la que del impuesto emerge en la jurisprudencia constitucional. Aunque, situados en este plano, lo prioritario sea cederle la palabra al Tribunal, sería estéril analizar las resoluciones constitucionales de manera abstracta y descontextualizada, o, lo que es igual, enfrentándolas con un modelo ideal pero inexistente de Imposición sobre la Renta. Sucede, en efecto, que la Constitución no le impone al legislador ningún

modelo o tipo ideal de Impuesto sobre la Renta, ni tampoco es posible inferirlo de la jurisprudencia constitucional que lo interpreta. En el terreno de las determinaciones constitucionales exigibles de la política fiscal, también es cierto que “la Constitución es un marco de coincidencias suficientemente amplio como para que dentro de él quepan opciones políticas de muy diferente signo. La labor de interpretación de la Constitución no consiste necesariamente en cerrar el paso a las opciones o variantes imponiendo autoritariamente una de ellas” (STC 11/1981, de 8 de abril).

Así lo ha venido demostrando, específica y recurrentemente, el Tribunal al enjuiciar la labor del legislador democrático en relación con el IRPF:

“el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...), no corresponde en modo alguno a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley aquí impugnada (...) son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha sobrepasado o no los límites del poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el artículo 31.1 de la CE (STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 5.º A). En igual sentido, SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.º; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11.º; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4.º; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 5.º).

A la vista de todo ello, lo procedente es analizar los pronunciamientos del Tribunal ciñéndolos a las concretas cuestiones planteadas a sabiendas de que, si bien todas ellas guardan relación con el IRPF, no podrán desconectarse de la concreta configuración legal del impuesto plasmada en las diferentes Leyes que han venido escribiendo su historia (Ley 44/1978; Ley 20/1989; Ley 18/1991; Ley 40/1998 y, en fin, el actual Texto Refundido aprobado por RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo).

3. Con certeza, fue el enjuiciamiento constitucional del primitivo sistema de sujeción conjunta (Ley 44/1978) de las rentas ob-

tenidas por los miembros de la unidad familiar, el causante de los dos pronunciamientos más relevantes del Tribunal en relación con el IRPF (SSTC 209/1988, de 10 de noviembre, y 45/1989, de 20 de febrero), y de mayor incidencia en la futura configuración legal del impuesto, comenzando por la determinación del sujeto pasivo.

Es notorio que el Tribunal Constitucional desbarató la estructura de la sujeción pasiva prevista en el Impuesto sobre la Renta (basada en la preceptiva acumulación de las rentas obtenidas en la unidad familiar), declarando la inconstitucionalidad del concreto uso que la Ley 44/1978 hizo de la tributación conjunta, aunque reconoció que “como simple instrumento técnico, la sujeción conjunta es, en sí misma, constitucionalmente neutral y por tanto constitucionalmente admisible (...) (si bien) existen límites constitucionales que el legislador no puede en ningún caso ignorar al hacer uso de esta figura” (STC 45/1989, FJ 5.º).

Pese a la nitidez de la STC 45/1989 en este punto, interesa subrayar que el Tribunal lo que considera prohibido no es la tributación conjunta en el IRPF, que “como simple instrumento técnico (...) es, en sí misma, constitucionalmente neutral y por tanto constitucionalmente admisible” (FJ 5.º), sino únicamente el hecho de que la tributación conjunta resulte obligatoria o, si se prefiere, el único sistema posible de tributación de las rentas familiares en el IRPF. De ahí que la STC 45/1989 declare la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 7.3 de la Ley 44/1978 y la de su artículo 4.2 en cuanto que no prevé para los miembros de la unidad familiar, ni directamente ni por remisión, posibilidad alguna de sujeción separada”. (Véase, asimismo, la STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 2.º).

