

I. Sentencias del Tribunal Constitucional

Por FRANCISCO CORRAL DUEÑAS

Unica. *Sentencia de 9 de febrero de 1989.*—IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.—Es inconstitucional la imposición conjunta de los ingresos de los cónyuges, debiendo considerarse nulos los preceptos que la ordenan.—Pleno del Tribunal.—Ponente: D. Francisco Rubio Llorente (suplemento del *BOE* del día 2 de marzo).

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

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

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

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

2. Mediante Providencia del día 22 de noviembre, acordó el Pleno del Tribunal tener por formadas las actuaciones para sustanciar la cuestión de inconstitucionalidad relativa a los artículos 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 23 (en relación con el 24.7), 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/1978, teniendo

en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con referencia a los artículos 14, 18, 31 y 39 de la Constitución. Se acordó, asimismo, dar traslado de las actuaciones que se han formado procediendo la cuestión, conforme establece el artículo 37.2 de la LOTC; al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes; al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días puedan personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimaren convenientes. Se dispuso, por último, la publicación de la incoación de la cuestión en el *Boletín Oficial del Estado* para general conocimiento.

Fallo.—El Tribunal Constitucional, en Pleno, ha deducido declarar:

1.º La inconstitucionalidad y nulidad, con los efectos que se indican en el fundamento undécimo, de los artículos 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 artículo 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 artículo 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.

La sentencia se razona ampliamente en los siguientes,

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

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

2. El primero de los conjuntos cuestionados arranca del apartado segundo del artículo 4, que en su apartado 1.º define los sujetos pasivos del impuesto. Es este apartado segundo el que 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.

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

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

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

Inicialmente, en la redacción originaria de la Ley 44/1978, el sistema estaba integrado, en lo que aquí importa y excluidas las deducciones que no se aplicaban en exclusiva a este tipo de unidades familiares, por las siguientes:

Por razón de matrimonio (8.500 pesetas).

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

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

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

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

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

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

3. El segundo conjunto de preceptos cuestionados [23 y 24, 1, b)], en su interpretación literal, imponían la sujeción continua con acumulación de rentas a todas las personas que constituyesen matrimonio en la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre), fuese cual fuese el momento en el que lo hubiesen contraído, en tanto que autorizaban la declaración individual de quienes para esa fecha no formasen parte de una unidad familiar, aunque hubiesen estado integrados en una unidad de este género que se hubiese disuelto en el transcurso del año precedente y en el bien entendido de que la declaración individual quedaba referida exclusivamente al tiempo que mediase entre la disolución y la fecha del devengo.

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

4. Precisado lo anterior y antes de entrar en el análisis de los pre-

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

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

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. Pero dejando de lado, por el momento, esta evidencia, lo que interesa poner de relieve ahora, para evitar después reiteraciones fatigosas, es que como la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión. Añadir, para concluir, que la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria.

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

perspectiva de éste una norma o un conjunto de normas que por sí solas determinan, en aspectos importantes, el régimen jurídico de la entidad protegida.

Esta es, en el apartado primero del artículo 39 CE, la familia, una institución cuya trascendencia social no necesita ponderación y cuya definición exacta desde el punto de vista constitucional no es problema que ahora deba ocuparnos. Sea cual fuere, en efecto, el concepto constitucionalmente adecuado de familia, no es discutible que tal concepto incluya, sin duda, la familia que se origina en el matrimonio, que es, en todo caso, la que especialmente toman en consideración tanto la Declaración Universal de Derechos Humanos, aprobada por las Naciones Unidas en 1948 (art. 16, 1), como los Tratados sobre Derechos Fundamentales suscritos por España (así, el Convenio de Roma —artículo 12—, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos —artículo 23— y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales —artículo 10, 1—). El régimen del matrimonio está deferido por la Constitución (artículo 32) a la Ley, con la importante precisión de que ésta ha de asegurar en todo caso la plena igualdad jurídica de los cónyuges; un mandato éste del que se deduce naturalmente la necesidad de que el legislador, teniendo siempre en cuenta la realidad objeto de regulación, no condicione o determine la situación de los cónyuges de manera que ésta no sea efectivamente igual en el ejercicio de los derechos, por ejemplo, y por la inmediata relación que guarda con el tema que ahora nos ocupa, en el ejercicio del derecho al trabajo y a la libre elección de profesión u oficio.

