

de los antecedentes históricos en nuestro derecho se verifica un primer control o enjuiciamiento del cumplimiento de ciertos requisitos para la admisión del recurso ya en la fase de preparación por lo que no es ilógico dice el Tribunal Constitucional (STC 81/1986) concebir el trámite de preparación como verdadera fase de iniciación de la instancia casacional.

De otra parte la norma transitoria no impone a los Tribunales la obligación de aplicarla sino que al emplear el término «poder» permite que éstos la interpreten de la manera más adecuada al favorecimiento del derecho fundamental de acceso al proceso y al recurso, contenido del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. La interpretación realizada por el Auto del Tribunal Supremo desconoce este derecho fundamental y por ello la causa legal alegada para la inadmisión del recurso carece de fundamento razonable, constituye una aplicación formalista y enervante de la Disposición transitoria y crea un obstáculo procesal para el acceso al recurso de casación que una interpretación racional y fundada en su naturaleza no crearía.

El resumen final supone constatar la lesión constitucional por la inadmisión del recurso debido a una interpretación de la norma de conflicto no adecuada al caso planteado por ser contraria a la efectividad del derecho fundamental de acceso al recurso. En base a todo ello, el Fiscal interesa que se conceda el amparo solicitado por vulnerar el Auto recurrido el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 C.E.

7. Por escrito registrado el 15 de noviembre de 1993, la recurrente formuló sus alegaciones en la que, en síntesis, entiende que el tiempo al que hay que estar para la determinación de los requisitos exigibles para el acceso a la casación es el de la fecha en que fue emplazado por la Audiencia para interponer el recurso. Otra solución supone condicionar la admisión a un hecho totalmente aleatorio, cual es la entrada en vigor de una ley cuya publicación y urgencia no se podía conocer *a priori*. Por todo ello, el Tribunal Supremo ha vulnerado el art. 24 C.E., en su vertiente de derecho de acceso a los recursos, al interpretar la legislación procesal del modo menos favorable a la viabilidad del recurso.

8. Por providencia de 5 de mayo de 1994, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 9 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

Unico.—Entiende la recurrente que la aplicación de la Disposición transitoria segunda de la Ley 10/1992 que ha realizado la Sala Primera del Tribunal Supremo en el Auto recurrido, ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso a los recursos legalmente establecidos, reconocido en el art. 24 C.E. al haber atendido para la admisión del recurso a los nuevos límites de la casación establecida por la Ley 10/1992, en lugar de a los que estaban vigentes en el momento de la preparación del recurso.

Desde la perspectiva propia del proceso constitucional de amparo, la cuestión que se plantea en el presente recurso es idéntica a la resuelta en la STC 374/1993. En consecuencia, para su resolución bastará con remitirnos *in toto* a los razonamientos en ella contenidos y concluir, como allí se hacía, con la desestimación del amparo solicitado.

FALLO

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

Ha decidido

Denegar el amparo solicitado.

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

Dada en Madrid, a nueve de mayo de mil novecientos noventa y cuatro.—Luis López Guerra.—Eugenio Díaz Eimil.—Alvaro Rodríguez Bereijo.—José Gabaldón López.—Julio Diego González Campos y Carles Viver Pi-Sunyer.—Firmado y rubricado.

13381 Pleno. Sentencia 146/1994, de 12 de mayo de 1994. Recursos de inconstitucionalidad 1.791/1989, 2.091/1989, 2.132/1989, 645/1990, 2.282/1990 y 636/1991 (acumulados). Promovidos, el primero, por más de 50 Diputados del Grupo Popular; el segundo, por el Parlamento de Cataluña, y el tercero, por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, contra diversos preceptos de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de Adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, y el cuarto, quinto y sexto, por más de 50 Diputados del Grupo Popular contra determinados preceptos del Real Decreto-ley 7/1989, de 23 de diciembre, de la Ley 5/1990, de 29 de junio, y del Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre.

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Presidente; don Luis López Guerra, don Fernando García-Mon y González-Regueral, don Carlos de la Vega Benayas, don Eugenio Díaz Eimil, don Vicente Gimeno Sendra, don José Gabaldón López, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Pedro Cruz Villalón y don Carles Viver i Pi-Sunyer, Magistrados, ha pronunciado,

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En los recursos de inconstitucionalidad acumulados núms. 1.791, 2.091 y 2.132/89, 645 y 2.282/90 y 636/91, promovidos el primero por más de 50 Diputados del Grupo Popular, el segundo por el Parlamento de Cataluña y el tercero por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña contra diversos preceptos de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de Adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas; y el cuarto, el quinto y el sexto por más de 50 Diputados del Grupo Popular contra determinados preceptos del Real Decreto-ley 7/1989, de 23 de diciembre, de la Ley 5/1990, de 29 de junio y del Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre. Ha sido parte, además de los recurrentes, el Abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación. Ha sido Ponente el Magistrado don Eugenio Díaz Eimil, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado de entrada en este Tribunal el día 1 de septiembre de 1989, don Federico Trillo-Figueroa, Comisionado por 60 Diputados del Grupo Parlamentario Popular, interpone recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 20/1989, de 28 de julio, de Adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Comienza la exposición de los fundamentos jurídicos materiales con unas consideraciones generales. Tras la Sentencia del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional el sistema de acumulación de rentas de los componentes de la unidad familiar en el seno del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Gobierno ha intentado adaptar dicho Impuesto a la doctrina sentada por este Tribunal remitiendo a las Cortes un Proyecto de Ley que, con ligerísimas modificaciones, fue aprobado y publicado en el «Boletín Oficial del Estado» del día 29 de julio. La ley, sin embargo, no consigue su propósito porque la deducción variable no corrige los defectos de la acumulación en el caso de las rentas del capital o de las rentas ganadas que superen un determinado límite y discrimina a las familias en que sólo uno de sus miembros obtiene rentas gravadas; el sistema de tributación individual escogido es poco respetuoso con los regímenes económicos del matrimonio, discrimina las rentas ganadas respecto a las no ganadas y perjudica a las familias en que sólo uno de sus miembros obtiene rentas gravadas; a su vez, el régimen transitorio perjudica a los contribuyentes que han cumplido sus obligaciones respecto a aquéllos que las han eludido. En consecuencia, la ley vulnera los principios de igualdad y protección a la familia.

Analiza a continuación los preceptos impugnados.

A) Art. 5, que da nueva redacción al apartado A) del art. 29 de la Ley 44/1978, tal y como fue redactado por el art. 91 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre; este precepto regula la deducción variable para el período de 1988 e intenta paliar los efectos del sistema de acumulación; este mecanismo, sin embargo, no opera respecto a las rentas del capital y a los incrementos de patrimonio ni corrige los defectos del sistema cuando las rentas del trabajo superan determinado límite; la deducción variable, además, discrimina a aquellas unidades familiares en las que solamente uno de sus miembros obtiene ingresos, respecto a aquéllos en que dos o más componentes generan rentas imponibles. Todo ello constituye una discriminación que vulnera el principio de igualdad recogido en el art. 14 de la Constitución, así como una violación del art. 31.1 del mismo Texto fundamental; la regulación de la deducción variable se aparta por eso del mandato plasmado en el art. 39.1 de la Constitución.

B) Art. 5, en cuanto da nueva redacción al apartado F) del art. 29 de la Ley 44/1978 tal como fue redactado por la Ley 33/1987. Este precepto regula la deducción aplicable a los rendimientos del trabajo dependiente para el período de 1988; la deducción regulada se basa en la convicción de que las rentas del trabajo deben ser gravadas de forma menos onerosa que las rentas patrimoniales, pero el precepto impugnado limita esta deducción a los dos primeros perceptores en el caso de declaración conjunta; esta limitación es absurda puesto que los costes inherentes a la obtención de la renta de un trabajo dependiente se producen tanto en el supuesto de tres o más perceptores, como en el supuesto de dos; es además incomprensible que esta deducción se limite

a dos perceptores sólo en el caso de declaración conjunta, siendo así que esta limitación no existe en el caso de tributación individual. Por eso, al desconocer los costes reales en que incurre el tercer perceptor de rentas de trabajo viola el principio de capacidad económica formulado en el art. 31 de la Constitución; viola además el principio de igualdad reconocido en el art. 14 al discriminar a los terceros perceptores que opten por la declaración conjunta respecto a aquellos que hubieran optado por la tributación individual.

C) Art. 6, que da nueva redacción al apartado A) del art. 29 de la Ley 44/1978 tal y como fue redactado por el art. 85 de la Ley 37/1988. Este precepto regula la deducción variable para el período impositivo de 1989 y le son aplicables los argumentos expuestos al enjuiciar la constitucionalidad de la deducción variable aplicable al ejercicio de 1988.

D) Art. 6, que da nueva redacción al apartado F) del art. 29 de la Ley 44/1978, tal y como fue redactado por el art. 85 de la Ley 37/1988. Regula este precepto la deducción aplicable a los rendimientos del trabajo dependiente para el período de 1989 y le son aplicables los argumentos expuestos al enjuiciar la constitucionalidad de la deducción aplicable al ejercicio de 1988.

E) Art. 9, regla 1.ª, letra a); de las reglas de imputación resulta que, en el régimen de gananciales, las rentas no ganadas y los incrementos patrimoniales se dividen por mitad entre los cónyuges; la división de las rentas es también sencilla en el caso de rentas empresariales, profesionales o artísticas; por el contrario, en el caso de las rentas del trabajo la división no es posible. En el régimen de separación, las rentas no ganadas se imputan a quien haya retenido el dominio de los bienes y las ganadas sólo pueden dividirse cuando sean obtenidas por dos o más miembros de la unidad familiar. Las normas de imputación dan lugar a tres tipos de injusticias: perjudican a las unidades familiares cuyo régimen sea el de separación o participación respecto a aquéllas cuyo régimen sea el de gananciales; perjudican a las rentas del trabajo respecto a las patrimoniales cuando el régimen sea el de gananciales; y discriminan a las unidades familiares en las que sólo hay un perceptor de renta respecto a aquéllas en que obtienen ingresos dos o más de sus miembros. Estas discriminaciones violan los principios de igualdad, capacidad económica y protección a la familia formulados por los arts. 9, 14, 31 y 39 de la Constitución.

F) Art. 9, regla 1, letra c). Este precepto viola el principio de igualdad consagrado por el art. 14 de la Constitución en cuanto discrimina a los ciudadanos por razón de su estado civil.

G) Art. 15.3, sobre régimen transitorio; este precepto establece un factor de privilegio a favor del fisco, puede provocar situaciones de doble imposición sobre una misma porción de base imponible y dar lugar a la imposición de sanciones e intereses de demora sobre deudas tributarias ya satisfechas; en consecuencia, vulnera los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del art. 9, el de igualdad del art. 14 y el de justicia tributaria y capacidad económica del art. 31 de la Constitución.

Concluye solicitando que se declare la inconstitucionalidad de los preceptos citados. Por medio de otrosí, solicita que se recabe de las Cortes Generales y del Ministerio de Economía y Hacienda los expedientes de elaboración de la Ley impugnada y su Proyecto.

2. Mediante providencia de 18 de septiembre de 1989, la Sección Tercera del Pleno acordó tener por interpuesto el recurso, y antes de decidir sobre su admisión a trámite requerir a los Diputados promoventes para que acreditaran fehacientemente su voluntad de recurrir contra la Ley 20/1989, de 28 de julio. Cumplimentado el trámite requerido por escrito presentado en este Tribunal el día 27 de septiembre de 1989, la Sección Tercera, por providencia de 2 de octubre de 1989, acordó admitir a trámite el recurso interpuesto, registrado con el núm. 1.791/89, dar traslado de la demanda al Congreso de los Diputados y al Senado y al Gobierno para que puedan personarse en el procedimiento y formular alegaciones, publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» y recabar del Congreso de los Diputados, Senado y Ministerio de Economía y Hacienda los expedientes de elaboración de la ley impugnada y su Proyecto.

3. Por escrito de 11 de octubre de 1989, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó que el Congreso no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones y que se trasladaba al Tribunal Constitucional el expediente de tramitación de la ley.

4. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones en escrito registrado el día 24 de octubre de 1989. En él agrupa los preceptos objeto de recurso en cinco apartados.

I) La redacción dada por los arts. 5 y 6 al apartado A) del art. 29 de la Ley 44/1978. Los argumentos de los recurrentes se dirigen contra el primer párrafo del art. 29.A) de la Ley 44/1978, por lo que la impugnación debe entenderse ceñida a él dejando fuera el segundo párrafo. Contra la impugnación de los recurrentes expone las siguientes razones:

a) En primer lugar, el precepto es una mera norma de reenvío al art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988; es a este último precepto al que los recurrentes imputan la inconstitucionalidad; pero contra el art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988 no se ha promovido recurso de inconstitucionalidad en tiempo y forma (art. 33 LOTC), y no puede reabrirse un plazo fenecido aprovechando el reenvío efectuado por los arts. 5 y 6 de la Ley 20/1989.

b) Por otro lado, la argumentación del recurso no es exacta; primero, porque la deducción variable incluye también a las rentas empresariales, profesionales y artísticas; y segundo, porque existe corrección del incremento de la progresividad para las bases imponibles que excedan de una determinada cifra, si bien la corrección decrece cuanto más se aleja la base imponible conjunta de 9.000.000 de pesetas.

Estas críticas tendrían razón de ser si la única fórmula posible de tributación de la familia fuera la conjunta, aunque ni siquiera entonces podría apreciarse una vulneración del art. 14 C.E.; el trato tributario más favorable a las rentas del trabajo y mixtas y a las integradas en bases no superiores a 9.000.000 de pesetas encuentran justificación en la cláusula del Estado social (art. 1 C.E.), en los arts. 9.2, 35.1, en el propio art. 31.1, que recoge la justicia y progresividad tributaria, incluso en la propia dignidad humana (art. 10.1 C.E.).

En cualquier caso, la libre opción por la tributación individual impide que pueda entenderse violado el derecho fundamental reconocido en el art. 14 C.E.; para escapar a los defectos de la deducción variable basta con tributar individualmente.

c) Se rechaza, en fin, el argumento expuesto por los recurrentes según el cual la deducción variable dis-

crimina a las unidades familiares en que sólo uno de sus miembros obtiene ingresos. La argumentación de los recurrentes conduce a proscribir por discriminatorio no el actual régimen de la deducción variable, sino la idea misma de la deducción variable. Pero esta tesis es inaceptable por varias razones.

En primer término, porque sólo cuando una unidad familiar incluye a varios perceptores de renta es posible apreciar una diferencia entre los resultados de la tributación conjunta y los de la tributación individual; si toda la renta de la unidad familiar proviene de un único miembro, no es posible distinguir entre tributación conjunta e individual; basta con esto para poner de manifiesto que el término de comparación ha sido mal elegido.

En segundo, la deducción variable sólo tiene una conexión mediata con la protección de la familia, que se produce a través de la moderación del incremento de gravamen originado por la acumulación de rentas; las cargas familiares se tienen en cuenta, por ejemplo en la deducción por hijos y de ellas disfrutan por igual las unidades con uno o varios perceptores de rentas.

En tercer lugar, la supresión de la deducción variable desalentaría la obtención de rentas por más de un miembro y podría repercutir, en definitiva, sobre la (igualdad entre los cónyuges), lo que difícilmente se concilia con el art. 39.1 en relación con el art. 32 de la C.E.