El Tribunal hace derivar su doctrina sobre la tributación individual y el sujeto pasivo del IRPF, primero, de un *deber de coherencia* lógica e institucional, pero, también, de *algunas exigencias constitucionales* y de dos *derechos fundamentales*, de uno de los cuales, sin embargo, no tardaría en olvidarse la jurisprudencia constitucional.

Razones (deberes) de *coherencia lógica e institucional* que extrae el Tribunal de la realidad jurídica del impuesto y de “los propios presupuestos de los que arranca la Ley 44/1978”: “el único sujeto pasivo posible de un impuesto sobre la renta de las personas físicas es la persona misma, el individuo (...)” (STC 45/1989, FJ 7.º).

A dos bloques de preceptos acude el Tribunal para extraer las exigencias constitucionales que trae a colación:

“No sólo (...) las que derivan de los principios de igualdad y capacidad económica, referibles sólo a las personas físicas o jurídicas, sino también (...) las que se deducen del concepto de familia y matrimonio que alienta en los artículos 39 y 32 y que es incompatible con una concepción de grupo en la que sólo es *sui iuris* la cabeza y *alieni iuris* todo el resto de sus integrantes, siquiera sea únicamente a efectos fiscales”.

No obstante, importa advertir que la STC 45/1989 resuelve la (auto)cuestión de inconstitucionalidad que el propio Tribunal se plantea en la STC 209/1988, al tiempo que estima un recurso de amparo en el que el demandante invocaba, como es obvio, la vulneración de derechos fundamentales. Y al *derecho a la intimidad personal y familiar* (artículo 18.1 CE) alude el Tribunal como el primero de los derechos que considera incompatibles con la preceptiva tributación conjunta de los cónyuges, sin posibilidad opcional de tributación individual:

“Desde la perspectiva que ahora contemplamos, esto es, la del derecho a la intimidad, resulta incompatible con la institución la actual regulación legal del deber conjunto de los cónyuges” (STC 45/1989, FJ 9.º).

Zambullirse, apenas, en las múltiples formas (y honduras) de la igualdad tributaria, valor, principio y derecho constitucional, es tarea de la que reconforta desertar en esta hora. No estaría permitido, en cambio, eludir la inmersión en el segundo derecho fundamental en cuyo quebranto descansa la inconstitucionalidad del

sistema de tributación conjunta en el IRPF: el derecho (fundamental) a la igualdad contributiva, construcción efímera, por inconstante, que el Tribunal extrajo de la aplicación conjunta de los artículos 14 y 31.1 CE, para reconocer el derecho fundamental de cada uno de contribuir (en el IRPF) de acuerdo con su propia capacidad económica:

“La sujeción conjunta al impuesto de los miembros de la unidad familiar no puede transformar el impuesto sobre las personas físicas en un impuesto de grupo porque esta transformación infringe el derecho fundamental de cada uno de tales miembros, como sujetos pasivos del impuesto a contribuir, de acuerdo con su propia capacidad económica, en la misma cuantía en que habrían de hacerlo si, manteniendo esa misma capacidad, tributasen separadamente” (STC 45/1989, FJ 7.º).

Aspiran las líneas que siguen a relatar la involución jurisprudencial de la igualdad en el ámbito del IRPF: desde el derecho fundamental a la igualdad contributiva, *ex* artículos 14 y 31 CE (SSTC 209/1988 y 45/1989), hasta el actual (y *desamparado*) principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE.

4. Ya desde sus primeros pronunciamientos el Tribunal se cuidó de advertir que “no toda proclamación constitucional del principio de igualdad es reconducible, sin más, a la efectuada por el artículo 14 CE”. Sin embargo, la posibilidad de un recurso de amparo por vulneración del derecho fundamental a la igualdad en materia tributaria ya había sido admitida por el Tribunal (por ejemplo, en los AATC 230/1984 y 388/1984) “cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación”. Así en el ATC 230/1984, de 11 de abril, que inadmite el recurso de amparo planteado, con base en el artículo 14 CE (“por el desigual trato que generó la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 44/1978, del IRPF, al discriminar a los sujetos pasivos por razón de su concreta fuente de renta”), declara el Tribunal que:

“el artículo 31.1 CE establece el principio de que el sistema tributario ha de ser justo e inspirarse en los principios de igualdad y progresividad. La simple mención conjunta de estos dos principios evidencia que el primero de ellos no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferenciaciones entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera otra condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia” (FJ 1.º).