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

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

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

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

La primera de ellas es la de que, en contra de lo que de la lectura de las mencionadas alegaciones se deduce, nuestra STC 209/1988 no afirmó que el principio de la sujeción conjunta y solidaria de los cónyuges (y

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

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

Punto de partida obligado de nuestras breves consideraciones es la determinación de qué es lo que ha de entenderse por «sujeción conjunta y solidaria» de diversos individuos a un impuesto que es, *ex definitione* (artículo 1, 1, de la Ley 44/1978), de «naturaleza personal», y que «grava la renta de los sujetos pasivos en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares» (*ibid.*). Como principio opuesto al de sujeción separada, con arreglo al cual cada individuo tributa separadamente por sus propias rentas y es responsable de una obligación tributaria absolutamente individualizada, en la sujeción conjunta varios individuos son considerados como integrantes de una «unidad tributaria» o contribuyente, de manera que la obligación tributaria principal de cada uno de ellos se concreta mediante la determinación de una cuota única, correspondiente al conjunto, a la unidad tributaria en cuestión.

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

El primero y muy obvio es el de que la forzada inclusión de varios sujetos en una unidad tributaria para sujetarlos conjuntamente a un impuesto de naturaleza personal no puede ser arbitraria, pues de otro modo lesionaría, ya por eso, el principio de igualdad. Como el correlato lógico de un tributo personal y directo sobre la renta de las personas físicas es la imposición separada, esto es, la sujeción separada al impuesto de cada una de ellas, la sujeción conjunta que implica en sí misma un trato diferenciado, sólo es constitucionalmente admisible en la medida

en la que esté fundada en una razón que sea congruente con el fin de la norma, esto es, en el caso que aquí nos ocupa, en la razón de que esta sujeción conjunta es necesaria o, al menos, conveniente para determinar la renta de los distintos sujetos.

En segundo término, y como exigencia derivada de los 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, de manera que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que tendrían si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada. Dada la existencia de una cuota única que la sujeción conjunta comporta, esta limitación constitucional puede concretarse en la afirmación de que tal cuota única no puede exceder en su cuantía de la que resultaría de adicionar las cuotas separadas que corresponderían a cada uno de los sujetos pasivos, aunque, como es obvio, 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 artículo 39, 1, de la Constitución.

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

Dicho lo anterior, es claro que la valoración constitucional concreta de la figura de la sujeción conjunta sólo puede hacerse examinando la utilización que en la Ley se hace de este instrumento. El examen del artículo 5, 1, nos permitirá establecer si la aplicación de la sujeción conjunta a los integrantes de esta modalidad de unidades familiares es o no arbitraria; el del artículo 7, 3, ilustrará sobre la proporcionalidad o falta de proporcionalidad existente entre la distinción establecida entre los sujetos conjuntamente al impuesto (si tal distinción resulta legítima) y los que tributan separadamente, de manera que nos llevará a una conclusión sobre su constitucionalidad en relación con los artículos 14, 31 y 39, 1, de nuestra Constitución, y, por último, el análisis de los artículos 31, 2, y 34, 3 y 6, de la Ley, que también ha de hacerse desde esta misma perspectiva, lleva, en cuanto que son estos preceptos los que disciplinan las actuaciones conjuntas, a examinar el sistema asimismo a la luz del derecho a la intimidad.

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

Esta regla establece como primera de las modalidades de la unidad familiar (primera, también seguramente, en orden a su importancia) «la integrada por los cónyuges y, si los hubiese, los hijos menores legítimos, legitimados, reconocidos o adoptados, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos». De acuerdo con lo ya expuesto nuestro examen ha de centrarse en las razones que abonan en este caso la sujeción conjunta al impuesto de diversos sujetos

pasivos que, en principio, habrían de estar separadamente sujetos a él, pues si tales razones no existieran o no fueran admisibles por resultar incongruentes con la finalidad perseguida, el trato diferente sería arbitrario y, por tanto, contrario a las exigencias derivadas del artículo 14 de nuestra Constitución.