II) La deducción por rendimientos del trabajo dependiente [art. 29.F) 3 y 29.F) 4 de la Ley 44/1978 en la redacción de los arts. 5 y 6 de la Ley 20/1989]. En realidad, el recurso sólo combate la limitación de este beneficio a dos perceptores.

La limitación a dos perceptores de la deducción no es discriminatoria. De nuevo el término de comparación elegido (la tributación individual) es inadecuado, porque la opción por la tributación conjunta o por la individual es libre y mudable a cada período impositivo; además, la Ley 20/1989 no niega el derecho a deducir a los restantes perceptores, sino que sólo lo condiciona a la elección del régimen de tributación individual.

III) El art. 9.1, a) de la Ley 20/1989. La impugnación aquí se contrae al primer párrafo, no pudiendo estimarse recurrido el segundo.

En el precepto impugnado, referido a la determinación de la renta de los sujetos pasivos en el régimen de tributación individual, el legislador ha optado por el criterio del origen o fuente de la renta, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio aplicable; esta opción es válida con arreglo al principio de autonomía en las calificaciones tributarias. El criterio de origen o fuente es el aplicado en todos los supuestos del art. 9.1 de la Ley 20/1989 y no sólo en los casos de rendimientos del trabajo; lo que sucede es que el criterio del origen o fuente, que siempre se enlaza con un dato jurídico, guarda más fuertes conexiones con el régimen económico matrimonial cuando se trata de rendimientos puros del capital y de incrementos o disminuciones patrimoniales; no puede afirmarse que en los casos de las letras b) y c) del art. 9.1 haya una remisión en bloque al Derecho civil.

Rechaza expresamente las objeciones formuladas en el recurso. La alegada discriminación de las unidades familiares con régimen de separación respecto a aquéllas cuyo régimen es el de gananciales carece de sentido si se refiere al primer párrafo del art. 9.1, a), y sólo podría tener algún sentido si se refiriera a los apartados b) o c). Es también inatendible el argumento del recurso según el cual el precepto impugnado perjudica a las rentas del trabajo respecto a las patrimoniales cuando el régimen económico es el de gananciales; como ya se ha expuesto, el criterio de la fuente u origen se aplica en todos los apartados y las reglas del régimen eco-

nómico matrimonial cooperan simplemente a la identificación de la fuente u origen. Resulta, por otra parte, inadecuada la comparación entre las unidades familiares en que sólo hay un perceptor de renta y aquéllas en que obtienen ingresos dos o más de sus miembros, porque el art. 9 se refiere sólo a las unidades familiares con varios perceptores de renta.

IV) El tercer párrafo del art. 9.1, c). El precepto impugnado pretende evitar la transferencia de fuentes de renta entre los diversos miembros de la unidad familiar que resultaran defraudatorias de la progresividad de la tarifa, por lo que no concurre la denunciada discriminación por razón de estado civil.

V) El art. 15.3. Este precepto regula el régimen transitorio de los períodos impositivos anteriores a 1988 y su fundamento se encuentra en los dos últimos párrafos de su fundamento jurídico 11 de la STC 45/1989.

Concluye su escrito solicitando que se dicte Sentencia desestimatoria del recurso en su integridad.

5. Por escrito registrado de entrada el día 24 de enero de 1990, el Ministro de Economía y Hacienda remitió el expediente de elaboración de la Ley y su proyecto. Mediante providencia de 12 de febrero de 1990, la Sección Tercera acordó dar vista de la documentación recibida al Comisionado y al Abogado del Estado para que expusieran lo que estimaran oportuno.

6. El Abogado del Estado formuló alegaciones en escrito que quedó registrado el 23 de febrero de 1990. Tras examinar algunos aspectos de la Memoria del Proyecto de Ley y de los deberes parlamentarios reiteró la petición de total desestimación del recurso.

7. Mediante escrito registrado el 12 de marzo de 1990, el Comisionado formuló alegaciones en los siguientes términos.

Respecto de la deducción variable señala una serie de deficiencias: no se aplica a los rendimientos de capital ni incrementos de patrimonio, no corrige el incremento de la progresividad a partir de una determinada cifra y discrimina entre unidades familiares en que uno de sus miembros trabaja dentro del hogar y otro fuera y aquellas otras en que ambos cónyuges trabajan fuera del hogar; esta discriminación es inadmisibles, porque minusvalora el trabajo realizado en el hogar. En síntesis, la deducción variable es contraria al art. 9.3 C.E., que proscribe la arbitrariedad de los poderes públicos, el principio de igualdad recogido en los arts. 14 y 31, el principio de capacidad económica, consagrado en el art. 31, y pugna con el principio de protección a la familia recogido por el art. 39 C.E.

Por lo que a la deducción por rendimiento del trabajo se refiere, critica que sólo pueda aplicarse a dos perceptores por unidad familiar, a diferencia del sistema establecido para la tributación separada.

La tributación individual de los rendimientos del trabajo, regulada por el art. 9.1, a), da lugar a que las rentas del trabajo sean peor tratadas que las rentas del capital; esta regla presenta varias incongruencias: obedece a un criterio diferente al aplicado a las rentas de otro origen; en caso de matrimonio con régimen de gananciales se establece un criterio distinto al vigente en el Impuesto sobre el Patrimonio; en el supuesto de matrimonios en régimen de gananciales se rompe con el criterio que la propia Ley del Impuesto aplica a las comunidades de bienes. En consecuencia, las reglas de tributación aplicables a estos rendimientos son contrarias al art. 9.3 C.E., que proscribe la interdicción, al art. 14 C.E., que consagra el principio de igualdad y al art. 31 C.E., que recoge el principio de capacidad económica.

El régimen transitorio establecido en los apartados 3 y 4 del art. 15 determina, como ya señaló el Portavoz de la Coalición Popular, que la aplicación de las nuevas normas a los datos declarados en tiempo y forma den generalmente un resultado inferior a la cuota ingresada en su momento; en el supuesto de que la cuota ingresada fuese superior a la deuda tributaria fijada según las reglas del apartado 4.º se produce una doble imposición carente de justificación; la Ley 20/1989, al considerar como mínimas las cantidades ingresadas por el contribuyente va más lejos que la STC 45/1989, perjudicando notablemente a los contribuyentes que mejor han cumplido sus obligaciones. En consecuencia, las normas transitorias son contrarias al art. 9.3 C.E., que proscribe la arbitrariedad, y al art. 14 que consagra el principio de igualdad.

Con relación a las retribuciones satisfechas a familiares, la limitación cuantitativa establecida por el art. 9.1, párrafo tercero, se aplica exclusivamente al cónyuge y a los hijos menores del titular de actividades empresariales, profesionales o artísticas, por lo que discrimina a unos españoles respecto a otros, exclusivamente en razón de su situación familiar; esta discriminación es tan irrazonable que el Real Decreto-ley 7/1989, de 23 de diciembre, ha variado la limitación de referencia. El precepto impugnado es por tanto contrario al art. 9.3 C.E., que proscribe la interdicción, por establecer una diferencia irrazonable entre la retribución satisfecha al cónyuge o hijos menores y los pagados a otros trabajadores, y al art. 14 C.E., que consagra el principio de igualdad.

8. Mediante escrito de 24 de octubre de 1989, que tuvo entrada en este Tribunal el siguiente día 25, don Josep M. Portabella i d'Alos, Abogado y Oidor de Cuentas del Parlamento de Cataluña, obrando en nombre y por representación de éste, interpone recurso de inconstitucionalidad contra los arts. 7.2 y 9, regla primera, letra a), en relación con las letras b) y c); y letra c), párrafos tercero y cuarto, de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de Adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Comienza sus alegaciones dejando constancia de la legitimación del Parlamento de Cataluña para interponer el presente recurso, legitimación fundada en los arts. 162.1, a), C.E. y 32.2 LOTC, interpretado, entre otras muchas, por la STC 84/1982; según esta Sentencia, la legitimación de las Comunidades Autónomas para interponer recursos de inconstitucionalidad no está al servicio de la reivindicación de una competencia violada, sino de la depuración del ordenamiento jurídico y, en este sentido, dicha legitimación se extiende a aquellos supuestos en que exista un punto de conexión material entre la Ley estatal y el ámbito competencial autonómico.

Existen varios puntos de conexión entre la Ley impugnada y las competencias de la Generalidad de Cataluña. En primer lugar, el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio es un impuesto cedido a la Generalidad según la Disposición adicional sexta del E.A.C., los arts. 10 y 11.1 a) de la L.O.F.C.A. y 1.1, a), de las Leyes 41/1981 y 30/1983. Por otra parte, la Generalidad puede establecer recargos sobre los impuestos regulados por esta Ley. Además, la recaudación por el Impuesto sobre la Renta afecta a uno de los principales ingresos de la Generalidad, que es (art. 44.3 E.A.C.) el porcentaje de participación en la recaudación total del Estado por impuestos directos e indirectos. Por último, la política fiscal del Estado condiciona la planificación económica, cuyas bases deben ser respetadas por numerosas competencias autonómicas (art. 12.1 E.A.C.).

El primero de los preceptos impugnados es el art. 7.2, que da nueva redacción al apartado 4 del art. 31 de la Ley 44/1978, y dispone que las sanciones pecuniarias serán de cuenta del miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que las generan, sin perjuicio de la obligación solidaria de todos frente a la Hacienda.

La interpretación gramatical del precepto, y, en concreto, la cláusula (sin perjuicio), de una parte, y el examen del conjunto de la legislación tributaria, en el cual es frecuente que una determinada obligación recaiga sobre una persona pero que Hacienda pueda dirigirse también contra otras, a salvo del derecho de repetición, de otra, lleva a la conclusión de que el legislador, si bien establece el principio de que las sanciones sean de cuenta del que comete los hechos que las generan, sin embargo la Hacienda puede dirigirse solidariamente contra cualquiera de los miembros de la unidad familiar de aquél; con ello se conculca el principio de causalidad-culpabilidad y se viola el art. 25.1 C.E. por cuanto se puede obligar a pagar una sanción a una persona por unos hechos que no ha cometido.

A la misma conclusión conducen los antecedentes históricos; ya la STC 45/1989, fundamento jurídico 8, llegaba a la conclusión de que la aparente exclusión de los recargos de apremio y sanciones en la solidaridad no era tal; el Tribunal Constitucional, pues, ya advirtió que se estaban incluyendo las sanciones dentro de la solidaridad.

El art. 9, regla 1.ª, en sus apartados a), b) y c) determina a quien debe atribuirse, en los supuestos de tributación separada, los rendimientos del trabajo, los del capital y los incrementos de patrimonio.

La conjunción de estos preceptos con las normas del Derecho civil producen, en el caso de matrimonios sometidos al régimen de gananciales, una discriminación entre las personas que obtienen rentas procedentes del trabajo frente a las que las obtienen del capital; en efecto, según los arts. 1.347 del Código Civil y 9.1.b) y 11 de la Ley impugnada, la titularidad de las rentas del capital corresponde a ambos cónyuges, y, si optan por tributación separada, a cada uno se atribuirá la mitad de estas rentas; por contra, según el art. 9.1 a) los rendimientos del trabajo se deben aplicar exclusivamente a quien los obtiene, por lo cual, dada la progresividad del impuesto, resultará perjudicado en comparación con el caso anterior.

La discriminación es, pues, clara y meridiana; máxime cuando la propia Ley 44/1978, en su art. 1, adopta el concepto de renta total o global, por lo que no se justifica un tratamiento diferenciado a las diversas clases de renta; no puede argüirse que este resultado discriminatorio se produce como consecuencia de la legislación civil, pues ésta es anterior a la Ley que ahora nos ocupa y el legislador la conocía y podía prever los efectos de la aplicación del art. 9.

El principio de igualdad ante la ley se encuentra recogido, por lo que se refiere a la igualdad frente a las leyes tributarias, en el art. 31.1, y de forma genérica en el art. 14 C.E. Del art. 31.1 se deduce que toda desigualdad en el grado de contribución al sostenimiento de los gastos públicos que únicamente traiga causa de que la capacidad económica provenga de un tipo de rentas o de otro conculca el principio de igualdad y de capacidad económica; a su vez, el art. 14 permite la existencia de diferencias en el trato jurídico siempre que la diferencia posea una justificación razonable de acuerdo con el sistema de valores de la Constitución.

En el caso presente, no existe justificación razonable alguna para establecer la diferencia de trato que realmente se da; más aún, el sistema de valores de la Cons-

titución, conforme a sus arts. 1, 35 y 40, resalta la especial atención que el Estado debe otorgar al derecho y al deber de trabajar y a los trabajadores; por consiguiente, si alguna discriminación podría estar justificada y ser constitucional sería precisamente la que favoreciese a las rentas procedentes del trabajo personal, mientras que en la Ley impugnada se hace exactamente lo contrario, por lo que se incurre en inconstitucionalidad al vulnerar de forma injustificada el principio de igualdad ante la Ley. Lo dicho vale para el apartado e), que se refiere a los incrementos y disminuciones patrimoniales.

Los párrafos tercero y cuarto de la letra c) del art. 9 establecen una limitación para el caso de que el cónyuge o los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él trabajen habitualmente en las actividades empresariales, profesionales o artísticas desarrolladas por el mismo o cuando realicen prestaciones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la explotación de que se trate. Por lo tanto, si el empleado o prestador de bienes es un extraño podrá deducirse la cantidad realmente abonada; si es el cónyuge o un hijo, tiene un límite; no importa que el cónyuge sea el gerente de la empresa, o que sea un titulado superior o que perciba una retribución muy alta por su responsabilidad o capacidad; únicamente podrá deducirse la cantidad señalada.

Con este precepto se conculca no sólo el principio de igualdad ante la ley, porque ninguna circunstancia personal como es el parentesco puede producir una diferencia de trato ante la ley, sino, además, los preceptos constitucionales que tienen por finalidad la protección a la familia estudiados en las SSTC 45/1989 y 209/1988; la norma impugnada perjudica al contribuyente por el hecho de emplear a los familiares y a la vez se perjudica a los familiares por el hecho de que su empleo está penalizado, con lo que, en definitiva, se está perjudicando a la familia.

No se alcanza, por otra parte, a comprender el motivo de esta discriminación; puede haber sido el afán de intentar evitar fraudes consistentes en efectuar deducciones ficticias o exageradas por retribuciones y contraprestaciones pagadas a familiares; pero en tal caso es la Administración la que debe demostrar que existe un fraude, no siendo admisible dar por sentado que todas las deducciones por sueldos o contraprestaciones entre familiares son ficticias. Incluso si la ley admitiese la prueba en contrario sería inconstitucional, pues vulneraría el principio de presunción de inocencia, pero es que además no admite la prueba contraria, con lo cual no sólo se vulnera la presunción de inocencia, sino que ni siquiera se admite que ésta se pueda demostrar.

Concluye su escrito con la súplica de que se dicte Sentencia por la que se declare la inconstitucionalidad y, por ende, la nulidad de los preceptos impugnados.