“Es claro –añade el Tribunal en el FJ 2.º– que el principio de igualdad consagrada en el artículo 14 CE no impide en modo alguno que el legislador, a efectos fiscales dé un trato diferente a personas cuya condición social está diferenciada por razones objetivas atinentes a la fuente de sus ingresos o a la cuantía de estos. En consecuencia, y en esta materia, la vulneración del principio de igualdad sólo se producirá, eventualmente, cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación” (Así lo reitera la STC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 3.º).

Con todo, fue en la STC 209/1988, de 10 de noviembre, en el contexto de un recurso de amparo en el que, *en relación con el Impuesto sobre la Renta*, se invocaba la vulneración del artículo 14 en relación con los artículos 31.1 y 39 CE, donde el Tribunal (tras declarar que “la igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte”), añade que “en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su artículo 14 en un precepto (art. 31.1) cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas en cuenta”; y concluye que “la igualdad ante la ley –ante la ley tributaria, en este caso– resulta, pues, indisociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado” (FJ 6.º). Y en el FJ 7.º insiste el Tribunal, refiriéndose a la igualdad del artí-

culo 14 CE, que los principios constitucionales “de generalidad, capacidad y progresividad, en el ámbito específicamente tributario, concretan y particularizan aquella genérica interdicción del trato discriminatorio (art. 31.1 CE). En la STC 209/1988 el Tribunal no titubea, pues, en admitir que el derecho a la igualdad jurídica en materia tributaria no puede prescindir o desconectarse de los principios contemplados en el artículo 31 CE, “cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas en cuenta”; y en precisar (más concretamente y siempre en relación con el IRPF) que la capacidad económica constituye “en este ámbito, medida de la igualdad”: “el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad en este ámbito, medida de la igualdad (artículo 31.1 CE)” (FJ 8.º). Y de ahí la necesidad de que un “trato tributario especial” entre los sujetos pasivos del IRPF quede “justificado por la constatación de un cambio efectivo en su capacidad económica” (FJ 10.º).

Profundiza en esta misma línea la STC 45/1989 al advertir que “la relación entre el principio general de igualdad consagrado por el artículo 14 CE y los principios rectores del sistema fiscal que se especifican en el artículo 31 CE está, por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto que menciona también, entre dichos principios, el de igualdad. Es evidente que ésta se predica, como no podía ser de otro modo, de la situación ante la Ley reguladora del Impuesto de todos los sujetos del mismo y que carece de sentido referirla a la situación de las unidades tributarias que, como tales, no son titulares de derechos u obligaciones de clase alguna (...) Lo que interesa poner de relieve ahora —añade el FJ 4.º— es que como la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzca entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras

personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión”. Y planteándose el Tribunal la posible justificación de las diferencias de tributación “desde el punto de vista de la igualdad contributiva”, considera que “como a efectos del principio de igualdad la comparación debe establecerse entre personas con el mismo nivel de rentas, la diferencia de gravamen entre contribuyentes aislados o integrados en una unidad familiar es incompatible con dicho principio, con absoluta independencia de 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 producido por circunstancias que el legislador no pudo tener en cuenta”.