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

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

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

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

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

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

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

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

La sujeción conjunta se justifica tan sólo, como acabamos de ver, en virtud de unas relaciones jurídicas específicas que no guardan relación necesaria con el presunto incremento de la capacidad económica que para los miembros de la familia resultaría de su pertenencia a ésta. Las consecuencias jurídicas que el legislador extraiga de tal diferencia, la diferencia de trato de los sujetos integrados en la unidad familiar en relación con quienes no lo están, sólo serán aceptables, en consecuencia, en la medida en la que sean también adecuadas y congruentes con tal diferencia, salvo en la medida en que, en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 39, 1, de la Constitución Española, ésta sea tomada también en consideración por el legislador para dispensar a los integrantes de la unidad familiar un trato fiscal más favorable que el que reciben los sujetos no integrados en unidad alguna.

7. La diferenciación de trato entre sujetos del impuesto integrados y no integrados en una unidad familiar resulta sobre todo, en cuanto que se trata de un extremo decisivo para la determinación de la deuda tributaria de la norma que determina la acumulación de «todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio», esto es, la norma contenida en el artículo 7, 3, de la Ley 44/1978, central en el sistema, como afirma el Abogado del Estado y a cuyo análisis consagramos el presente fundamento.

El efecto que la acumulación de rentas produce en un impuesto per-

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

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

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

La primera de ellas puede ser desechada sin muy largo razonamiento, porque, como fácilmente se entiende, arranca del incierto supuesto de

que la única alternativa posible al sistema de la pura y simple acumulación de rentas, tal como se establece en este precepto, es la declaración separada de los cónyuges. Una cosa es la acumulación de rentas para aplicar al resultado de la adición el tipo que corresponda, y otra, bien distinta, la consideración conjunta de ambas rentas con las que se opera después para imputarles a los cónyuges (como ocurre en el sistema más simple de *splitting*) o a todos los miembros de la unidad (según el sistema de cociente familiar) a fin de aplicar el tipo que corresponda al resultado de esta imputación. En particular, no se percibe cómo podría perjudicar a la mayor parte de los hogares (aquellos en los que toda la renta es obtenida por uno sólo de los cónyuges) la división por dos de la renta única, con la consiguiente disminución del tipo efectivamente aplicable.

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

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 solo la base imponible,

sin combinarlo con alguna técnica que tome en consideración el número de miembros que componen la familia y, eventualmente, la distribución real entre ellos de las rentas adicionadas.

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

Estos paliativos operan, en general, de acuerdo con la pauta establecida en el artículo 1, 3, de la Ley de Impuestos, mediante la aplicación de deducciones con las que se pretende tomar en consideración, como ordena el apartado 1.º del mismo artículo, las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo. Algunas de estas deducciones (las previstas en el apartado D del art. 29), aunque calificadas de familiares porque efectivamente tienen, en general, su origen en las relaciones de parentesco, no operan sólo en favor de las unidades familiares que aquí nos ocupan, sino de todos los sujetos pasivos del impuesto y no pueden ser tomadas en consideración, por tanto, como un posible instrumento de corrección del incremento de gravamen que resulta de la acumulación de rentas. Otros benefician sólo a este tipo de unidades familiares, en cuanto que se conceden por razón de matrimonio, o a todas las unidades familiares, sea cual fuere la modalidad, pero tampoco pueden ser consideradas en modo alguno como un paliativo del incremento de progresividad, no sólo porque al no guardar relación alguna con la cuantía de la base no pueden cumplir esta función, que es la razón esencial, sino también porque de hecho, como en el caso de la llamada «deducción general», mientras existió, el incremento debido a la acumulación no procede siempre, sino sólo cuando las rentas acumuladas tienen determinado origen. Es cierto que para determinados niveles de la base imponible, estas deducciones fijas, cuya cuantía puede ser modificada anualmente por el legislador (que naturalmente puede también dejarla incambiada año tras año), pueden absorber el incremento de la progresividad resultante de la acumulación, aunque sin duda las tendencias inflacionistas presentes en nuestra economía hacen que, en general, sea cada vez menor el número de unidades familiares cuyos miembros ven así desaparecer la discriminación que de otro modo sufrirían; pero igualmente cierto es que no pueden producir este efecto respecto de las bases imponibles que superen una determinada magnitud y que, en consecuencia, los miembros de las unidades familiares correspondientes seguirán siendo tratados de un modo distinto y más gravoso que los sujetos pasivos que, con idéntico nivel de renta, no están integrados en una unidad familiar.