9. Por escrito registrado de entrada en este Tribunal el día 27 de octubre de 1989, don Xavier Castrillo Gutiérrez, Abogado de la Generalidad de Cataluña, en representación y defensa de su Consejo Ejecutivo, interpone recurso de inconstitucionalidad contra los arts. 3, 5, 6, 7.2 y los apartados a) y c), párrafo tercero, de la regla 1.ª del art. 9 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Comienza sus alegaciones poniendo de relieve la situación creada por la STC 45/1989 y la función que cumple la Ley 20/1989, así como la forma en que ésta afecta al ejercicio de funciones que corresponden a la Comunidad Autónoma de Cataluña; en este sentido, la regulación del IRPF repercute en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas a través del porcentaje de participación en los ingresos del Estado; ade-

más, el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio ha sido cedido a la Generalidad, sin olvidar que ésta puede establecer recargos sobre el IRPF; todo ello explica el interés propio que tiene la Generalidad de Cataluña en este tema; a las razones expuestas debe añadirse la íntima relación existente entre el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre el Patrimonio; a mayor abundamiento, la Ley 20/1989, afecta directamente, mediante medidas de carácter económico, a materias como la protección a la familia, el derecho a una vivienda digna y la readaptación laboral-profesional, en relación con las cuales la C.E., en el capítulo tercero del título I, establece una serie de mandatos dirigidos a todos los poderes públicos, entre los que debe incluirse a la Generalidad de Cataluña.

Es objeto de impugnación el art. 3 de la Ley 20/1989 que añade un párrafo segundo al apartado 1 del art. 7 de la Ley 44/1978, en el que se dispone que cuando los sujetos pasivos formen parte de una unidad familiar se gravarán acumuladamente los rendimientos e incrementos de patrimonios obtenidos por todos ellos. Basta la simple comparación del art. 7.3 de la Ley 44/1978, declarado inconstitucional y nulo por la STC 45/1989, y del precepto ahora impugnado para comprobar que este último es una casi textual repetición del anulado; al volver a introducir un contenido jurídico idéntico al anulado, el art. 3 de la Ley 20/1989 ha vulnerado lo dispuesto en los arts. 164 de la C.E. y 38 de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, sobre el valor de cosa juzgada de las Sentencias del Tribunal Constitucional y su plenitud de efectos frente a todas, lo que nos sitúa ante una actuación en fraude de Constitución, e incluso ante un abuso del derecho.

En favor del precepto considerado no puede alegarse que su aplicación se limite a los casos de sujeción conjunta de cuyos efectos, por tanto, pueden escapar los contribuyentes optando por la tributación por separado; si un método de determinación de la deuda es inconstitucional, el establecimiento de otro sistema alternativo de determinación de la deuda no salva la inconstitucionalidad del primero. Por otra parte, la existencia de dos sistemas de determinación de la deuda tributaria que dan un resultado distinto significa la introducción de nuevas desigualdades injustificadas, lo que debe comportar su inconstitucionalidad.

En resumen, el contenido del párrafo segundo del apartado 1 del art. 7 de la Ley continúa siendo tan inconstitucional como antes, cuando figuraba como apartado 3 del mismo artículo, por lo que el legislativo no ha cumplido la exhortación de la STC 45/1989 de adaptar la legislación a los imperativos constitucionales.

Se impugna también el art. 5 de la Ley 20/1989 que establece el régimen de deducciones para el período impositivo de 1988, dando nueva redacción a los apartados A, B y F) 3 del art. 29 de la Ley 44/1978.

Respecto al apartado A, que regula la deducción variable, se destaca la aplicación del Real Decreto-ley 6/1988, cuando la STC 45/1989 fundamentó jurídico 7.º señaló que no puede resultar de aplicación como mecanismo corrector; además, la deducción variable, si resulta inferior a 35.000 pesetas, se convierte en deducción fija de dicha cantidad.

Por lo que se refiere a la deducción fija regulada en el apartado B, sorprende la introducción de esta deducción porque efectuar la declaración conjuntamente es ajeno al principio de capacidad económica y, por lo tanto, sin base constitucional. La deducción fija del apartado B es una de las posibles medidas para contrarrestar los efectos de la progresividad en caso de acumulación de rentas, pero ya la STC 45/1989, fundamento jurídico 7.º señaló que estas deducciones fijas no pueden ser

consideradas como un paliativo del incremento de progresividad. El incremento de la deducción a 35.000 pesetas aumenta el número de familias que ven absorbido el incremento de la progresividad, pero no salva los otros dos escollos citados en la Sentencia; no atiende a las rentas que no tienen su origen en el trabajo personal, ni resultan eficaces respecto de las bases imponibles que superen una determinada cuantía. En cuanto a la nueva redacción del apartado F), 3, las objeciones se dirigen a la limitación de la deducción a un máximo de dos perceptores de rendimientos del trabajo dependiente, esta limitación es arbitraria y contraria a lo dispuesto en los arts. 9.3 y 14 de la C.E. en relación con su art. 35.1; con ello se discrimina a los hijos que trabajando, si también trabajan sus padres, no dan derecho a deducir por tal concepto, cuando resulta evidente que cada perceptor genera unos gastos inherentes a la obtención de su renta de trabajo, como así se reconoce para el caso de la tributación individual.

Respecto del art. 6 de la Ley 20/1989, dada la correlación de su contenido con lo dispuesto en el art. 5 se da por reproducido lo dicho en relación al citado artículo.

El art. 7.2 de la Ley 20/1989 es inconstitucional en razón del contenido de su último inciso. La solidaridad no puede alcanzar a las sanciones fiscales, ya que supondría una evidente contradicción con el principio de personalidad de la pena; por lo tanto, lo dispuesto en este precepto contraría las exigencias del principio de personalidad de la responsabilidad que debe regir en este ámbito ex arts. 9.3 y 25.1 C.E.

La regla 1.ª del art. 9 de la Ley que toma en cuenta para la determinación de la renta el origen o fuente de la misma cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio, tiene una incidencia negativa en la elección de los regímenes económicos matrimoniales forales y, en consecuencia, en la competencia que corresponde a algunas CC.AA., entre ellas Cataluña, para su regulación y conservación (art. 9.2 del E.A.C.); cuando los efectos fiscales sobre los regímenes económicos matrimoniales difieren en virtud del Derecho común o del Derecho foral que les es aplicable, se produce una desigualdad que hay que corregir; y para ello, debe establecerse un sistema fiscal que tienda a ser neutro, es decir, de incidencia mínima sobre los regímenes económicos del matrimonio.

El apartado a) de la regla 1.ª del art. 9, relativo a la determinación de los rendimientos del trabajo, por comparación a lo establecido en los apartados b) y c) sobre determinación de rentas del capital e incrementos de patrimonio, da lugar a que las rentas del trabajo deben ser declaradas íntegramente por el cónyuge que las obtiene, mientras que si proceden del capital se imputan por mitades a cada uno de los cónyuges, con lo que se verán beneficiados por la aplicación de tipos impositivos menores; por lo tanto, personas con una misma capacidad económica y en igual situación familiar reciben un trato manifiestamente diferente según que su renta proceda del trabajo o de otras fuentes, lo que atenta contra los arts. 1, 35, 39 y 40 C.E. que, por el contrario, podrían justificar que se dispensara un trato favorable a las rentas del trabajo respecto de las restantes.

La norma del párrafo tercero del apartado c) de la regla 1.ª del art. 9 implica una desigualdad en relación al trato otorgado al trabajo de los otros empleados, sin que se encuentre razón constitucional que ampare la injustificada diferencia de trato; esta diferencia de trato ha de ser considerada contraria a los arts. 14 y 31.1 de la C.E. No se desconoce que el párrafo impugnado está motivado por la sospecha de posibles actuaciones fraudulentas, pero lo que no cabe aceptar es que el sis-

tema se funde en la presunción de falsedad en las declaraciones de los ciudadanos.

Concluye su escrito con la súplica de que se dicte Sentencia por la que se declare la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos impugnados de la Ley 20/1989. Por medio de otrosí, y con relación al art. 3 de la Ley 20/1989, suplica que en virtud de lo previsto en el art. 92 de la ley Orgánica del Tribunal Constitucional disponga lo procedente para la aplicación inmediata del valor de cosa juzgada y plenitud de efectos frente a todos de lo declarado en el punto 1.º del fallo de la STC 45/1989.

10. Por providencia de 30 de octubre de 1989, la Sección Tercera acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Parlamento de Cataluña, dar los traslados de la demanda dispuestos por el art. 34 LOTC y publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado». Por providencia de 13 de noviembre de 1989, la Sección Primera acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, registrado con el núm. 2.132/1989, dar traslado de la demanda al Congreso de los Diputados, al Senado y al Gobierno para que pudieran personarse en el procedimiento y formular alegaciones, no haber lugar a lo solicitado al amparo de lo establecido en el art. 92 de la LOTC en el otrosí del escrito de interposición sobre la aplicación inmediata del valor de cosa juzgada de lo declarado en el punto primero de la STC 45/1989 y publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado».

11. Por escrito registrado de entrada en este Tribunal el 27 de noviembre de 1989, el Presidente del Congreso de los Diputados comunica que el Congreso no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones y que pone a disposición del Tribunal las actuaciones de la Cámara que pueda precisar. Mediante escrito que tuvo entrada el 1 de diciembre de 1989, el Presidente del Senado interesó que se tuviera por personada a la Cámara y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 de la LOTC.

12. Mediante escrito de 20 de noviembre de 1989, el Abogado del Estado se personó en los recursos 2.091/89 y 2.132/89 y solicitó la acumulación de ambos y la concesión de un nuevo plazo para alegaciones por quince días. Del citado escrito se dio traslado por providencia de la Sección Primera de 27 de noviembre de 1989, al Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña y al Parlamento de dicha Comunidad.

Por escritos registrados el 11 y el 13 de diciembre de 1989, las representaciones procesales del Parlamento de Cataluña y del Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, manifestaron, respectivamente, que nada tenía que oponer y su conformidad a la acumulación. Por Auto de 19 de diciembre de 1989, el Pleno del Tribunal acordó acumular el recurso de inconstitucionalidad núm. 2.132/89, interpuesto por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, al registrado con el número 2.091/89, interpuesto por el Parlamento de dicha Comunidad Autónoma y conceder un nuevo plazo de quince días al Abogado del Estado para que pueda formular alegaciones.

13. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones el día 12 de enero de 1990. Analiza en primer lugar la legitimación de los órganos recurrentes; atendiendo la jurisprudencia constitucional dominante sobre el art. 32.2 LOTC no es posible negar legitimación a los órganos impugnantes; ahora bien, no todos los puntos de conexión invocados son igualmente aceptables; la cesión

del Impuesto sobre el Patrimonio legitimaría para impugnar los arts. 10 a 14 de la Ley 20/1989, pero no para recurrir preceptos del Capítulo Primero de dicha Ley; carece asimismo de fuerza legitimadora, por lo remoto de la conexión, el enlace entre la política fiscal del Estado y las bases de la planificación; respecto a los otros dos puntos de conexión —participación en los impuestos estatales y posibilidad de recargos—, la estimación de los recursos afectaría negativamente a la recaudación por el IRPF y, en consecuencia, el importe de la participación de la Generalidad y el rendimiento de los recargos que pudieran establecerse en el futuro.

Estudia, a continuación, los diversos artículos impugnados. El art. 3 de la Ley 20/1989, que añade un segundo párrafo al art. 7.1 de la Ley 44/1978, selecciona la técnica del gravamen acumulado de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por todos los miembros de la unidad familiar aplicable a los supuestos de tributación conjunta; existe un nexo entre el nuevo párrafo segundo del art. 7.1 y el primer párrafo del art. 4.2, ambos de la Ley 44/1978; dicho en otras palabras, el nuevo párrafo segundo del art. 7.1 constituye una regla propia de la tributación conjunta y solidaria de quienes constituyen unidad familiar. Ahora bien, la tributación conjunta y solidaria no es un régimen necesario o forzoso, sino voluntario, según resulta del nuevo art. 4.2 de la Ley 44/1978. En contra de lo que sostiene el Abogado de la Generalidad, para quien la acumulación es inconstitucional aunque exista libre opción entre tributación conjunta e individual por contradecir el punto 1.º del fallo y la doctrina del fundamento jurídico 7.º de la STC 45/1989, sobran en la citada Sentencia pasajes (por ejemplo, fundamentos jurídicos 7.º, 5.º, 8.º, 11) que permiten afirmar que los inconstitucionales efectos de la acumulación de rentas en la tributación conjunta y solidaria se originaban en el carácter necesario o forzoso de este régimen; desde el momento en que la Ley 20/1989 permite optar libremente entre tributación conjunta y tributación separada desaparece la inconstitucionalidad.

Con relación a los arts. 5 y 6 de la Ley 20/1989, se hace notar, con carácter general, que las deducciones variables y por tributación conjunta no se aplican cuando se elige tributar por separado; a su vez, el límite máximo de dos perceptores en la deducción por rendimientos de trabajo dependiente sólo opera cuando se tributa conjuntamente; en consecuencia, el examen de los arts. 5 y 6 de la Ley 20/1989 no puede perder de vista su carácter de *ius dispositivum*, aunque se trate de un *ius dispositivum* limitado y relativo.

En particular, y respecto a la deducción variable los arts. 5 y 6 contienen una simple norma de remisión al Real Decreto-ley 6/1988; por tanto, la inconstitucionalidad había de referirse a este último precepto, contra el que no se promovió recurso de inconstitucionalidad, y no puede reabrirse ahora un plazo fenecido. Por otro lado, observa que la crítica de la deducción variable efectuada en el fundamento jurídico 7.º de la STC 45/1989, citada en la demanda del Consejo Ejecutivo, sólo tiene sentido en un régimen de tributación conjunta forzosa, y no cuando cabe optar libremente por la tributación separada en cada ejercicio.

A su vez, la deducción fija por tributación conjunta merece críticas por su insuficiencia, en la misma línea que las formuladas en el fundamento jurídico 7.º de la STC 45/1989, si la tributación conjunta fuera un régimen de estricto derecho necesario, lo que no es el caso; por lo que cuando esta deducción no corrija suficientemente el incremento de la progresividad los sujetos pasivos integrados en la unidad familiar podrán tributar por separado; además, la deducción fija por tributación

conjunta se aplica con independencia del tipo de rentas gravadas.

Con respecto a la deducción por rendimientos del trabajo dependiente, resume las alegaciones formuladas en el recurso 1.791/1989. En primer lugar, el término de comparación implícitamente elegido, la tributación individual, es inadecuado porque la opción por la tributación conjunta o por la individual es libre. En segundo lugar, aunque se admita a efectos polémicos la argumentación del Consejo Ejecutivo, según lo establecido una deducción por rendimientos del trabajo dependiente deberán gozar de ello todos los perceptores de este tipo de rendimientos incluidos en la unidad familiar, es lo cierto que la Ley 20/1989 no niega el citado derecho sino que sólo condiciona su ejercicio y lo condiciona precisamente a la elección del régimen tributario individual.

El art. 7.2 de la Ley 20/1989 modifica levisimamente el tenor del art. 31.4 de la Ley 44/1978; la redacción actual del precepto suprime las referencias al recargo de apremio y elimina las palabras (en su caso) innecesarias y redundantes; ello significa que el art. 7.2 de la Ley 20/1989 nada innova, y sólo reitera lo que ya estaba dispuesto desde 1978 y pudo, por tanto, haberse impugnado con arreglo al art. 33 en relación con la Disposición transitoria segunda, 1, LOTC. Entrar a examinar la impugnación del art. 31.4 de la Ley 44/1978 en la redacción que le da el art. 7.2 de la Ley 20/1989 es aceptar la elusión del plazo de caducidad para interponer recurso de inconstitucionalidad (ATC 547/1989 y STC 11/1981).