A nadie puede sorprender que esta doctrina no tardara en generar importantes expectativas entre los contribuyentes respecto a las posibilidades abiertas al recurso de amparo en materia tributaria, sobre la base de la conexión entre los artículos 14 y 31.1 CE y del *derecho fundamental a la igualdad contributiva* que, al cobijo de ella, apreció el Tribunal en el ámbito del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, la jurisprudencia constitucional tampoco tardó en claudicar ante la tarea de circunscribir con precisión el alcance de su doctrina en los diferentes recursos de amparo a raíz de ella planteados, con la pretensión (algunos de ellos) de extrapolar a todo el ámbito tributario lo que el Tribunal dejó dicho con relación a uno muy específico. Ante la dificultad de ajustar el alcance de la doctrina sentada en las SSTC 209/1988, y 45/1989, el Tribunal opta por ignorarla y ello tanto en recursos en los que la conexión entre los artículos 14 y 31.1 CE se plantea respecto de tributos ajenos al IRPF (así las SSTC 53/1993, y 54/1993, referidas al Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos) como en aquellos otros en los que la invocación de tales preceptos se formula en el ámbito del Impuesto sobre la Renta.

En uno y otro caso el Tribunal elude palmariamente pronunciarse sobre las consecuencias de la doctrina sentada en sus SSTC

209/1988 y 45/1989, a las que ni siquiera menciona, para ignorar así la relación en ellas establecida entre los artículos 14 y 31.1 CE, que incluso resulta negada. En efecto, la argumentación del Tribunal arranca no de la conexión, sino contrariamente, de la desconexión de ambos preceptos constitucionales que aisladamente examina. Por lo que al artículo 31.1 se refiere, el examen empieza y termina con la constatación de que el mismo “no figura entre los preceptos constitucionales para los que el artículo 53.2 CE ha reservado el procedimiento garantista del recurso de amparo” (ATC de 22 de febrero de 1993, FJ 2.º), ni tampoco “la protección de la igualdad como principio inspirador del sistema tributario reconocido en el artículo 31 tienen cabida en el citado recurso” (FJ 3.º). Y en relación con el artículo 14, el Tribunal se limita a recordar que el derecho reconocido en dicho precepto, tutelado por el recurso de amparo, no tiene la misma eficacia que el principio de igualdad del artículo 31.1, “considerado como criterio inspirador del sistema tributario” (FJ 3.º); y ello le basta para despachar la cuestión y concluir que deben “rechazarse aquellas demandas de amparo en las que, so pretexto de la invocación formal del artículo 14 CE, y sin un enlace subsumible en el marco de este precepto, lo que realmente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, de igualdad tributaria y progresividad del artículo 31.1 CE” (STC 53/1993, FJ 1.º; y STC 54/1993, FJ 1.º); añadiendo en el FJ 2.º de esta última Sentencia que “el problema que plantea el recurrente queda reducido a una discrepancia relacionada con la justicia tributaria no subsumible en el principio de igualdad proclamado en el artículo 14 CE”.

Sí aparenta ser más generosa en su argumentación la STC 53/1993, que parece dispuesta a afrontar la cuestión del *enlace* entre los artículos 14 y 31 CE, al admitir en su F.J. 2º que “podría pensarse que el demandante denunciaba, en realidad, una infracción del principio constitucional de igualdad en tanto que proyectado, como elemento de su contenido, sobre el derecho reconocido en el artículo 31 de la Constitución. Sin embargo –advierde el

Tribunal—cuantos argumentos esgrime el actor en su demanda para fundamentar la alegación de que la configuración del impuesto es contraria a sus derechos fundamentales han sido ya desestimados por el Pleno de este Tribunal en la STC 221/1992, por lo que no queda sino —con remisión a los fundamentos de aquella Sentencia— desestimar el presente recurso de amparo”. Lo sorprendente es que en los Fundamentos jurídicos y en los Antecedentes de la referida STC 221/1992, ni se argumenta ni se invoca el principio de igualdad tributaria, ni tan siquiera se menciona el artículo 14 CE.