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

Esta deducción variable presenta, tanto en la fórmula general prevista en el artículo 29, B, de la Ley 44/1978, tras la modificación introducida por la Ley 48/1985, como en la fórmula establecida para el ejercicio de 1989 en la Ley 37/1988, como, para lo sucesivo, por el Real Decreto-ley 6/1988, las siguientes características: a) Se aplica sólo en el caso de que existan rentas acumuladas procedentes de rendimientos del trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas, pero no cuando la acumulación es de rentas de otro origen. b) La cuantía de la deducción

varía en función de un doble parámetro, el de la magnitud de la base imponible total, de una parte, y el de la relación que media entre ella y la segunda de las rentas acumuladas, de la otra. c) En ambos casos, la deducción tiene un tope máximo, de tal modo que el incremento de progresividad no es ya objeto de corrección alguna para las bases imponibles que excedan de una determinada cifra (9.000.000 de pesetas en el Real Decreto-ley 6/1988). La técnica utilizada por la Ley 48/1985 y después por la Ley 37/1988 y por el Real Decreto-ley 6/1988 es, pues, sensiblemente la misma, aunque difiera el modo de presentación y sea también diferente la cuantía de la deducción correspondiente a cada nivel (mayor en el Real Decreto-ley que en la fórmula originaria de la Ley de 1985, aunque la diferencia aparente ha de ser corregida teniendo en cuenta que según esta fórmula la deducción variable se adiciona a las demás deducciones, lo que no ocurre con el Real Decreto-ley y en la corrección de la fórmula operada por la Ley 37/1988).

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

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

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

La única explicación ofrecida es la de que, a diferencia de lo que ocurre

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

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

Del análisis anterior se sigue que el mecanismo ideado para corregir los efectos discriminatorios del sistema de acumulación, aunque los atenua, no los elimina, y a veces pone de relieve la existencia de otras desigualdades (así, por ejemplo, la que nace de la influencia que sobre el mayor o menor incremento de la progresividad inducido por la acumulación tiene la relación existente entre las rentas acumuladas, o la discriminación de que son objeto las rentas menores, cuando son más de dos las rentas de trabajo acumuladas). No puede considerarse, por tanto, que la adopción y los sucesivos perfeccionamientos de dicho mecanismo,

expresión, sin duda, de un laudable deseo de acomodar la regulación del impuesto sobre la renta de las personas físicas a las exigencias derivadas de la garantía constitucional de la igualdad, hayan conseguido su objetivo, que probablemente sólo puede alcanzarse operando sobre la estructura misma del sistema y no mediante la superposición al mismo de mecanismos que operan únicamente sobre los efectos. Pese al esfuerzo del legislador, el artículo 7, 3, de la Ley 44/1978 es incompatible con el principio de igualdad. La nulidad que de ahí resulta impide naturalmente la aplicación de los mecanismos correctores contenidos en las Leyes 48/1985 y 37/1988, así como en el Real Decreto-ley 6/1988.

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

La violación del artículo 39, 1, de la Constitución Española que el sistema de acumulación de rentas implica se produce, en primer término, y sobre todo, por las mismas razones que obligan a considerar que tal sistema es incompatible con el principio de igualdad. Si la carga tributaria que pesa sobre una persona integrada en una unidad familiar es mayor que la que pesa sobre otro contribuyente con idéntico nivel de renta, pero no integrado en una unidad de este género (o, lo que es lo mismo, mayor que la que pesaría sobre esa misma persona si no constituyera parte de una familia, a efectos fiscales), es evidente que no sólo se lesiona el principio de igualdad, sino que directamente se va en contra del mandato constitucional que ordena la protección de la familia, a la que, al obrar así, no sólo no se protege, sino que directamente se la perjudica. Existen, además, otros efectos del sistema por los que también éste resulta cuestionable desde esta misma perspectiva.