En segundo lugar, aunque el fundamento jurídico 8.º de la STC 45/1989 se ocupó del art. 31.4, no lo invalidó. Acaso no se estimó necesario hacerlo al haberse invalidado el art. 34.6 de la Ley 44/1978.

O quizá porque, tras la invalidación del art. 34.6, se consideró que el tenor del art. 31.4 permitía una interpretación de conformidad con la Constitución. El art. 31.4 puede interpretarse en el sentido de que la cláusula primera no perjudica, en los casos de tributación conjunta, la obligación solidaria que tiene por objeto no la sanción pecuniaria, sino otros elementos de la deuda tributaria, a saber, los mencionados en el inciso final del art. 31.2 de la Ley 44/1978; cuota, recargos sobre bases o cuotas, intereses moratorios, recargos por aplazamiento o prórroga y por apremio. Entendido de este modo, el nuevo art. 31.4 significa simplemente que la responsabilidad individual por las sanciones pecuniarias lo es sin perjuicio de la solidaridad regulada por el art. 31.2.

Aunque se consideren las sanciones pecuniarias incluidas en la esfera de la obligación solidaria, el precepto impugnado podría considerarse constitucional en atención a la voluntariedad de la tributación conjunta. Del fundamento jurídico 8.º de la STC 45/1989 se desprende que, desde el momento en que cabe optar por la tributación separada, el carácter *in solidum* de la obligación tributaria conjunta reposa en el consentimiento de los afectados.

La regla 1.ª del art. 9 determina a cuál de los integrantes de la unidad familiar debe atribuírse la renta sujeta a tributación. El legislador ha optado por el criterio del origen o fuente de la renta, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio; esta opción es válida con arreglo al principio de autonomía en las calificaciones tributarias, sin que de la Constitución resulte una vinculación incondicionada del legislador tributario a las calificaciones jurídicas procedentes de acuerdo con el Derecho civil, mercantil o administrativo. El criterio del origen o fuente es el aplicado en todos los supuestos del art. 9.1.ª de la Ley y no sólo en los casos de los

rendimientos del trabajo; lo que sucede es que el criterio de origen o fuente, que siempre se enlaza con un dato jurídico (por ejemplo, el ser parte en un contrato laboral) guarda más fuertes conexiones con el régimen económico matrimonial tratándose de rendimientos puros de capital y de incrementos o disminuciones patrimoniales. Sería erróneo considerar que en los casos de las letras b) y e) del art. 9.1.ª hay una remisión en bloque al Derecho civil; la expresión (en su caso), del párrafo 2 del art. 11 de la misma Ley, significa: cuando proceda por no obstar a ello la propia legislación tributaria; pueden así señalarse casos en que la Ley 20/1989 incorpora reglas que divergen de lo que disponen las leyes civiles; el ejemplo máximo es el párrafo 3.º del art. 11 que atribuye por mitad a cada cónyuge la titularidad de los bienes y derechos (comunes) con arreglo a las disposiciones o pactos reguladores del régimen económico matrimonial; y así, constante matrimonio un bien ganancial es común en el sentido de que se integra en un patrimonio común (ganancial) distinto de los patrimonios personales de los cónyuges; de este patrimonio común son cotitulares los cónyuges: es un patrimonio colectivo separado, pero cada singular bien ganancial no pertenece por mitad a los cónyuges: no está atribuido por cuotas iguales (mitades); cada cónyuge no puede enajenar su parte a un tercero (porque en realidad no la tiene), ni ejercitar la acción *communi dividundo*.

El argumento expuesto por los recurrentes, para quienes el párrafo primero del art. 9.1.ª, a), perjudica a las rentas del trabajo en comparación con las del capital y con los incrementos de patrimonio en régimen de gananciales, es inatendible, porque el criterio de determinación de la renta establecido en el art. 9.1.ª, a), no varía según la clase de renta, sino que permanece constante en todas sus letras; las reglas del régimen económico matrimonial simplemente cooperan a la identificación de la fuente u origen de los rendimientos; además, la atribución de rentas por mitad no es una regla propia de la sociedad de gananciales, sino una norma de distribución específicamente tributaria (art. 11, párrafo 3.º) respecto a bienes o derechos comunes; en fin, si la discriminación se produjera en el régimen de gananciales, podría fácilmente evitarse capitulando.

Tampoco cabe sostener que el primer párrafo del art. 9.1.ª, a), discrimina a las unidades familiares en las que sólo hay un perceptor de renta respecto a aquellas en que obtienen ingresos dos o más miembros; este término de comparación es inadecuado porque en las unidades familiares con un sólo perceptor de renta no hay lugar a aplicar criterios para determinar la renta que ha de atribuirse a cada miembro que tribute individualmente, y las unidades familiares con un único perceptor de renta no son, por hipótesis, destinatarias de las reglas del art. 9.1.ª de la Ley 20/1989.

Los párrafos tercero y cuarto del art. 9.1.ª, c), contienen normas de protección de la Hacienda pública y tienden a evitar la transferencia de fuentes de renta entre los diversos miembros de la unidad familiar o la artificiosa figuración de gastos deducibles que resultarían defraudatorios de la progresividad de la tarifa; la defensa de la progresividad es un fin constitucionalmente legítimo (art. 31.1 C.E.) y el medio utilizado por el legislador es apropiado o proporcionado a este fin.

En particular, no hay discriminación por razón del estado civil o de una (condición personal); el legislador se limita a proteger la progresividad de la tarifa frente a la transferencia de fuentes de renta llevada a cabo mediante la fijación de altas retribuciones percibidas por miembros de la unidad familiar; (recuerda en este sentido que el art. 7.2 del Texto refundido de la Ley General de Seguridad Social, de 30 de mayo de 1974, excluía

de su campo de aplicación al cónyuge con hijos sometidos a patria potestad, precepto que ha sido modificado por la Disposición adicional decimocuarta del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, en armonía con la nueva redacción del párrafo tercero del art. 9.1.º, c), de la Ley 20/1989).

Tampoco puede juzgarse que el legislador viole el derecho a ser presumido inocente reconocido en el art. 24.2 C.E. porque los párrafos impugnados nada tienen que ver con la esfera penal o sancionatoria.

Concluye su escrito con la súplica de que se dicte sentencia que desestime totalmente los recursos. Por medio de otrosí, solicita que se decrete la acumulación de los presentes recursos núms. 2.091 y 2.132/1989 al 1.791/1989.

14. La Sección Tercera de este Tribunal, por providencia de 15 de enero de 1990, acordó conceder un plazo de diez días a las representaciones procesales del Parlamento y del Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, así como al Comisionado don Federico Trillo-Figueroa, para que expusieran lo procedente acerca de la acumulación de los tres recursos. El Abogado de la Generalidad de Cataluña, en su escrito de 27 de enero de 1990, manifiesta su conformidad a la acumulación de dichos tres recursos. El representante del Parlamento de Cataluña, por escrito de 29 de enero de 1990, manifestó que no se oponía a la acumulación. El Pleno del Tribunal, por Auto de 27 de febrero de 1990, acordó acumular los recursos de inconstitucionalidad 2.091 y 2.132/1989, ya acumulados, al registrado con el núm. 1.791/1989.

15. Mediante escrito registrado de entrada en este Tribunal el día 12 de marzo de 1990, don Federico Trillo-Figueroa, Comisionado por 80 Diputados del grupo Parlamentario Popular, interpone recurso de inconstitucionalidad contra los arts. 11 y 19 del Real Decreto-ley 7/1989, de 23 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria financiera y tributaria.

En sus alegaciones, señalan los recurrentes que el Real Decreto-ley 7/1989 se limita a prorrogar los Capítulos Primero y Segundo de la Ley 20/1989, de 28 de julio, para el ejercicio de 1990; respecto a la prórroga de las normas del Impuesto sobre la Renta, se consideran vigentes los argumentos expuestos para solicitar la declaración de inconstitucionalidad de la Ley 20/1989.

Se impugna en primer lugar, el art. 19 que da nueva redacción al apartado A) del art. 29 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, para el período impositivo comprendido entre 1 de enero a 31 de diciembre de 1990, que regula la deducción variable; este mecanismo no opera respecto a las rentas del capital y a los incrementos de patrimonio, ni corrige los defectos del sistema cuando las rentas del trabajo superan determinado límite, lo que supone una discriminación que vulnera la interdicción de la arbitrariedad recogida en el art. 9.3 C.E.; además, discrimina a las unidades familiares en las que solamente uno de sus miembros obtiene ingresos respecto a aquellos en los que dos o más de sus componentes generan rentas imposables, lo que vulnera el principio de igualdad del art. 14, así como los arts. 31.1 y 39.1 C.E.

Se impugna, asimismo, el art. 19 en cuanto da nueva redacción a la letra F) 5 del art. 29 de la Ley 44/1978, que regula la deducción aplicable a los rendimientos del trabajo dependiente; el límite establecido por este precepto, al permitir que sólo puedan practicar esta deducción los dos primeros perceptores, es absurdo e incomprensible y viola los principios de capacidad económica recogido en el art. 31.1 C.E., al desconocer los costes reales en que incurre el tercer perceptor de estas rentas, y de igualdad, formulado en el art. 14 al dis-

criminar a los que opten por la tributación conjunta respecto de los que optan por la tributación individual.

Es objeto de impugnación, por último el art. 11 en cuanto prorroga para 1990 el art. 9 de la Ley 20/1989; las alegaciones se contraen a la letra a) de la regla 1.ª del citado art. 9, reproduciendo los argumentos ya expuestos previamente en el R.I. 1.791/1989.

Concluye su escrito solicitando que «se declare la inconstitucionalidad del art. 11, por cuanto mantiene vigente la prórroga para el período impositivo comprendido entre 1 de enero y 31 de diciembre de 1990, la aplicación del Capítulo Primero de la Ley 20/1989», y muy especialmente de su art. 9, regla 1, letra a), y del art. 19 que da nueva redacción a la letra A) y F) 5 del art. 29 de la Ley 44/1978. Por medio de otrosí, y al amparo del art. 88.1 de la LOTC solicitan que por el Tribunal se recabe de las Cortes Generales y del Ministerio de Economía y Hacienda los respectivos expedientes de elaboración de la Ley impugnada y su proyecto para que una vez remitido y puesto de manifiesto a los recurrentes, se puedan formular alegaciones que completen las presentes en este escrito.

16. Por providencia de 26 de marzo de 1990, la Sección Tercera acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad registrado con el núm. 645/1990; dar traslado de la demanda, conforme al art. 34 de la LOTC al Congreso de los Diputados, al Senado y al Gobierno para que pudieran personarse en el procedimiento y formular alegaciones; recabar de las Cortes Generales y del Ministerio de Economía y Hacienda los expedientes de elaboración del Decreto-ley impugnado y su proyecto, y publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado».

17. Mediante escrito de 3 de abril de 1990, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó el Acuerdo adoptado por la Mesa de la Cámara de no personarse en el procedimiento ni formular alegaciones y trasladar al Tribunal Constitucional el expediente en que se refleja la tramitación del Decreto-ley recurrido. Por escrito de 3 de abril de 1990, el Presidente del Senado interesó que se tuviera por personada a la Cámara y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88, 1 LOTC.

18. El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones el día 17 de abril de 1990. Dado que el recurso se reduce a insistir en la argumentación expuesta en el recurso número 1.791/89, el representante del Gobierno se remite a las alegaciones formuladas al contestar el citado recurso 1.791/89 y concluye con la súplica de que se desestime el recurso en su integridad. Por medio de otrosí solicita la acumulación de este recurso al núm. 1.791/89.

19. Por providencia de 23 de abril de 1990, la Sección Tercera acordó oír a las representaciones procesales que promovieron este recurso y los registrados con los núms. 1.791/89, 2.091/89 y 2.132/89, para que expusieran lo procedente sobre su acumulación. El representante del Parlamento de Cataluña en su escrito de 8 de mayo de 1990, manifestó que no tenía ningún inconveniente que oponer a la acumulación. Por escrito de 8 de mayo de 1990, el Abogado de la Generalidad de Cataluña manifestó no tener nada que objetar a la acumulación. Por Auto de 11 de julio de 1990, el Pleno de Tribunal acordó acumular el recurso de inconstitucionalidad núm. 645/90 a los ya acumulados registrados con los núms. 1.791, 2.091 y 2.132 de 1989.

20. Mediante escrito registrado de entrada el día 1 de octubre de 1990, don Federico Trillo-Figueroa,

Comisionado de otros setenta y ocho Diputados del grupo Parlamentario Popular interpone recurso de inconstitucionalidad contra los arts. 6 y 14 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que prorroga para el período impositivo comprendido entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 1990 la aplicación de los Capítulos Primero y Segundo, y de la Disposición adicional cuarta de la Ley 20/1989, de 28 de julio, con las modificaciones resultantes de las disposiciones contenidas en la presente Ley.

Los preceptos impugnados son los siguientes: a) el art. 14, apartado A), que da nueva redacción al apartado A) del art. 29 de la Ley 44/1978 para el ejercicio de 1990, referido a la deducción variable; b) el art. 14, apartado F) 5 en cuanto da nueva redacción a la letra F) 5 del art. 29 de la Ley 44/1978, concerniente a la deducción por rendimientos del trabajo dependiente; y c) el art. 6, en cuanto prorroga para 1990 el art. 9 de la Ley 20/1989, con lo que se declara vigente para este período impositivo el art. 9, regla 1.ª, letra a) de la citada Ley 20/1989.

Los recurrentes consideran vigentes los argumentos expuestos en su momento para solicitar la declaración de inconstitucionalidad de la Ley 20/1989, así como de los artículos 11 y 19 del Real Decreto-Ley 7/1989, por lo que reproducen y se remiten a las alegaciones presentadas en el recurso 1.791/1989.

Concluyen su escrito de alegaciones con la súplica de que se declare la inconstitucionalidad del art. 6, «por cuanto mantiene vigente la prórroga para el período impositivo comprendido entre 1 de enero y 31 de diciembre de 1990, la aplicación del Capítulo Primero de la Ley 20/1989, de 28 de julio, impugnado en el recurso contra la Ley 20/1989, de 28 de julio, y muy especialmente de su art. 14, regla 1.ª, letra a)». Por un primer otrosí solicitan la acumulación de los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra la Ley 20/1989 y contra el Real Decreto-ley 7/1989, al presente recurso contra la Ley 5/1990. Mediante un segundo otrosí, y al amparo del art. 88.1 LOTC, solicitan que el Tribunal recabe de las Cortes Generales y del Ministerio de Economía y Hacienda los expedientes de elaboración de la Ley impugnada y su Proyecto para que sean puestos de manifiesto y se puedan formular alegaciones.