Interesa recalcar, finalmente, en la STC 159/1997, de 2 de octubre, donde el Tribunal, tras reiterar que “no toda proclamación constitucional del principio de igualdad es reconducible, sin más, a la efectuada por el artículo 14 CE, (y que) específicamente no lo es la del principio de igualdad en materia tributaria contenida en el artículo 31 CE”, sintió la necesidad de advertir que: “ello no significa que este Tribunal no pueda llegar a apreciar —como por ejemplo, hizo en las SSTC 209/1988 y 45/1989— una infracción del artículo 14 por la ley tributaria (...)” (FJ 3.º).

Observando, equilibradamente, el panorama es fácil comprender la reacción del Tribunal frente a los intentos no infrecuentes de abrir la vía del recurso de amparo, so capa de una invocación meramente rituarial y “formal” de derechos fundamentales (básicamente, los tutelados en los artículos 14 y 24 CE), cuando de verdad la pretensión se sustenta en la vulneración de derechos o principios no amparables por esta vía. Pero, en cambio, lo que sorprende es que el Tribunal todavía hoy continúe sin explicar cómo reconociendo que el derecho fundamental a la igualdad del artículo 14 CE “está, por así decir, explícitamente incorporado” al artículo 31.1 CE (STC 45/1989, FJ 4.º 3), siendo la igualdad ante la ley una realidad “indisociable” de los principios de justicia tributaria, al ser el artículo 31.1º una modulación del alcance del artículo 14 (STC 209/1988, FJ 6.º; y STC 46/2000, FJ 4.º), termine diferenciando el ámbito del artículo 14 y el del artículo 31.1 CE

en atención al *carácter subjetivo* u *objetivo* de la razón determinante del tratamiento diferencial. Lo llamativo, además, es que el único argumento en el que el Tribunal pretende fundamentar este peculiar criterio de diferenciación (la índole objetiva o subjetiva de la desigualdad) lo extraiga de una afirmación formulada *obiter dicta* en el Auto de inadmisión de un recurso de amparo, según el cual la vulneración del artículo 14 sólo se producirá, eventualmente: “cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación” (ATC 230/1984, FJ 2.º). A partir de ahí, la antes citada STC 159/1997 concluye sosteniendo categóricamente:

“la necesidad de distinguir las diferencias entre personas o grupos de personas por razones subjetivas, a las que se refiere el artículo 14 y, de otro lado, las que contempla en el artículo 31.1 CE en relación con el principio de igualdad, basadas en razones objetivas atinentes a la renta o los ingresos de los sujetos” (FJ 3.º).

“De ello se desprende con claridad que la posible inconstitucionalidad que la recurrente imputa al art. 38.2.1 L 5/1990, por su eventual contradicción con el principio de igualdad, no residiría realmente en una discriminación contraria al art. 14 CE por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada por el art. 31.1 CE. Y por tanto, la conclusión última sólo puede ser, a la luz de la doctrina antes expuesta, que nos encontramos ante una eventual desigualdad no susceptible de ser corregida por el cauce del presente proceso de amparo, aunque pueda serlo, en su caso, por el de otros procesos constitucionales, como el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad” (FJ 4.º).

No es esta de “*lo objetivo*” y de “*lo subjetivo*” una doctrina constitucional errática, sino la que incansablemente y sin otra argumentación adicional viene, a partir de entonces, manteniendo el Tribunal como muestran, entre otras, las SSTC 183/1997, FJ

3.º; 71/1988, FJ 4.º; 36/1999, FJ 2.º; 46/1999, FJ 2.º; 84/1999, FJ 4.º; 200/1999, FJ 3.º; 46/2000; 1/2001; 212/2001; 21/2002, FJ 4.º; 193/2004, FJ 3.º. Detenerse a descreer de esta doctrina acaso resulte aleccionador.

Claro que ésta sería ya otra historia.