Se trata, sobre todo, de la incidencia que el sistema mismo tiene sobre la división de trabajo en el seno del matrimonio y, en particular, sobre el acceso de los cónyuges al mercado de trabajo, es decir, en la práctica, sobre la influencia que el sistema puede ejercer sobre la opción de la mujer entre el trabajo en el hogar o su incorporación al mercado de trabajo, pues partimos del supuesto de que cualquier norma que incida sobre la vida de la familia debe ser respetuosa con la concepción de ésta que alienta en la Constitución, de la que forma parte la igualdad entre los cónyuges. Esa igualdad se verá seguramente alterada cuando la libertad de elección u oficio de uno de los cónyuges se vea condicionada por las consecuencias económicas que, en razón de la norma tributaria, se seguirán de su elección, y aunque carecemos de estudios sociológicos que claramente lo establezcan, parece poco dudoso que el sistema de acumulación de rentas, en cuanto que incrementa la carga tributaria de la familia, desestimula, por decir lo menos, el trabajo fuera del hogar del posible perceptor de la segunda renta, que es, en la mayor parte de los casos, la esposa. El uso que de la acumulación de rentas se ha hecho en otros países con la finalidad expresa de «devolver la mujer al hogar» avala claramente esta deducción. También desde este punto de vista, pues, el precepto que ahora analizamos se concilia difícilmente con el artículo 39, 1, en relación con el 32, ambos de la Constitución Española, cuyo respeto exige, en primer lugar, la neutralidad del sistema tributario respecto de la situación recíproca de los cónyuges.

Esta idea de neutralidad es también la que, de acuerdo con el principio de igualdad, debe inspirar el régimen tributario de los sujetos inte-

grados en una unidad familiar, de manera tal que su gravamen no se vea incrementado como consecuencia de la integración.

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

8. El artículo 31 dispone, en su apartado segundo, que «los sujetos pasivos que componen una unidad familiar están solidariamente obligados frente a la Hacienda pública al pago de la deuda tributaria que corresponda a la acumulación de rendimientos e incrementos previstos en el artículo 7, 3, de esta Ley (se refiere, claro está, a la Ley 44/1978), sin perjuicio del derecho a prorratearla entre sí, según la parte de renta que corresponda a cada uno de ellos. A efectos de este prorrateo, integran la deuda tributaria los conceptos comprendidos en los epígrafes a), b) y c) del artículo 58 de la Ley General Tributaria». Merced a esta remisión a la Ley General Tributaria se excluyen en apariencia de la responsabilidad solidaria el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias, de manera que aquélla se limita, en principio, además de a la cuota, a los recargos legalmente exigibles, los intereses de demora y el recargo por aplazamiento o prórroga. Tal limitación es, sin embargo, meramente aparente, pues el apartado cuarto del mismo artículo (cuyo contenido se reitera después, con cierta redundancia en el apartado sexto del art. 34, igualmente cuestionado) incluye también en la responsabilidad solidaria frente a la Hacienda pública los recargos de apremio y las sanciones pecuniarias, sin perjuicio de que el pago de aquéllas o éstas haya de correr a cargo del miembro de la unidad familiar cuya conducta los originó.

Esta extensión, inclusive a las sanciones, de la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar ha suscitado reservas en algunos sectores de la doctrina, tanto en lo que afecta a su fundamentación genérica como, más en concreto, en lo que respecta a la posibilidad de que, merced a la misma, pueda dirigirse el Fisco contra el patrimonio de aquellos miembros de la unidad familiar que ni han de suscribir la declaración única, ni efectuar los pagos, ni realizar acto alguno relacionado con la gestión del impuesto y que, por tanto, no tienen posibilidad alguna de cometer infracciones sancionables. Esas reservas, por fundadas que sean, han de quedar, sin embargo, fuera de nuestro análisis, pues na-

cen de razones que no fueron tomadas en consideración en nuestra STC 209/1988 y que no han sido, en consecuencia, sometidas a debate. La cuestión planteada es, en sus términos más estrictos, la de la compatibilidad de la norma que impone la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar con los artículos 14, 18.1, 31 y 39 de nuestra Constitución.

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

La finalidad que la Ley persigue al imponer la responsabilidad solidaria frente a la Hacienda pública de todos los miembros de la unidad familiar es, sin duda, constitucionalmente intachable, puesto que intenta garantizar el cumplimiento de un deber constitucional. Es también indudable, sin embargo, que la extensión de la responsabilidad de cada uno de los integrantes de la familia hasta el monto total del crédito exigible por el Fisco, conjuntamente de todos ellos, puede hacer la situación de aquellos individuos contra los que la Hacienda se dirija más penosa que sería si hubieran quedado sujetos separadamente al tributo y que la norma que impone la solidaridad pasiva parece chocar así contra las exigencias que derivan de los artículos 14 y 31, de una parte, y de la otra, en cuanto que se trata de un disfavor que sólo puede afectar a los miembros de una familia, también del 39, 1.