21. Mediante providencia de 15 de octubre de 1990, la Sección Cuarta de este Tribunal acordó conceder un plazo de diez días para que se completaran las firmas del escrito en que se manifiesta la voluntad expresa de interponer el recurso. Una vez evacuado el trámite dispuesto en el anterior proveído de 15 de octubre, la Sección Cuarta, por providencia de 12 de noviembre de 1990 acordó admitir a trámite el recurso registrado con el núm. 2.282/90, dar traslado de la demanda conforme al artículo 34 LOTC al Congreso de los Diputados, al Senado y al Gobierno, oír al Abogado del Estado y a las representaciones procesales del Congreso de los Diputados y del Senado, así como a las representaciones del Parlamento y del Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña para que expongan lo procedente acerca de la acumulación de este recurso con los núms. 1.791/89, 645/90, 2.091/89 y 2.132/89, recabar del Congreso de los Diputados, del Senado y del Ministerio de Economía y Hacienda los expedientes de elaboración de la Ley impugnada y su Proyecto y publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado».

22. Por escrito de 21 de noviembre de 1990, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó que el Congreso no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones y dio traslado del expediente de tra-

mitación de la Ley recurrida. Mediante escrito de 26 de noviembre de 1990, el Presidente del Senado interesó que se tuviera por personada a la Cámara en dicho procedimiento y remitió copia del expediente de tramitación del mencionado proyecto de Ley.

23. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones el 30 de noviembre de 1990. Comienza su escrito fijando el objeto del recurso; se impugna el art. 6 de la Ley 5/1990 porque prorroga un año más (el de 1990) la vigencia del art. 9.1.ª, a), de la Ley 20/1989; a su vez, el art. 14 no es recurrido en su integridad (o dicho de otro modo, no se recurre íntegramente el art. 29 de la Ley 44/1978 en su redacción valedera para 1990), sino solamente los apartados A) y F) 5 del citado art. 29 en su redacción de 1990. Ahora bien, la última parte de la súplica del recurso carece de congruencia o conformidad con el resto del escrito, ya que únicamente se pide la declaración de inconstitucionalidad del art. 6 de la Ley 5/1990, en cuanto prorroga la vigencia del Capítulo Primero de la Ley 20/1989 y especialmente de su art. 9, regla 1.ª, letra a), pero no se pide la declaración de inconstitucionalidad del artículo 14 de la Ley 5/90 en cuanto da redacción para 1990 a los apartados A) y F) 5 del art. 29 de la Ley 44/1978; no obstante, esta omisión puede salvarse mediante una consideración global del escrito de interposición y una interpretación flexible y *pro actione* del art. 33 LOTC, por lo que se consideran recurridos los arts. 6 y 14 de la Ley 5/1990 en los particulares que quedan dichos.

En cuanto al fondo del asunto, señala que los arts. 6 y 14 de la Ley 5/1990 reiteran los arts. 11 y 19 del Real Decreto-ley 7/1989, preceptos estos últimos que han quedado derogados por la Ley 5/1990. Esta derogación no priva de objeto al recurso 645/1990, en que se impugnaron los arts. 11 y 19 del Real Decreto-Ley 7/1989, pues estos dos artículos han estado vigentes durante seis meses y su derogación se hace sólo *pro futuro*, por esta razón cabría entender aplicable aquí la doctrina formulada en el fundamento jurídico 3.º de la STC 199/1987. Pero aunque puede sostenerse que el recurso 645/90 no ha quedado sin objeto por la derogación del Real Decreto-ley 7/1989, la identidad de tenor entre los arts. 11 y 19 del Real Decreto-ley 7/1989 y 6 y 14 de la Ley 5/1990 fuerza a reiterar la argumentación desarrollada en el recurso 645/90.

Concluye su escrito con la súplica de que se desestimé el recurso en su integridad. Por otrosí, solicita la acumulación del recurso al núm. 1.791/89 y acumulados.

24. El Abogado de la Generalidad de Cataluña, en escrito registrado el 4 de diciembre de 1990, manifestó no tener nada que objetar a la acumulación de los referidos recursos. La representación del Parlamento de Cataluña, por escrito registrado el 11 de diciembre de 1990, manifestó que no tienen ningún inconveniente que oponer a la acumulación solicitada. Por Auto de 26 de febrero de 1991, el Pleno del Tribunal acordó acumular el recurso de inconstitucionalidad núm. 2.282/90 a los ya acumulados registrados con los números 1.791/89, 2.091/89, 2.132/89 y 645/90.

25. Mediante escrito registrado de entrada el 21 de marzo de 1991, don Federico Trillo-Figueroa, Comisionado de otros sesenta y un Diputados más del Grupo Parlamentario Popular interpone recurso de inconstitucionalidad contra los arts. 1 y 8 del Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes, que prorroga para el período impositivo de 1991 la aplicación de los Capítulos Primero y Segundo y de

la Disposición adicional cuarta de la Ley 20/1989, de 28 de julio.

Se impugnan los siguientes preceptos: a) art. 8, apartado a), que da nueva redacción al apartado a) del art. 29 de la Ley 44/1978, que regula la deducción variable; b) art. 8, apartado F) 5, en cuanto da nueva redacción a la letra F) 5 del art. 29 de la Ley 44/1989, relativo a la deducción por rendimientos del trabajo dependiente; c) art. 1 en cuanto prorroga para 1991 el art. 9 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, con lo que se declara vigente para este período impositivo el artículo 9, regla 1.ª, letra a), de aquella Ley.

En la exposición de sus alegaciones los recurrentes se remiten a las formuladas contra los arts. 11 y 19 del Real Decreto-ley 7/1989 y a las presentadas en el recurso 1.791/89 contra determinados preceptos de la Ley 20/1989.

Concluye su escrito solicitando que se declare la inconstitucionalidad del art. 1 por cuanto mantiene vigente la prórroga para el período impositivo comprendido entre 1 de enero y 31 de diciembre de 1991, la aplicación del Capítulo Primero de la Ley 20/1989, de 28 de julio, impugnado en el recurso contra la Ley 20/1989, de 28 de julio, y la del art. 8, apartado A) y apartado F) 5. Por un primer otrosí solicita la acumulación de los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra la Ley 20/1989, contra el Real Decreto-ley 7/1989 y contra la Ley 5/1990 al presente recurso. Mediante un segundo otrosí, al amparo del art. 88.1 LOTC solicitan que el Tribunal recabe de las Cortes Generales y del Ministerio de Economía y Hacienda los respectivos expedientes de elaboración de la Ley impugnada y su proyecto a efectos de formular alegaciones.

26. La Sección Segunda, por providencia de 22 de abril de 1991, acordó admitir a trámite el recurso registrado con el núm. 636/91, dar traslado de la demanda conforme al art. 34 LOTC al Congreso de los Diputados, al Senado y al Gobierno, recabar del Congreso de los Diputados, del Senado y del Ministerio de Economía y Hacienda los expedientes de elaboración del Real Decreto-ley impugnado y su Proyecto, oír al Abogado del Estado y a las representaciones procesales del Parlamento y del Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña para que expongan lo procedente acerca de la acumulación de este recurso con los ya acumulados 1.791/89, 645/90 y 2.282/90 y con los núms. 2.091/89 y 2.132/89 que también se encuentran acumulados con los anteriores, y publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado».

27. Por escrito de 7 de mayo de 1991, el Presidente del Senado interesó que se tuviera por personado a la Cámara, ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC y remitió copia del expediente de tramitación en el Senado del Proyecto de Ley. Mediante escrito de 7 de mayo de 1991, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó que el Congreso no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones y trasladó el expediente en que se refleja la tramitación del Real Decreto-ley recurrido.

28. El Abogado de la Generalidad de Cataluña, en escrito registrado el 10 de mayo de 1991, manifestó su conformidad con la acumulación solicitada. La representación procesal del Parlamento de Cataluña, por escrito registrado el 13 de mayo de 1991, manifestó que no tenía ningún inconveniente que oponer a la acumulación solicitada.

29. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones mediante escrito que tuvo entrada el 13 de mayo de 1991. Con relación al objeto del recurso, puede decirse

que se impugna el art. 1 del Real Decreto-ley 5/1990 porque prorroga un año más, el de 1991, la vigencia del art. 9.1.ª, a), de la Ley 20/1989, o mejor, que se reitera la impugnación del art. 9.1.ª, a), de la Ley 20/1989 con ocasión de su prórroga para el ejercicio de 1991, ya que se pone en tela de juicio no las razones determinantes de la prórroga, sino el contenido de un precepto prorrogado [el art. 9.1.ª, a) de la Ley 20/1989]; a su vez el art. 8 no es recurrido en su integridad (o dicho de otro modo, no se recurre íntegramente el art. 29 de la Ley 44/1978 en su redacción valedera para 1991), sino solamente los apartados A) y F) 5 del citado art. 29 en su redacción de 1991. En cuanto al fondo del asunto, el Abogado del Estado reitera la argumentación hecha valer en precedentes ocasiones. Concluye su escrito con la solicitud de que se desestime el recurso en su integridad. Por medio de otrosí, solicita la acumulación de este recurso con el número 1.791/89 y acumulados.

30. El Pleno del Tribunal Constitucional, por Auto de 4 de junio de 1991, acordó acumular el recurso de inconstitucionalidad núm. 636/91 a los ya acumulados registrados con los núms. 1.791/89, 2.091/89, 2.132/89, 645/90 y 2.282/90.

31. La Sección Tercera, por Providencia de 18 de junio de 1992, acordó dar vista a las partes personadas en estos procesos acumulados —Abogado del Estado, Comisionado y representaciones procesales del Parlamento y del Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña— de la documentación recibida del Ministerio de Economía y Hacienda, del Congreso de los Diputados y del Senado, referida a los expedientes de elaboración de los Reales Decretos-leyes, y de la Ley impugnados en los recursos núms. 645/90, 2.282/90 y 636/91 para que, en el plazo común de diez días, puedan formular las alegaciones oportunas.

32. Mediante escrito de 29 de junio de 1992, el Abogado del Estado manifiesta que, una vez examinados los expedientes de elaboración de los proyectos de los Reales Decretos-leyes 7/1989 y 5/1990 así como el del proyecto de la Ley 5/1990, juntamente con los trabajos parlamentarios relativos a dichas normas legales, no ha encontrado ningún extremo nuevo y especialmente significativo en relación con los problemas constitucionales planteados en los recursos núms. 645 y 2.282/90 y 636/91 que sea merecedora de algún alegato complementario; por todo lo cual se ratifica en las alegaciones que tiene presentadas en los recursos de inconstitucionalidad núms. 645 y 2.282/90 y 636/91.

33. Por providencia de 10 de mayo de 1994, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 12 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Origen y objeto de los recursos.

La delimitación del ámbito litigioso de los seis recursos de inconstitucionalidad aquí acumulados, que en su conjunto incluyen diversos preceptos contenidos en cuatro disposiciones legales distintas, requiere hacer unas consideraciones previas sobre la causa motivadora de los recursos que es la STC 45/1989, así como sobre el alcance y efectos de la modificación legislativa que produjeron sus pronunciamientos.

Dicha Sentencia declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 7, apartado tercero; 31 apartado segundo y 34, apartados tercero y sexto de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, sobre el Impuesto de la Renta de

las Personas Físicas y la inconstitucionalidad del art. 4.2 de la misma Ley. En ella se hicieron algunas precisiones sobre el alcance de la nulidad que declara; expresamente estableció 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 aquéllas 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).

A este respecto, concluía afirmando que (le cumple, pues, al legislador, a partir de esta Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal de impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa). Además indicaba, pues así lo imponía la naturaleza periódica del Impuesto, que la ilegitimidad constitucional de los citados preceptos (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) (STC 45/1989, fundamento jurídico 11).

El legislador ha llevado a cabo la adaptación prevista en la citada Sentencia por medio de la Ley 20/1989, de 28 de julio, en la que se contienen dos bloques normativos perfectamente diferenciados: en el primero se incluyen las normas que deben regir el impuesto correspondiente a los años 1988 y 1989 y en el segundo las que rigen el régimen transitorio de los períodos impositivos anteriores a 1988.

La nueva regulación establecida en la Ley 20/1989 fue posteriormente prorrogada para el ejercicio de 1990 por el Real Decreto—ley 7/1989 de 29 de diciembre, y la Ley 5/1990, de 29 de junio, disposiciones dictadas ambas sobre materia presupuestaria, financiera y tributaria, y para el ejercicio 1991 por el Real Decreto—ley 5/1990, de 20 de diciembre, sobre medidas fiscales urgentes.

Los recursos 1.791, 2.091 y 2.132 de 1989 se dirigen contra determinados preceptos de la Ley 20/1989 y, más concretamente, contra los arts. 3 —tributación conjunta de la unidad familiar—; art. 5 —deducciones para el ejercicio de 1988—; art. 6 —deducciones para el ejercicio de 1989—; art. 7.2 —responsabilidad solidaria de los miembros de la unidad familiar—; art.9.1, a) —imputación de las rentas de trabajo—; art.9.1, c), apartados tercero y cuarto —deducciones por trabajo y prestaciones del cónyuge e hijos menores del sujeto pasivo— y art. 15.3 —efectos de las autoliquidaciones y liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos anteriores a 1988—.

Los recursos 645 y 2.282/90 y 636/91 se dirigen respectivamente contra las tres disposiciones prorrogadoras citadas, en relación con las cuales deben hacer las dos siguientes precisiones:

1.ª Aunque dichas disposiciones prorrogan la aplicación de los Capítulos Primero y Segundo de la Ley 20/1989, los recurrentes, según advierte el Abogado del Estado, no impugnan la totalidad de los preceptos incluidos en dichos Capítulos, sino que limitan su impugnación a la prórroga del art. 9.1, a), de dicha Ley, por lo que nuestro análisis en este punto, debe limitarse a tal precepto y-2.ª Las indicadas disposiciones, además, dan nueva redacción al art. 29 de la Ley 44/1978, en el que se regulan las deducciones de la cuota; pero la impugnación contenida en esos tres recursos no abarca a todas las deducciones incluidas en ese artículo, sino tan sólo a las reguladas en sus apartados A) y F) 5, es decir, a la deducción variable y a la deducción por rendimientos de trabajo dependiente, únicos apartados

que, en consecuencia, pueden ser tomados en consideración, en relación con dichos recursos. Por otro lado, la regulación que contienen estas disposiciones es sustancialmente idéntica a la establecida en los arts. 5 y 6 de la Ley 20/1989, impugnados con iguales argumentos en los recursos 1.791 y 2.132 de 1989, aunque en éstos se incluye también la deducción por declaración conjunta; por lo tanto, nuestro análisis en esta materia comprende la regulación de las tres expresadas deducciones.

2. Artículo 3 de la Ley 20/1989. Acumulación de rentas en la unidad familiar.

El art. 3 de la Ley 20/1989 añade un párrafo segundo al apartado 1 del art. 7 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, con la siguiente redacción: (Cuando los sujetos pasivos formen parte de una unidad familiar se gravarán acumuladamente los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por todos ellos). Según el Abogado de la Generalidad de Cataluña, el citado precepto es una casi textual repetición del apartado 3 del art. 7 de la Ley 44/1978, que fue declarado inconstitucional y nulo por la STC 45/1989, por lo que su introducción por la Ley 20/1989 vulneraría lo dispuesto en los arts. 164 de la C.E. y 38 de la LOTC sobre los efectos de las Sentencias de este Tribunal.