Madrid, 11 de julio de 2006

SENTENCIA 45/1989, DE 20 DE FEBRERO

Pleno: Tomás y Valiente, Begué Cantón, Latorre Segura, *Rubio Llorente* (ponente), Díez-Picazo y Ponce de León, Truyol Serra, García-Mon y González-Regueras, de la Vega Benayas, Díaz Eimil, Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Jesús Leguina Villa y López Guerra

Fundamentos:

2. “(...) sienta el principio basilar de que cuando las personas definidas como sujetos pasivos estén integradas en una unidad familiar, todos los componentes de ésta quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto como sujetos pasivos». No se pretende convertir con ello a la unidad familiar en sujeto pasivo del impuesto (como tal figuraba en el proyecto gubernamental, expresamente modificado en este extremo por las Cortes), pero sí en una determinación decisiva del régimen al que han de quedar sometidos quienes la integran”.

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

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

4.

“La relación entre el principio general de igualdad consagrado por el art. 14 CE y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el art. 31 C.E., está, por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto, que menciona también, entre dichos principios, el de igualdad. Es evidente que ésta se predica, como no podía ser de otro modo, de la situación ante la Ley Reguladora del Impuesto de todos los sujetos del mismo y que carece de sen-

tido referirla a la situación de las unidades tributarias que, como tales, no son titulares de derechos u obligaciones de clase alguna. (...) como la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión. Añadir, para concluir, que la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto (...)

“(...) Sea cual fuere, en efecto, el concepto constitucionalmente adecuado de familia, no es discutible que tal concepto incluya sin duda la familia que se origina en el matrimonio, que es en todo caso la que especialmente toman en consideración tanto la Declaración Universal de Derechos Humanos aprobada por las Naciones Unidas en 1948 (art. 16.1), como los Tratados sobre Derechos Fundamentales suscritos por España (así el Convenio de Roma –art. 12–, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos –art. 23– y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, art. 10.1). El régimen del matrimonio está deferido por la Constitución (art. 32) a la Ley, con la importante precisión de que ésta ha de asegurar en, todo caso, la plena igualdad jurídica de los cónyuges(...)

5.

“(...) la forzada inclusión de varios sujetos en una unidad tributaria para sujetarlos conjuntamente a un impuesto de naturaleza personal no puede ser arbitraria, pues de otro modo lesionaría, ya por eso, el principio de igualdad. (...) la sujeción conjunta que implica en sí misma un trato diferenciado, sólo es constitucionalmente admisible en la medida en la que esté fundada en una razón que sea congruente con el fin de la norma, esto es, en el caso que aquí nos ocupa, en la razón de que esta sujeción conjunta es necesaria o al menos conveniente para determinar la renta de los distintos sujetos.

(...) como exigencia derivada de los arts. 14 y 31, es indispensable que la sujeción conjunta no incremente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le correspondería a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica, de manera que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que tendrían si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada. Dada la existencia de una cuota única que la sujeción conjunta comporta, esta limitación consti-

tucional puede concretarse en la afirmación de que tal cuota única no puede exceder en su cuantía de la que resultaría de adicionar las cuotas separadas que corresponderían a cada uno de los sujetos pasivos, aunque, como es obvio, sí puede ser menor si el legislador emplea también este instrumento de la sujeción conjunta, como es casi inexcusable, para cumplir la obligación de proteger la familia que le impone el art. 39.1 de la Constitución”.

6.

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

La supuesta disminución de gastos por las economías de escala que resultan de la convivencia (...). Se trata (...) de una presunción basada en la experiencia a cuya utilización legislativa no puede hacerse otro reproche desde el punto de vista de la igualdad, que el doble de haberse plasmado en un concepto de unidad familiar que no incluye todas las situaciones del mismo género y haberse acogido además en forma tal que no permite la prueba en contrario (...).