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

La regulación del prorrateo que se hace en el apartado tercero, y que desarrollan los artículos 133 a 135 del Reglamento de la Ley, ha sido objeto de algunas críticas doctrinales y puede originar, sin duda, en cuanto que establece un distanciamiento quizá excesivo entre la relación externa y las relaciones internas, alguna desigualdad en situaciones concretas, que podrían ser evitadas con técnicas que impusieran al Fisco la obligación de precisar cuál es la porción de deuda que, a efectos internos,

corresponde a cada uno de los sujetos de la unidad familiar. El mero riesgo de esta desigualdad originada por la aplicación de la norma, pero no como consecuencia necesaria de ella, no autoriza, sin embargo, a oponerle tacha alguna de inconstitucionalidad.

En la conexión concreta que ahora guarda la regla de la responsabilidad solidaria con el sistema de simple acumulación de rentas de la unidad familiar impuesto por el artículo 7, 3, al que expresamente se remite el apartado segundo del artículo 34, la norma viola los artículos 14, 31 y 39, 1, de la Constitución, pues está referida a una obligación cuyo contenido económico se establece en violación tanto del principio de igualdad, en relación con el de capacidad económica, como del mandato de protección a la familia.

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

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

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

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

El deber de declarar de los esposos surge, según resulta de la conexión entre el precepto que ahora analizamos y el que le precede en el apartado

primero del mismo artículo, no en razón de sus rentas propias, sino, por así decir, en razón de las percibidas por todos los integrantes de la unidad familiar. Ese apartado, al imponer el deber de declarar a todos cuantos obtengan rendimientos sometidos al impuesto, dispensa de tal deber a quienes los perciban por debajo de un determinado mínimo (en la actualidad, 865.000 pesetas), a efectos del cual, concluye, se computarán todos los ingresos de la unidad familiar. Se sigue de ello, en consecuencia, que quedan obligados a declarar ambos esposos, aunque ninguno de ellos obtenga rentas en la cuantía mínima, a partir de la cual surge para el resto de los sujetos pasivos aquel deber. Esta obligación (cuya existencia, dicho sea de paso, evidencia que el legislador ha actuado como si el sujeto pasivo del impuesto fuese realmente la unidad familiar) implica una diferencia de trato que no puede justificarse por las mismas razones que justifican la que entraña la sujeción conjunta porque no es una consecuencia necesaria de ésta. La formulación del precepto es, en consecuencia, en esta conexión, discriminatoria y lo hace ya sólo por eso constitucionalmente ilícito.

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

El precepto lo lesiona el principio de igualdad, en cuanto que es aplicable sólo a los esposos, cuya sujeción conjunta al impuesto es, en principio, lícita, pero es, desde luego, claramente incompatible con el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18, 1, de la Constitución Española).

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

La primera de ellas reside, como es evidente, en su propia debilidad. Es cierto que en el régimen legal de gananciales (cuya vigencia actual en algunos Estados de la Unión norteamericana parece haber sido, dicho sea de paso, el origen de *splitting*), ambos cónyuges están recíprocamente obligados a informarse periódicamente sobre la situación y rendimientos de sus respectivas actividades económicas (art. 1.383 del Código Civil) y que él, como en los que con carácter legal existen en diversas partes del territorio nacional (así como el de comunicación foral de la tierra llana de Vizcaya y algunas localidades de Alava, el de conquistas de Navarra o el aragonés), las ganancias de cada uno de los cónyuges se hacen comu-

nes a los dos, pero ni éste es el régimen legal en toda España, en una parte sustancial de la cual el régimen legal es, por el contrario, el de separación, ni, sobre todo, es la base de nuestro sistema jurídico, que en lo que se refiere al régimen económico del matrimonio se basa en la libertad de capitulaciones (art. 1.315 del Código Civil), que no pueden dispensar a los esposos ciertamente del deber de socorro mutuo (artículo 68 del Código Civil) ni de contribuir a los gastos comunes en una u otra forma, pero que sí les autoriza, claro está, a mantener en su relación recíproca la reserva que juzguen conveniente sobre sus propias actividades económicas. El límite de tal reserva viene dado por las normas que determinan el régimen económico-matrimonial, no por la Ley fiscal, y, en consecuencia, no puede ésta ni imponer la necesidad de romperla frente al otro cónyuge ni arrojar sobre éste la carga de declarar, cuantificándolos, los ingresos percibidos por su esposa o esposo, en contra de la voluntad expresa de ésta o éste.