La alegación expuesta desconoce el diferente significado y alcance que se atribuye a la acumulación de rentas en el grupo normativo tomado en consideración por la STC 45/1989 y el establecido por la citada Ley 20/1989. Tanto en el sistema enjuiciado en la citada STC 45/1989, como en el establecido por la Ley 20/1989, la regla de la acumulación de rentas desempeña un papel central en el régimen de tributación conjunta de los miembros que integran la unidad familiar; en ambos sistemas, la sujeción conjunta al impuesto se instrumenta mediante la acumulación de todas las rentas y se completa con la práctica de determinadas deducciones de la cuota, excluyendo de esta manera la aplicación de otros métodos de tributación conjunta. Pero el alcance de la acumulación de rentas varía profundamente en ambos supuestos; en el bloque normativo contemplado por la STC 45/1989, los sujetos pasivos integrantes de unidades familiares quedaban necesariamente sometidos a tributación conjunta con acumulación de rentas; era, precisamente, el carácter necesario y obligatorio de la tributación conjunta, y la correlativa ausencia de posibilidad alguna de sujeción separada, lo que determinó entonces la inconstitucionalidad del art. 4.2 de la Ley 44/1978 (fundamento jurídico 11).

Por el contrario, la Ley 20/1989, si bien mantiene el sistema de tributación conjunta articulado mediante acumulación de rentas y deducciones de la cuota, reconoce sin embargo a los sujetos pasivos, en su art. 2, el derecho a elegir libremente por la tributación individual; por lo tanto, el sujeto pasivo puede evitar la aplicación de la acumulación de rentas ejercitando su opción por la tributación individual. En consecuencia, de la interpretación sistemática de la Ley 20/1989 se desprende que el art. 3 de la citada Ley no supone la reintroducción en el ordenamiento de una norma declarada inconstitucional y no vulnera los preceptos que en la C.E. y en la LOTC regulan los efectos de las Sentencias de este Tribunal, en cuanto que dicha tributación conjunta se refiere a quienes han optado por la misma.

3. Arts. 5 y 6 de la Ley 20/1989, 19 del Decreto—ley 7/1989, 14 de la Ley 5/1990 y 8 del Decreto—ley 5/1990. Deducciones de la cuota.

Según dejamos dicho la impugnación en este punto abarca las tres deducciones anteriormente citadas: deducción variable, deducción por tributación conjunta y deducción por rendimientos del trabajo dependiente.

A) Deducción Variable.

Con relación a la deducción variable, el art. 5 de la Ley 20/1989 dispone que la citada deducción se practicará en los términos del art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, añadiendo que cuando la cuantía de la deducción variable sea inferior a 35.000 pesetas se aplicará en su lugar, cuando proceda, la deducción por tributación conjunta; por su parte, el art. 6 de la citada Ley reproduce en este punto el contenido del art. 5 con la salvedad de establecer el límite para la práctica de la deducción por tributación conjunta en 36.000 pesetas; el citado límite ha sido elevado a 38.000 pesetas por el Decreto-ley 7/1989 y la Ley 5/1990 y a 40.000 pesetas por el Decreto-ley 5/1990.

Los preceptos impugnados remiten para la práctica de la deducción variable al Real Decreto-ley 6/1988; pero el significado y alcance de un precepto dependen no sólo de su tenor literal, sino también del contexto normativo en que se inserta; en el caso concreto de la deducción variable, su interpretación no puede efectuarse prescindiendo del bloque normativo introducido por la Ley 20/1989; por ello, la circunstancia de que el citado Real Decreto-Ley 6/1988 no fuera recurrido en su momento no puede impedir examinar ahora las alegaciones formuladas por los recurrentes.

La deducción variable fue analizada en el fundamento jurídico 7.º de la STC 45/1989; tras resaltar sus principales características, poníamos de relieve que el mecanismo de la deducción variable, aunque atenuaba los efectos discriminatorios del sistema de acumulación de rentas, no conseguía el objetivo de eliminarlos, (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) (STC 45/1989, fundamento jurídico 7.º).

Pero las críticas que entonces se formularon a la deducción variable no pueden servir ahora para fundamentar la inconstitucionalidad del precepto impugnado. En el grupo normativo enjuiciado por la STC 45/1989, la deducción variable constituía el único mecanismo al que, en principio, cabía atribuir alguna eficacia correctora de la acumulación, y como tal fue analizada por la citada Sentencia. Por el contrario, con el sistema introducido por la Ley 20/1989 el sujeto pasivo integrado en una unidad familiar puede, o bien atenuar los efectos de la acumulación de rentas practicando la deducción variable prevista en el artículo impugnado, o bien, optar por la tributación individual; cuando la deducción variable no corrija los efectos discriminatorios derivados del sistema de acumulación, el sujeto pasivo podrá eliminarlos acogiendo a la tributación individual; en consecuencia, la interpretación sistemática de la deducción variable, tal y como aparece configurada en los arts. 5 y 6 de la Ley 20/1989, impide que pueda apreciarse su inconstitucionalidad.

B) Deducción por tributación conjunta.

Las razones expuestas para justificar la constitucionalidad de la deducción variable son también aplicables, conforme a su sentido, a la deducción por tributación conjunta. También en este caso el sujeto pasivo que considere que la deducción por tributación conjunta no elimina los efectos discriminatorios derivados de la acumulación de rentas podrá evitar la citada situación discriminatoria haciendo uso de la opción que le brinda el apartado 2 del art. 4 de la Ley 44/1978, en la nueva redacción según la Ley 20/1989, acogiendo al régimen de tributación individual; por lo que también en este caso debe rechazarse la pretensión de que se declare la inconstitucionalidad de los preceptos impugnados.

C) Deducción por rendimientos de trabajo dependiente.

Según la nueva redacción del apartado F) 3 del art. 29 de la Ley 44/1978 dispuesta por el art. 5 de la Ley 20/1989, (con independencia de la deducción en la cuota contemplada en la letra A) de este artículo, por rendimientos del trabajo dependiente se deducirá la cantidad de 22.000 pesetas, por cada perceptor de este tipo de rendimientos, hasta un máximo de dos); a su vez, el art. 6 de la citada Ley 20/1989 mantiene idéntica redacción para el período de 1989, si bien eleva el importe de la deducción a 22.700 pesetas; el Decreto-Ley 7/1989 y la ley 5/1990 elevan la deducción a 24.000 pesetas; el Decreto-ley 5/1990 la fija en 25.500 pesetas. Al decir de los recurrentes, la limitación de la deducción a un máximo de dos perceptores viola, por una parte, el principio de capacidad económica, formulado en el art. 31 de la Constitución, al desconocer los costes reales en que incurre el tercer perceptor de rentas del trabajo y vulnera, por otra, el principio de igualdad plasmado en el art. 14 C.E. al discriminar a los terceros perceptores que opten por la declaración conjunta respecto a los que hubieran optado por la tributación individual.

Para juzgar de la constitucionalidad de los preceptos impugnados es preciso tomar en consideración no sólo el sentido y la finalidad de la deducción por rendimientos del trabajo dependiente, sino también su relación con otros elementos de la imposición sobre la renta.

En el seno del impuesto personal sobre la renta de las personas físicas, la deducción por rendimientos del trabajo dependiente ha experimentado diversas vicisitudes. En la redacción originaria de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, no se preveía una deducción de esta naturaleza; la ausencia de deducción por percepción de rendimientos del trabajo se justificaba en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley por entender que la discriminación entre las rentas del trabajo y las del capital era una función que debía cumplir el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, lo que permitía configurar el Impuesto sobre la Renta como un impuesto sintético que gravara homogéneamente todas las rentas. La Ley 44/1981, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1982, modificó algunas deducciones del art. 29 de la Ley 44/1978 y permitió deducir de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el 1 por 100 de los rendimientos netos del trabajo personal; con posterioridad, la Ley 44/1983, de Presupuesto para 1984, mantuvo la deducción en sus propios términos, si bien con el límite de 10.000 pesetas por cada perceptor de esta clase de rendimientos. A su vez, la Ley 50/1984, de Presupuestos para 1985, permitía deducir la cantidad fija de 20.000 pesetas; sin embargo, para unidades familiares con más de un perceptor de rendimientos del trabajo, mientras el primer perceptor en orden de cuantía podía deducir la expresada cantidad de 20.000 pesetas, el segundo sólo podía deducir el 1 por 100 de sus rendimientos netos del trabajo hasta un máximo de 10.000 pesetas, en tanto que los demás perceptores no podían aplicar deducción alguna; el mismo sistema se mantuvo en las Leyes 21/1986 y 33/1987, de Presupuestos para 1987 y 1988, respectivamente.

La deducción de la cuota por rendimientos del trabajo dependiente ha sido compatible, en el impuesto español sobre la renta de las personas físicas, con las deducciones que pueden practicar los perceptores de rendimientos del trabajo para determinar la base imponible. Ya el Reglamento del Impuesto, de 3 de agosto de 1981, establecía en su art. 45 que, para determinar el rendimiento neto del trabajo, se deducirían de los rendi-

mientos íntegros los gastos necesarios, entre los que se incluía la cantidad que resulte de aplicar el 1 por 100 sobre el importe de los ingresos íntegros por gastos necesarios de difícil justificación; con posterioridad, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del impuesto, elevó el porcentaje de deducción al 2 por 100. La presencia de ambas deducciones, sobre los rendimientos íntegros y sobre la cuota, se explica por la diferente función que cumplen. La deducción a practicar sobre los ingresos íntegros del trabajo tiene la naturaleza de gasto deducible para la determinación de la base imponible y se establece para compensar los gastos que origina la prestación del trabajo; su finalidad es que el impuesto recaiga sobre las rentas netas, expresivas de la capacidad económica del sujeto pasivo; su fundamento se encuentra, por ello, en la más plena realización de la justicia tributaria. Por el contrario, la deducción de la cuota se establece para discriminar favorablemente a los perceptores de rentas del trabajo por contraposición a los perceptores de otras clases de rentas. En rigor, la función que los recurrentes le asignan a la deducción de la cuota por rendimientos del trabajo, prevista en el art 29 de la Ley 44/1978, está atribuido en nuestro ordenamiento a las normas sobre la determinación de la base imponible establecidas en el art 14 de la Ley últimamente citada. En la medida en que la deducción de la cuota por rendimientos de trabajo responde a consideraciones de política tributaria, debe reconocerse al legislador una amplia libertad de configuración que deberá respetar, en todo caso, los restantes límites constitucionales; en el marco de su libertad normativa, puede el legislador decidirse por el establecimiento o la supresión de una deducción de esta naturaleza y, una vez establecida, regularla con la extensión que considere adecuada. A la vista de la interpretación sistemática del precepto impugnado puede por ello concluirse que la exclusión del tercero y ulteriores perceptores de rendimientos del trabajo no vulnera el principio de capacidad económica formulado en el art 31.1 de la Constitución.

Por otro lado, la deducción por rendimientos del trabajo aparece establecida con diferente alcance según resulte aplicable el régimen de tributación conjunta o la tributación individual; en el supuesto de tributación conjunta, la citada deducción sólo puede ser aplicada por los dos primeros perceptores de rendimientos del trabajo; por el contrario, en el ámbito de la tributación individual, la deducción puede ser practicada por todos los perceptores de esta modalidad de rendimientos. Ello no significa, sin embargo, que deba apreciarse la existencia de una discriminación de quienes se acojan a la tributación conjunta. Como hemos indicado anteriormente, el art 2.º de la Ley 20/1989, permite a los sujetos integrados en una unidad familiar que puedan optar por la tributación individual; en consecuencia, los sujetos pasivos que se sientan perjudicados por considerar lesivo a sus intereses la regulación que de la citada deducción se contiene en los arts. 5 y 6 de la Ley 20/1989, podrán evitar los hipotéticos efectos discriminatorios acogiendo al régimen de tributación individual, lo que impide constatar aquí la pretendida vulneración del principio de igualdad plasmado en el art. 14 de la Constitución.

4. Artículo 7.2 de la Ley 20/1989. Responsabilidad solidaria de los miembros de la unidad familiar.

El art. 7.2 de la Ley 20/1989 dispone que el apartado 4 del art. 31 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, que de redactado de la siguiente forma: (Las sanciones pecuniarias serán de cuenta del miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que los generen, sin perjuicio de la obligación solidaria de todos frente a la Hacienda). El citado pre-

cepto ha sido impugnado por el Parlamento y el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña por entender que el último inciso del precepto transcrito, al imponer la solidaridad en las sanciones a los miembros de la unidad familiar, conculca los principios de causalidad—culpabilidad y de personalidad de la pena y vulnera, en consecuencia, los arts. 25.1 y 9.3 de la Constitución.

Antes de examinar las alegaciones de los recurrentes es preciso dar respuesta al primero de los argumentos esgrimidos por el Abogado del Estado; considera la representación del Gobierno que el actual enunciado del art. 31.4 de la Ley 44/1978 reitera lo que ya estaba dispuesto desde 1978 y que, por tanto, debió haberse impugnado con arreglo al art. 33 en relación con la disposición transitoria segunda de la LOTC; por lo que entrar a examinar la impugnación del art. 31.4 de la Ley 44/1978 en su redacción según la Ley 20/1989 significaría aceptar la elusión del plazo de caducidad para interponer recurso de inconstitucionalidad.

La objeción expuesta no puede ser acogida. El hecho de que una norma reproduzca otra norma anterior, no recurrida no impide la impugnación de la primera, al margen de que ni la interpretación literal ni la sistemática permiten sostener que el apartado objeto de la impugnación sea mera reproducción literal del vigente con anterioridad a la Ley 20/1989.

Para enjuiciar la constitucionalidad del precepto impugnado es preciso determinar, en primer lugar, cuál es su alcance y contenido y, en concreto, si la norma impugnada implica que la responsabilidad solidaria de los miembros de la unidad familiar se extiende a las sanciones tributarias; si la respuesta fuera afirmativa, habría que analizar, en un segundo momento, si el contenido de la norma vulnera algún principio constitucionalmente garantizado.

A) Con relación a la primera de las cuestiones, el Abogado del Estado propone una interpretación según la cual la obligación solidaria tiene por objeto no la sanción pecuniaria, sino otros elementos de la deuda tributaria, a saber, los mencionados en el inciso final del art. 31.2 de la Ley 44/1978 según la redacción del art. 7.1 de la Ley 20/1989: cuota, recargo sobre bases o cuotas, intereses moratorios, recargo por aplazamiento o prórroga y recargo de apremio; entendido de este modo el nuevo art. 31.4 significaría simplemente que la responsabilidad individual por las sanciones pecuniarias, atribuida al infractor en congruencia con el art. 77.3 de la Ley General Tributaria, lo es sin perjuicio de la solidaridad regulada por el art. 31.2. La opinión transcrita, al excluir las sanciones tributarias del ámbito de la responsabilidad tributaria, haría desaparecer las dudas sobre su constitucionalidad.