Los remedios que se sugieren (extensión analógica de la norma a otras situaciones de convivencia semejantes y posibilidad de invalidar la presunción mediante la prueba en contrario) no son, sin embargo, ni técnica, ni jurídica, ni lógicamente posibles. El primero de ellos (...) desechado “por la dificultad fáctica de probar tanto las uniones como las separaciones de hecho». A ello habría que añadir no sólo la dificultad resultante de la necesidad de incluir también unidades convivenciales sin comunicación sexual o no basadas en la relación familiar, sino sobre todo, después de la Constitución, en la imposibilidad que de su art. 18 se deriva para llevar a cabo indagaciones que afectan directamente al ámbito de la intimidad. (...) demostrar que no se ha producido el incremento de capacidad económica que el legislador presume, es virtualmente imposible en tanto que no se conozcan con exactitud la magnitud del presumido incremento y los factores que supuestamente lo originan y, como es claro, no hay ni en la Ley ni en el ordenamiento entero norma alguna que permita esa determinación”.

“En la relación de los cónyuges entre sí y con sus hijos menores existen pues, por mandato legal, unos rasgos peculiares que no se dan en otras estructuras de convivencia y que en cuanto comportan rentas comunes y comunicación de renta entre los distintos integrantes de la unidad familiar pueden ser legítimamente tomados en cuenta por el legislador al configurar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...) lo que permite afirmar, sin duda, que no es contraria al principio de igualdad, por no ser razonable la diferenciación que de ella resulta entre los sujetos pasivos del impuesto, según que estén o no integrados en unidades familiares de este género.

7.

“(...) la defensa de la constitucionalidad de este precepto no se intenta por esta vía, sino con una doble argumentación que parte, efectivamente, del supuesto de que los cónyuges fueron objeto al menos, hasta 1985, de un mayor gravamen que los no casados e incluso de la aceptación implícita de que esta mayor carga tributaria era, mientras existió, constitucionalmente inaceptable (...).

(...) no se percibe cómo podría perjudicar a la mayor parte de los hogares (aquellos en los que toda la renta es obtenida por uno sólo de los cónyuges), la división por dos de la renta única, con la consiguiente disminución del tipo efectivamente aplicable.

Al margen de su nula eficacia suasoria, el argumento tiene interés como testimonio de la pervivencia de una concepción del impuesto sobre la renta que no se adecua en absoluto a la realidad jurídica presente. En el fondo de esta comparación entre familias parece estar latente, en efecto, la idea de que el sujeto pasivo del impuesto no es el individuo, sino la familia, o, dicho de otro modo, que se trata de un ‘impuesto de grupo’ (...).

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

“La violación del art. 39.1 CE que el sistema de acumulación de rentas implica se produce en primer término y, sobre todo, por las mismas razones que

obligan a considerar que tal sistema es incompatible con el principio de igualdad. Si la carga tributaria que pesa sobre una persona integrada en una unidad familiar es mayor que la que pesa sobre otro contribuyente con idéntico nivel de renta, pero no integrado en una unidad de este género (o, lo que es lo mismo, mayor que la que pesaría sobre esa misma persona si no constituyera parte de una familia, a efectos fiscales), es evidente que no sólo se lesiona el principio de igualdad, sino que directamente se va en contra del mandato constitucional que ordena la protección de la familia, a la que, al obrar así, no sólo no se protege, sino que directamente se la perjudica (...)"

8.

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

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

"El deber de declarar de los esposos surge (...) no en razón de sus rentas propias, sino, por así decir, en razón de las percibidas por todos los integrantes

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

A la misma conclusión se llega, en virtud de razones distintas, al analizar las previsiones que en el mismo se incluyen para aquellas situaciones en las que el acuerdo entre los cónyuges no es posible. Sea cual fuere el grado de ese desacuerdo, la Ley exige, en efecto, que cada uno de ellos declare no sólo sus propias rentas, sino también las del otro, como miembro que es de la unidad familiar (...).

El precepto no lesiona el principio de igualdad, en cuanto que es aplicable sólo a los esposos, cuya sujeción conjunta al impuesto es, en principio, lícita, pero es desde luego claramente incompatible con el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 C.E.).

11.