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

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

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

Esta conclusión evidencia la necesidad de que para resolver estas situaciones en las que la actuación conjunta de los cónyuges intenta ahora reforzarse por una vía que violenta la Constitución, como en relación con aquellas otras en las que la sujeción conjunta resultaría discriminatoria por la inexistencia fáctica de los supuestos que generalmente la justifican, el legislador ha de regular medios que hagan posible la imposición separada.

10. Como recordamos en el tercero de los fundamentos de esta Sentencia, el segundo conjunto de preceptos cuya constitucionalidad se cuestionó en el fallo de la STC 209/1988, es el integrado por los artículos 23 y 24, 7, de la Ley 44/1988, debiendo tenerse en cuenta, según también hemos tenido ocasión de advertir, que la segunda de las disposiciones cuyo examen de constitucionalidad entonces promovimos (el art. 24, 7) fue objeto, con independencia de determinadas modificaciones ahora intrascendentes, de una nueva localización sistemática en el cuerpo de aquella Ley por obra de lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 48/1985, de tal modo que el contenido dispositivo de dicho precepto quedó incluido

en el artículo 24, 1, *b*), de la Ley reformada; es esta nueva numeración la que utilizaremos en adelante.

Ocurre también, y así lo ha destacado en sus alegaciones el Abogado del Estado, que el artículo 24, 1, de la Ley 44/1978 ha sido modificado, una vez dictada y publicada la Sentencia de que trae causa este proceso, por el artículo 83 de la Ley 37/1988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, introduciéndose en aquel precepto un nuevo apartado *c*), en cuya virtud el período impositivo será también inferior al año natural «cuando el sujeto pasivo contraiga matrimonio conforme a las disposiciones del Código Civil». Esta innovación legislativa ha de evitar, ciertamente, que se reproduzcan en el futuro situaciones de discriminación como la constatada en la STC 209/1978, pero no hace ahora ocioso, en contra de lo argüido por el Abogado del Estado, el examen de los artículos 23 y 24, 1, *b*), de la Ley 44/1978 por referencia a la igualdad que la Constitución proclama (arts. 14 y 31, 1), pues el enjuiciamiento al que en este punto dimos lugar al conceder aquel amparo conserva aún hoy su sentido, que no es otro que el proceder, si así es preciso, a la definitiva expulsión del ordenamiento de las reglas o normas inconstitucionales, excluyendo todo vestigio de vigencia que las mismas pudieran contener aún.

La discriminación que apreciamos en el fundamento 11 de la STC 209/1988 proviene, como ya entonces apuntamos, de la misma regulación legislativa del período de imposición y devengo del impuesto. Tras fijar que el período es «el año natural» (art. 23), la Ley 44/1978 exceptuó de tal regla determinadas hipótesis, entre las que se contaban, por lo que ahora importa, los casos de disolución o separación matrimonial, a los que se añadieron, en la reforma que dio lugar al nuevo artículo 24, 1, *b*), los supuestos de nulidad matrimonial y de fallecimiento del padre o madre solteros, o de cualquiera de los hermanos sometidos a una misma tutela, situaciones todas ellas para las que el legislador dispuso que el período impositivo finalizara al verificarse las circunstancias así previstas. Estas excepciones a la regla de la imposición por períodos anuales completos expresan manifiestamente la pretensión del legislador de acomodar el período impositivo a la efectiva subsistencia de la unidad familiar, pero es patente que de la *ratio* de tal singularización no se extrajeron todas las consecuencias, pues el mismo fundamento existente para el fraccionamiento del período impositivo en la hipótesis de extinción de la unidad familiar se aprecia cuando de lo que se trata es de la constitución, por matrimonio, de esa misma unidad, no siendo discernible razón alguna que pudiera justificar la falta de previsión de tal supuesto a efectos de reconocerle idéntica trascendencia, en el artículo 24, 1, *b*). Esta omisión legislativa constituye una discriminación proscrita por los artículos 14 y 31, 1, de la Constitución, pues no puede el legislador tampoco, cuando adopte una regulación especial o excepcional, singularizar sin fundamento entre aquellos que, atendido el fin de la diferenciación, se encuentran en una posición igual. Así hemos de declararlo ahora, sin que la constatación de tal inconstitucionalidad determine, claro está, anulación alguna, pues para restablecer en este punto la igualdad que la Constitución impone basta con afirmar, con los efectos inherentes a nuestra Sentencia, que el artículo 24, 1, *b*), de la Ley 44/1978, en cuanto regla discriminatoria *ex silentio*, no podrá aplicarse en el futuro en los procedimientos y procesos relativos a situaciones nacidas bajo su vigencia.