Pero la tesis expuesta por el Abogado del Estado no puede ser compartida. El inciso final del art. 31.4 de la Ley 44/1978 carecería de sentido si la responsabilidad solidaria no abarcara las sanciones tributarias; por el contrario, el citado inciso únicamente adquiere significado si se entiende que la expresada responsabilidad se extiende a todos los elementos de la deuda tributaria previstos en el art. 58.2 de la Ley General Tributaria, incluidas las sanciones y ello por las siguientes razones:

a) El art. 31 de la Ley 44/1978 diferencia con claridad las relaciones jurídicas de los sujetos integrados en la unidad familiar con la Hacienda, de un lado, y las relaciones de los sujetos que forman parte de la unidad familiar entre sí, de otro; en el primer caso, la Ley se refiere al (pago de la deuda tributaria) (art. 31.1), o al (pago de la deuda tributaria que corresponda) en los supuestos de solidaridad (art. 31.2), expresiones técnicas reveladoras de la existencia de una relación directa

entre el sujeto pasivo y la Hacienda; por el contrario, en el ámbito de las relaciones internas entre los sujetos integrados en la unidad familiar, el prorrateo de la deuda tributaria pagada se efectúa (según la parte de renta que corresponda) (art. 31.2). La expresión utilizada por el apartado 4 del art. 31, según la cual las sanciones pecuniarias (serán de cuenta) del miembro de la unidad familiar que resulte responsable de los hechos que los generen, se refiere a la relación interna entre los sujetos que componen la unidad familiar, y presupone que el importe de la sanción ha podido ser pagado por otro miembro de la unidad familiar.

b) Que la intención del legislador ha sido extender la obligación solidaria a las sanciones pecuniarias se deduce también del examen conjunto del art. 31 de la Ley 44/1978. Como ya hemos indicado, el apartado 2 del art. 31 comienza estableciendo a cargo de los sujetos pasivos integrados en unidades familiares que no hayan optado por la tributación individual la obligación solidaria al pago de la deuda tributaria; al no existir datos que induzcan a pensar lo contrario, debe estimarse que el legislador ha utilizado aquí la expresión (deuda tributaria) con el alcance que le asigna el art. 58.2 de la Ley General Tributaria que incluye dentro de la misma las sanciones pecuniarias. Esta interpretación se refuerza al observar que el mismo apartado, al regular el derecho al prorrateo considera integrada la deuda tributaria no sólo por la cuota, sino también por los conceptos indicados por los apartados a), b), c) y d) del citado art. 58.2 L.G.T., lo que excluye las sanciones; pero esta exclusión de las sanciones de la deuda tributaria opera únicamente, como subraya la Ley, (a efectos de este prorrateo), y presupone que las sanciones forman parte de la deuda tributaria previamente satisfecha.

c) A la misma conclusión debe conducirnos el análisis de los antecedentes legislativos; con relación al art. 31.4 de la Ley 44/1978 en su versión originaria, este Tribunal señaló en su STC 45/1989, fundamento jurídico 8.º, que dicho precepto incluía en la responsabilidad solidaria frente a la Hacienda Pública las sanciones pecuniarias, sin perjuicio de que su pago corriera a cargo del miembro de la unidad familiar cuya conducta las originó; añadíamos entonces que la extensión a las sanciones de la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar había suscitado reservas en algunos sectores de la doctrina, en especial por la posibilidad de que el Fisco pueda dirigirse contra el patrimonio de los miembros de la unidad familiar que no tienen posibilidad alguna de cometer infracciones sancionables; esas reservas, sin embargo, quedaban fuera de nuestro análisis por nacer de razones que no fueron tomadas en consideración en la STC 209/1988 y no haber sido, en consecuencia, sometidas a debate. La impugnación del apartado 4 del art. 31 de la Ley 44/1978, en su redacción según el art. 7.2 de la Ley 20/1989, nos exige ahora pronunciarnos sobre su constitucionalidad.

B) En cuanto a la constitucionalidad del contenido de la norma, como hemos indicado en repetidas ocasiones, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, si bien la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo sancionador no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza (por todas, STC 246/1991 fundamento jurídico 2.º). Entre los principios informadores del

orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Norma fundamental (STC 254/1988, fundamento jurídico 5.º), también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción (STC 219/1988, fundamento jurídico 3.º), denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador.

El inciso final del apartado 4 del art. 31 de la Ley 44/1978 establece la obligación solidaria de (todos) los miembros de la unidad familiar frente a la Hacienda; la dicción literal de este precepto permite que la Administración se dirija para el cobro de la deuda tributaria, incluidas las sanciones, no sólo al miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que hayan generado la sanción, sino también a otros miembros que no hayan cometido ni colaborado en la realización de las infracciones y vulnera, por ello, el aludido principio de personalidad de la pena o sanción protegida por el art. 25.1 de la Constitución, incurriendo así en vicio de inconstitucionalidad.

5. Artículos 9.1, a), de la Ley 20/1989, 11 del Decreto-ley 7/1989, 6 de la Ley 5/1990 y 1 del Real Decreto-ley 5/1990. Imputación de los rendimientos del trabajo en la tributación individual de los miembros de la unidad familiar.

El art. 9, regla 1, letra a), de la Ley 20/1989, regulador de la determinación de la renta de los sujetos pasivos en los supuestos de tributación individual, dispone lo siguiente:

1.º Determinación de la renta de los sujetos pasivos. Cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio aplicable a los cónyuges, la determinación de la renta de los sujetos pasivos tendrá en cuenta el origen o fuente de la misma. En particular, serán de aplicación los criterios siguientes:

a) «Los rendimientos del trabajo corresponden, exclusivamente, a quien haya generado el derecho a su percepción.

No obstante, las pensiones y haberes pasivos corresponderán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidos».

A su vez, la letra b) de la transcrita regla 1.ª del citado art 9 es del siguiente tenor:

b) «Los rendimientos del capital se considerarán obtenidos por los sujetos pasivos titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos de que provengan, en los términos previstos en el art. 11 de la presente Ley».

En los recursos se sostiene que el apartado a) de la regla 1.ª produce tres clases de discriminación que, respectivamente, operan en perjuicio de: a) las unidades familiares cuyo régimen económico es el de separación de bienes respecto de aquéllas otras que es el de gananciales; b) las unidades familiares en las que sólo haya un receptor de renta respecto de aquéllas en las que hay dos o más y c) las rentas del trabajo frente a las del capital, en el régimen de gananciales; discriminaciones que pasamos a examinar:

A) Es preciso rechazar la pretendida discriminación de las unidades familiares acogidas al régimen económico-matrimonial de separación respecto de las que se rigen por el de gananciales. Sin perjuicio de otras posibles consideraciones, debe señalarse aquí que la diferencia de trato entre ambas unidades familiares afectaría a los rendimientos del capital regulados en la letra b), pero no a los rendimientos del trabajo a que se refiere la letra a); a diferencia de las normas que

regulan la imputación de los rendimientos del capital, en las referidas a los rendimientos del trabajo carece por completo de relevancia el régimen económico—matrimonial; no acierta por ello a comprenderse en qué medida del tenor literal del art. 9, regla 1.ª, letra a), se deduce un régimen perjudicial para los sujetos pasivos integrantes de unidades familiares acogidos al régimen de separación respecto de aquellos sujetos que formen parte de unidades familiares sujetos al régimen de gananciales; es significativo que los recurrentes en un pasaje del escrito de interposición refieran la citada discriminación a las rentas no ganadas. Pero en este proceso no se ha impugnado la letra b) de la regla 1.ª del art. 9, sino la letra a) de los citados regla y artículo, por lo que no es posible enjuiciar aquí la aludida discriminación, si bien no resulta ocioso constatar que los regímenes de separación de bienes otorgan a cada cónyuge la plena titularidad de sus bienes y derechos, mientras que los de comunidad, entre los que se incluye el de gananciales, implican una titularidad compartida respecto de los bienes comunes, lo cual lleva a que la capacidad económica resultante en cada uno de esas dos clases de regímenes matrimoniales, medida en términos individuales, sea desigual en uno y otro caso y por ello que las diferencias que se produzcan, en este aspecto, entre ellos, puedan encontrar justificación en esa distinta configuración de la titularidad de los bienes y derechos que caracteriza a cada uno de los regímenes citados.

B) Tampoco puede aceptarse que la norma impugnada discrimine a las unidades familiares en las que sólo hay un receptor de renta respecto a aquéllas en que obtienen ingresos dos o más de sus miembros.

Es cierto que, a igualdad de (renta familiar), la existencia de un tipo de gravamen progresivo favorece a aquellas unidades familiares en que la renta es obtenida por dos o más miembros por comparación a las unidades familiares en que la renta es obtenida por uno solo de sus miembros; pero estas diferencias materiales no pueden calificarse como discriminaciones constitucionalmente prohibidas. A diferencia de los sistemas de tributación conjunta, el de tributación separada pretende lograr la igualdad en el gravamen de los individuos y prescinde, en principio, de su situación familiar; puesto que es consustancial al sistema de tributación separada que la carga tributaria global que recaiga sobre la familia dependa de la distribución de la renta entre los miembros que la integran, según sea percibida por uno sólo o por varios. Por ello, cuando los sujetos pasivos integrantes de una unidad familiar se acogen al régimen de tributación separada, la comparación no puede establecerse entre las unidades familiares en sí mismas consideradas sino únicamente entre las personas físicas integrantes de las mismas; una comparación entre unidades familiares sólo puede cobrar sentido en el marco de los métodos de acumulación. La regulación establecida en este punto por la Ley tiende, precisamente, a igualar a los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar que se acogen a la tributación separada y los sujetos pasivos no integrados en unidades familiares. La igualdad entre unidades familiares que los recurrentes persiguen sólo podría alcanzarse a costa de destruir la igualdad entre personas físicas integradas en unidades familiares y las no integradas.

No es por tanto pertinente comparar unidades familiares con idéntico nivel de renta para concluir con la existencia de un trato discriminatorio en contra de la unidad familiar con un solo receptor, puesto que, en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el principio tributario constitucional de igualdad sólo es referible a los individuos y no a las unidades familiares; lo contrario sería tanto como convertirlo en un (impuesto

de grupo), concepción ésta que ha sido radicalmente rechazada por la STC 45/1989.

C) Mayor complejidad reviste la pretendida discriminación de los rendimientos del trabajo respecto de los rendimientos del capital, en el sistema de gananciales.

No cabe duda que las citadas reglas de imputación de rentas, unidas a la existencia de tipos de gravamen progresivos, dan lugar a que, en el régimen económico de gananciales, las rentas del trabajo soporten una carga tributaria mayor que las rentas del capital, puesto que la titularidad compartida del capital permite que los rendimientos sean repartidos entre los cónyuges que se acogen a la tributación separada, mientras que esta distribución o reparto no es posible en las rentas del trabajo que se imputan íntegramente a aquel cónyuge que las haya generado.

Sin embargo, de ello no se deduce necesariamente que las mencionadas reglas de imputación establezcan un régimen que pueda sin más ser tachado de discriminatorio y lesivo de la igualdad, pues antes es necesario determinar si la obtención de las rentas del trabajo y del capital son, a estos efectos, situaciones iguales que obliguen a atribuirles iguales consecuencias jurídicas.

Las rentas del trabajo derivan del trabajo personal, considerado como paradigma de las fuentes personales de la renta; la fuente está constituida por la prestación del trabajo personal, incluidas los conocimientos y capacidades del sujeto que lo presta, el cual participa en el tráfico jurídico y económico prestando su trabajo a cambio de una remuneración; por su propia naturaleza, una fuente de renta de estas características no es susceptible de ser transferida a otro sujeto. Por todo ello, la renta debe ser imputada a quien realiza la actividad consistente en la prestación del trabajo.

Por el contrario, las rentas del capital, en expresión del art. 15.1 de la Ley 44/1978, provienen de elementos patrimoniales bienes o derechos cuya titularidad corresponde al sujeto pasivo y no se hallan afectas a actividades empresariales o profesionales realizadas por el mismo. La fuente de la renta está constituida, aquí, por la cesión de determinados elementos patrimoniales de los que el sujeto ostenta la titularidad percibiendo a cambio una contraprestación; el criterio distintivo está constituido en estos casos por la titularidad jurídica de los elementos patrimoniales; esto no significa, claro está, que en la fuente de esta clase de renta no pueda detectarse algún tipo de actividad del sujeto pasivo; sin embargo, la propia actividad que pueda desarrollar el sujeto ocupa un lugar secundario en comparación con la titularidad de los elementos patrimoniales. Por consiguiente, las rentas del capital deben atribuirse al titular del elemento patrimonial que constituye su fuente y, en este punto no se plantea problema alguno cuando la titularidad es exclusiva del sujeto pasivo, pues en tal caso el tratamiento tributario de las rentas del trabajo y del capital no ofrecen desigualdad alguna.

Pero ocurre que existen supuestos de titularidad compartida o de reparto de poder de disposición sobre los elementos constitutivos de la fuente en los que la aplicación coherente del criterio de la titularidad jurídica conduce a repartir las rentas del capital entre cada uno de los titulares copartícipes, en la proporción que a cada uno corresponda, de acuerdo con lo que disponga la ley civil, que es la que determina a quien corresponde la titularidad de los bienes.

Por esto las reglas sobre imputación de rentas pueden normalmente tomar en consideración las normas reguladoras del régimen económico—matrimonial, en cuanto son atributivas de titularidades dominicales.

Ello no significa, sin embargo, que la imputación de rentas a efectos tributarios opere mediante una remisión absoluta e incondicionada de la norma tributaria a la civil (STC 45/1989, Fundamento Jurídico 6.º), puesto que el problema constitucional de la imputación de rentas no reside en comprobar si las normas tributarias concuerdan o no con la regulación que de las relaciones jurídicas subyacentes hagan las normas civiles, sino en decidir su conformidad con los principios constitucionales aplicables a la materia, al margen del grado de armonía que se consiga entre la ley civil y la tributaria que tampoco, por otro lado, puede ignorarse y dejarse de tomar en consideración de manera absoluta.

En este sentido, la influencia de la norma civil sobre la tributaria depende de la relación que exista entre el régimen económico-matrimonial aplicable y el sistema de tributación, conjunta o separada, por el que se haya optado; al ser de esencia a la tributación separada que los cónyuges integrantes de la unidad familiar sean tratados como si no estuvieran casados, ese sistema, por su propia naturaleza y sin perjuicio, claro está, de que se tomen en cuenta ciertos deberes familiares, guarda una mayor adecuación con el régimen de separación de bienes, resultando, sin embargo, de mayor complejidad su encaje con el régimen de gananciales, al cual es inherente la existencia de titularidades compartidas por los cónyuges.

En la tributación separada, los rendimientos del trabajo deben imputarse al sujeto que ha realizado la actividad o prestación que, en sí mismo consideradas, constituyen actuación eminentemente personal, no compatible, que se configura, por esta característica, al margen y con independencia del régimen económico del matrimonio; por ello, la norma del art. 9.1, a), de la Ley 20/1989 puede considerarse adecuada a la naturaleza de la renta que regula.

Las rentas del capital se imputan a los sujetos pasivos titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos de que provengan, según establece el art. 9.1, b), de la misma Ley, en norma que debe entenderse coherente con la naturaleza de la fuente productora de tales rentas.

En el régimen de gananciales, las rentas del capital compartido por los cónyuges que optan por la tributación separada pueden, en aplicación del criterio de la titularidad, imputar por mitad las rentas del capital, lo cual supone una disminución de la deuda tributaria a satisfacer. El hecho de que esta posibilidad no pueda ser utilizada en relación con las rentas del trabajo, de condición estrictamente personal, no produce vulneración del principio de igualdad, pues ese diferente trato deriva de la distinta naturaleza de las fuentes productoras de ambos tipos de renta, que requieren un tratamiento tributario congruente con la peculiaridad que caracteriza a cada uno de ellos.