“(...) la valoración constitucional concreta de la figura de la sujeción conjunta al impuesto sólo podía hacerse teniendo en cuenta la utilización que de tal figura hace la Ley. En esta (...) la figura es aplicada (art. 5.1, regla primera) a un grupo de personas entre las que existen efectivamente relaciones relevantes desde el punto de vista tributario, de tal modo que dicha aplicación no puede ser tachada de arbitraria aunque tampoco impuesta en términos tales que hagan imposible la imposición separada cuando en la práctica no se dan efectivamente esas relaciones. Para hacer efectiva la sujeción conjunta al impuesto, el legislador ha utilizado sin embargo un sistema que es constitucionalmente inaceptable porque incrementa de manera claramente discriminatoria la cuota tributaria (art. 7.3), a cuyo pago están solidariamente obligados todos los integrantes de la unidad familiar (arts. 31.2 y 34.6), debiendo los cónyuges que la integran suscribir conjuntamente una declaración única, o, en todo caso, cuando no hubiese acuerdo entre ellos, formular cada uno de ellos una declaración comprensiva de todas las rentas de la unidad familiar (art. 34.2) con lo que se violenta tanto la intimidad individual de los propios cónyuges, como la de la familia. La verificación de estas transgresiones constitucionales lleva, como es inevitable, a la invalidación de tales preceptos, pero como hemos cuidado de subrayar, esta invalidación viene impuesta, en lo que toca a los arts.

31 y 34, no porque resulte contrario a la Constitución el núcleo central de estos preceptos (el establecimiento de la responsabilidad solidaria o la imposición del deber de formular conjuntamente una declaración única), sino por determinaciones en cierto sentido accesorias (la responsabilidad solidaria respecto de una obligación de pago cuyo contenido se determina según un método discriminatorio, en un caso; la regulación prevista para el supuesto de discordia entre los cónyuges, en el otro), que no guardan conexión necesaria con el principio de sujeción conjunta al impuesto, cuya invalidación no exigen en consecuencia. Tampoco hay relación necesaria, como ya hemos visto, entre el principio de sujeción conjunta y el sistema de acumulación de rentas que prevé el art. 7.3 que más bien implica una contradicción lógica con aquél. (...).”

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

“(…) La infracción del principio constitucional de igualdad no podría ser reparada, en este caso, mediante la pura y simple extensión a los contribuyentes integrados en unidades familiares del régimen legal establecido para la tributación de quienes no lo están, pues, como es obvio, tal hipotética equiparación no sólo desconocería la legitimidad constitucional, repetidamente afirmada en esta Sentencia, que en principio tiene la sujeción conjunta al impuesto, sino que también habría de provocar, en el actual marco normativo, resultados irracionales e incompatibles, a su vez, con la igualdad, en la medida en que otras piezas del sistema legal (destacadamente, el sistema de deducciones) no han sido afectadas por el fallo de inconstitucionalidad y permanecen, por consiguiente, en vigor, una vez depurada la Ley de las disposiciones viciadas.

Le cumple, pues, al legislador, a partir de esta Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa que, como hemos venido señalando, no puede ser ni desconocida ni sustituida por este Tribunal Constitucional (...).

Fallo:

Declarar:

1.º La inconstitucionalidad y nulidad, con los efectos que se indican en el fundamento undécimo, de los arts. 7, apartado tercero; 31, apartado segundo, y 34, apartados tercero y sexto, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre.

2.º La inconstitucionalidad del art. 4.2 de la citada Ley, en cuanto que no prevé para los miembros de la unidad familiar, ni directamente ni por remisión, posibilidad alguna de sujeción separada.

3.º La inconstitucionalidad del art. 24, apartado b), de la misma Ley, en la redacción anterior a la Ley 37/1988, en cuanto que no incluye entre los períodos impositivos inferiores a un año el correspondiente a los matrimonios contraídos en el curso del mismo.

MATRIMONIO Y FAMILIA