11. Llegados al final de nuestro análisis, sólo resta antes de pronun-

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

La cuestión a que antes nos referimos es la que abríamos al decir que la valoración constitucional concreta de la figura de la sujeción conjunta al impuesto sólo podía hacerse teniendo en cuenta la utilización que de tal figura hace la Ley. En ésta, como hemos visto, la figura es aplicada (artículo 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 artículos 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 artículo 7, 3, que más bien implica una contradicción lógica con aquél. Si la razón de ser de la sujeción conjunta reside en la comunicación de rentas existente entre los integrantes de la unidad familiar, es obvio, en efecto, que los incrementos de renta de que unos miembros de dicha unidad se benefician como resultado de su integración en ella, significan una disminución en la renta de otros y que, en consecuencia, la determinación de la base imponible de la unidad tributaria ha de tomar en cuenta la pluralidad de sujetos, en lugar de ignorarla, como sucede en el caso de la pura acumulación.

Es claro, en razón de lo dicho, que la remisión que el artículo 4, 2, hace a los artículos 7, 3; 31, y 34, de la propia Ley 44/1978, queda ahora, al resultar éstos inválidos, privada de contenido; pero en cuanto que tal invalidez no se produce por razones que deriven necesariamente del principio de sujeción conjunta que el citado artículo 4, 2, consagra, no comporta la invalidez de éste.

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

En la medida en la que ni por su tenor literal, ni a través de la remisión a otros preceptos, el artículo 4, 2, abre posibilidad alguna de sujeción separada al impuesto de los miembros de la unidad familiar, para atender esos supuestos en los que la sujeción conjunta es imposible o carece de toda justificación, pero sólo en esa medida, la norma en él contenida ha de ser considerada contraria a la Constitución. Que esa posibilidad a que nos referimos sea establecida por el legislador como opción libre e incondicionada del contribuyente, junto a la sujeción conjunta, o como fórmula utilizable sólo en supuestos determinados, es cosa que únicamente al legislador toca decidir, en el caso de que no opte, como también es en principio constitucionalmente posible, por hacer de la sujeción separada al impuesto la regla universal, pues como es evidente este Tribunal ha de limitar su juicio a la opción realizada por el legislador de 1978, no modificada en lo sustancial por las reformas introducidas en 1985 y 1988. También es claro que, como ya decíamos respecto del artículo 24 de la Ley 44/1978 en el fundamento anterior, la constatación de la inconstitucionalidad del artículo 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 algunas medidas de protección a la familia.

En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39, 1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado* (art. 38, 1, LOTC), y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6.º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad.

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

La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión. Es lo que ocurre, por ejemplo, en el presente caso, con los artícu-

los 4, 2, y 24, 1, b), sin que sea necesario repetir o desarrollar las razones ya dadas. Más detalladas precisiones exige la determinación de cuál haya de ser el alcance de la nulidad de otros preceptos de la Ley.

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

Le cumple, pues, al legislador, a partir de esta Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa, que, como hemos venido señalando, no puede ser ni desconocida ni sustituida por este Tribunal Constitucional, al que en un proceso como el que ahora concluye, sólo le corresponde apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de los preceptos enjuiciados (art. 27, 1, de su Ley Orgánica), cuya ilegitimidad constitucional, sea cual sea la fórmula utilizada (nulidad o simple inconstitucionalidad) hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio de 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con preceptos contrarios a la Constitución.

La segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (artículo 40, 1, LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9, 3, CE), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría —como con razón observa el representante del Gobierno— un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió sin éxito ante los Tribunales, en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales.

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