6. Artículo 9.1.c), apartados tercero y cuarto. Dedución en los rendimientos de actividades empresariales, profesionales o artísticas por trabajo o prestación de bienes o derechos del cónyuge e hijos menores del sujeto pasivo.

Tras establecer el criterio de imputación de los rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas, la letra c) de la regla 1.ª del art. 9 de la Ley 20/1989 dispone en su apartado 3 que (Cuando resulte debidamente acreditado, existiendo el correspondiente contrato laboral, que el cónyuge o los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades empresariales, profesionales, o artísticas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno

de ellos, siempre que no sean superiores al coste medio anual por empleado de la plantilla, si la hubiere, o, en otro caso, al importe del salario mínimo interprofesional fijado para el ejercicio. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores, en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios).

Por su parte el apartado 4 de la citada letra c) establece, en lo que aquí interesa, que «Cuando el cónyuge o los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él, realicen prestaciones de bienes o derechos, que sirvan al objeto de la explotación económica o actividad profesional o artística de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado, y, a falta de aquélla, este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos de capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios).

Los Diputados del Grupo Popular y el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña limitan su impugnación al citado apartado tercero; por su parte, el Parlamento de Cataluña cuestiona también la constitucionalidad del apartado cuarto. Se alega, en esencia, que los preceptos recurridos vulneran los principios de igualdad ante la ley y de protección a la familia. Con posterioridad, el art. 13 del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, ha modificado el citado párrafo tercero; con arreglo a la nueva redacción se exige la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social y se suprime el tope representado por el coste medio anual por empleado de la plantilla, si la hubiere, o, en otro caso, el importe del salario mínimo interprofesional fijado para el ejercicio, estableciendo en su lugar el límite representado por las retribuciones de mercado correspondientes a la cualificación profesional y trabajo desempeñado. A su vez, el art. 8 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria mantiene la redacción introducida por el citado Real Decreto-ley 7/1989.

Nuestro ordenamiento jurídico ha establecido tradicionalmente una regulación restrictiva de los contratos entre cónyuges. En el ámbito del Derecho privado, el antiguo art. 1.334 del Código Civil disponía la nulidad de las donaciones entre cónyuges durante el matrimonio; era asimismo cuestionable la celebración de contratos de carácter oneroso; en concreto, el art. 1.458 del Código Civil, en su redacción primitiva disponía que el marido y la mujer no podían venderse bienes recíprocamente, sino cuando se hubiese pactado la separación de bienes o cuando hubiera separación judicial de los mismos bienes. A su vez, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tras establecer la tributación conjunta con acumulación de rentas de los sujetos integrados en la unidad familiar, negaba en el art. 19.3.b) de su primitiva redacción la consideración de gasto deducible para la determinación de los rendimientos netos a los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarían como ingreso de la persona que los reciba.

La situación descrita ha experimentado una profunda transformación. En el marco del Derecho privado, además de las modificaciones específicas en materia de donaciones y compraventa entre cónyuges que han afectado a los citados arts. 1.334 y 1.458 del Código, la Reforma de 1981 ha dado nueva redacción al art. 1.323 estableciendo la regla general según la cual (el marido y la mujer podrán transmitirse por cualquier título bienes

y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos); se posibilita de esta manera la celebración de toda clase de contratos entre los cónyuges, únicamente limitada por las normas generales. En el ámbito de las relaciones laborales, a que se refiere específicamente el apartado tercero de la letra c) de la regla 1.ª del art. 9 de la Ley 20/1989, el art. 1.3.c) de la Ley 8/1980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores, excluye de su ámbito de aplicación a los trabajos familiares, salvo que se demuestre la condición de asalariados de quienes los llevan a cabo; se consideran familiares, a estos efectos, siempre que convivan con el empresario, el cónyuge, los descendientes, ascendientes y demás parientes por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción; por lo que, a sensu contrario, caerán bajo su ámbito de aplicación los trabajos familiares cuando se demuestre la condición de asalariado de quienes los realicen.

Por su parte, la introducción de la tributación separada en el Impuesto sobre la Renta conlleva el reconocimiento, también a efectos tributarios, de los contratos que puedan celebrarse entre los miembros de la unidad familiar. Los apartados objeto de impugnación restringen, sin embargo, el alcance del expresado reconocimiento al introducir dos limitaciones: de un lado, se requiere que la prestación de trabajo quede debidamente acreditada por medio del oportuno contrato laboral; de otro, se establece un tope máximo a la cantidad que puede deducirse para calcular la base imponible. Ambas limitaciones diferencian el tratamiento jurídico-tributario de las contraprestaciones satisfechas por el empresario a su cónyuge o hijos menores del dispensado a las contraprestaciones que satisfaga el empresario a los terceros ajenos a su ámbito familiar. Es preciso, por ello, determinar si la expresada diferenciación vulnera el principio de igualdad constitucionalmente garantizado o si, por el contrario, el diferente trato otorgado por el legislador en estos supuestos cumple los requisitos precisos para su compatibilidad con el expresado principio de igualdad.

Con carácter general, la base imponible del Impuesto sobre la renta correspondiente a las actividades empresariales y profesionales está constituida por el rendimiento neto de tales actividades; el citado rendimiento neto se determina por la diferencia entre la totalidad de los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo y los gastos necesarios para la obtención de aquéllos; dentro de los gastos necesarios se incluyen las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica correspondiente así como las contraprestaciones de la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales (cfr. arts. 18 y 19 de la Ley 44/1978), en particular las cantidades satisfechas por el sujeto pasivo siempre que para su perceptor constituya rendimiento íntegro del trabajo personal (art. 73 del Reglamento del Impuesto, de 3 de agosto de 1981). Los apartados objeto de impugnación se apartan de la regla general expuesta al establecer un tope máximo a las cantidades que pueden deducirse como gasto; en consecuencia, la diferencia entre la cantidad satisfecha y la fijada por las normas impugnadas como tope máximo no tendrá la consideración de gasto deducible e integrará el beneficio empresarial sujeto a gravamen.

Los límites a la deducción establecidos por los preceptos impugnados no pueden justificarse por una pretendida naturaleza especial de este tipo de contratos. La existencia de un vínculo matrimonial o familiar no impide que los contratos entre miembros de esa unidad familiar, en especial los contratos de trabajo, desarrollen

todos sus efectos. En sí mismos considerados, los contratos de trabajo celebrados entre el empresario y su cónyuge o hijos carecen de peculiaridades que pudieran fundamentar un trato sustancialmente diverso al establecido para los contratos celebrados con terceros; la mera existencia del vínculo familiar no sitúa al cónyuge o hijos menores en una situación especial en la empresa del cónyuge o padre empresario. El cónyuge o los hijos menores empleados pueden prestar no sólo una colaboración auxiliar o secundaria, sino también desarrollar una actividad de dirección; en todo caso, está fuera de duda que por la realización de la actividad puede percibirse un contraprestación. Desde esta perspectiva, nada impide que la prestación realizada por el cónyuge o hijos menores sea idéntica a la que realicen otros empleados ajenos a la unidad familiar, de tal forma que el trabajo llevado a cabo por el cónyuge o hijos menores sustituya al que pudieran prestar otros trabajadores; en consecuencia, las retribuciones satisfechas por el empresario a su cónyuge o hijos menores empleados deben recibir el mismo tratamiento que se dispensa a las retribuciones satisfechas a terceros. Por tanto, para la calificación de las retribuciones satisfechas como gasto deducible debe atenderse únicamente a la relación que exista entre la prestación que se retribuye y los rendimientos obtenidos por el empresario, esto es, a la consideración de las cantidades satisfechas como gasto necesario; a tal efecto, son irrelevantes las restantes relaciones propias del Derecho de familia que puedan existir entre el empresario y su cónyuge o hijos menores.

Las consideraciones anteriores no impiden que el legislador, en atención a la estructura del impuesto en el que deban producir sus efectos, pueda establecer determinadas cautelas o limitaciones al reconocimiento tributario de los contratos celebrados entre miembros de la unidad familiar. A los efectos que aquí interesan, el Impuesto sobre la Renta se caracteriza por gravar los rendimientos netos de las actividades empresariales o profesionales, sometiénolas a un tipo de gravamen progresivo; en un impuesto de estas características, los sujetos pasivos pueden conseguir disminuciones sustanciales de la deuda tributaria a satisfacer mediante la interposición de contratos ficticios o aparentes, carentes de un contenido real, o estipulando unas retribuciones elevadas que no guarden proporción con las prestaciones realizadas.

Puede por ello el legislador exigir que quede acreditada la seriedad de tales contratos, imponiendo medios de prueba especiales que demuestren su existencia real y la efectividad y realización práctica de las recíprocas prestaciones estipuladas; debe tratarse, en todo caso, de requisitos razonables que guarden la adecuada relación de proporcionalidad con la finalidad perseguida.

En atención a las circunstancias mencionadas, es también factible que el legislador introduzca alguna limitación a las cantidades que el empresario puede deducir por las retribuciones abonadas a su cónyuge o hijos menores.

La aplicación de los criterios expuestos al presente caso obliga a diferenciar los dos apartados a que se ciñe la impugnación.

A) Con relación al apartado tercero, regulador de los contratos de trabajo con el cónyuge o hijos menores, ninguna tacha cabe formular contra los requisitos que condicionan la admisibilidad de la deducción; la exigencia del contrato laboral y la acreditación del trabajo habitual y continuado se justifican en la necesidad de impedir que las cantidades que se pretendan deducir por tal concepto no retribuyan prestaciones de trabajo efectivas; considerados en sí mismos, los citados requisitos no

imponen una carga que pueda calificarse de irrazonable o desproporcionada.

Mayores dificultades suscita el enjuiciamiento de los límites establecidos a las cantidades que pueden deducirse; conforme al tenor literal del apartado tercero, en la versión original de la Ley 20/1989, la cantidad a deducir no puede exceder del coste medio anual por empleado de la plantilla, si la hubiere o, en otro caso, del importe del salario mínimo interprofesional fijado para el ejercicio; los topes fijados por la Ley pueden ser suficientes para deducir en su integridad las cantidades satisfechas para retribuir prestaciones de trabajo que no requieran una elevada formación profesional; por el contrario, cuando el cónyuge empleado realice actividades de dirección o técnicas que exijan una elevada cualificación profesional sólo podrá deducirse una parte de la retribución satisfecha; en este caso, el legislador no toma en consideración ni la realidad o efectividad de las prestaciones, ni la razonabilidad o proporcionalidad de la remuneración abonada; al determinar el importe susceptible de deducción, debió el legislador ponderar no sólo la posibilidad de disminuir el importe de la deuda tributaria mediante la estipulación de remuneraciones excesivas, sino también la necesidad de que la base imponible refleje la verdadera situación patrimonial; contemplado desde esta perspectiva, el tope representado por el coste medio por empleado de la plantilla y, sobre todo, el importe del salario mínimo interprofesional aparece como un límite desproporcionado por excesivamente reducido que puede conducir a la fijación de bases imponibles alejadas de la realidad.

En defensa de los límites establecidos por el precepto impugnado no pueden alegarse ni razones de practicabilidad o conveniencia administrativa, ni la necesidad de evitar manipulaciones por los sujetos para reducir la deuda tributaria; el límite establecido por el legislador constituye, ciertamente, un medio sencillo y eficaz en manos de la Administración tributaria para impedir maniobras fraudulentas; sin embargo, el precepto impugnado va más allá de lo necesario para reaccionar contra tales comportamientos. En la medida en que esa misma finalidad puede ser alcanzada fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la justicia tributaria, debe concluirse que los límites ahora enjuiciados no son proporcionados y, en consecuencia, carecen de la necesaria razonabilidad.

B) A su vez, el apartado cuarto, relativo a las prestaciones de bienes o derechos realizados por el cónyuge o los hijos menores del sujeto pasivo, fija como tope máximo de la deducción el valor de mercado de la prestación. El criterio del valor de mercado posibilita, en la generalidad de los casos, la deducción de las contraprestaciones estipuladas y satisfechas que sean proporcionadas al valor de las prestaciones efectuadas; quedarán en consecuencia excluidas aquellas contraprestaciones que, por su divergencia respecto de los valores normales de mercado, no guarden relación de proporción con el valor de la prestación llevada a cabo y respondan única y primordialmente a consideraciones de carácter tributario. Conviene tener presente, además, que el legislador ordena la valoración según criterios de mercado en aquellos supuestos en que, por la especial relación que se da entre las partes contratantes, puede deducirse que existe una desproporción entre las recíprocas prestaciones; en concreto, se dispone la valoración según los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes en las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos [cfr. art. 16.4.b) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades y

art. 8 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas]; el valor de mercado es, por ello, un criterio de valoración utilizado por el legislador incluso en supuestos en que la relación existente entre las partes no es tan intensa como la contemplada en el citado apartado cuarto. El tope representado por el valor de mercado constituye un límite objetivo y razonable, coherente con los criterios de valoración utilizados en el ordenamiento tributario, que permite satisfacer tanto los intereses de la Hacienda Pública como los de los particulares afectados, por lo que no pueden estimarse aquí las vulneraciones de la Constitución alegadas por la representación procesal del Parlamento de Cataluña.

7. Artículo 15.3 de la Ley 20/1989. Régimen transitorio aplicable al período impositivo 1987 y anteriores no prescritos.

Dentro del Capítulo Tercero de la citada Ley 20/1989, relativo al régimen transitorio de los períodos impositivos anteriores a 1988, el núm. 3 del art. 15 dispone literalmente que: (sin perjuicio de lo previsto en los apartados siguientes, cuando la Administración tributaria revise actos firmes o practique cualquier tipo de liquidación con posterioridad al 2 de marzo de 1989, en relación con las autoliquidaciones o liquidaciones citadas, las deudas tributarias pagadas, determinadas o liquidadas inicialmente, tendrán la consideración de mínimas a efectos de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, practicándose exclusivamente las liquidaciones complementarias que puedan proceder, incluidas, en su caso, sanciones o intereses de demora, según las reglas y criterios de tributación establecidos en los capítulos anteriores de la presente Ley. A estos efectos, las deudas tributarias satisfechas o adeudadas conjuntamente por los sujetos pasivos componentes de una unidad familiar se prorratearán entre ellos, según las rentas o patrimonios correspondientes a cada uno).

El precepto transcrito ha sido impugnado por los Diputados firmantes del recurso 1.791/1989 alegando dos tipos de consideraciones:

A) Se aduce, en primer lugar, que el citado precepto, al otorgar el carácter de deudas tributarias mínimas a lo satisfecho por los sujetos pasivos con ocasión de las liquidaciones efectuadas antes de la STC 45/1989, exonera a la Administración de cualquier devolución que procediera por aplicación de la nueva normativa, incluso en expedientes de comprobación o investigación iniciados por aquélla; con ello se establece un factor de privilegio a favor del Fisco que vulnera los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos recogidos en el art. 9 de la Constitución; se alega asimismo, que la declaración como mínimos de las cantidades ingresadas excede de lo dispuesto por la STC 45/1989.

La argumentación expuesta por los recurrentes no puede ser compartida. En los dos últimos párrafos del Fundamento Jurídico 11 de la STC 45/1989 se establecían algunas precisiones sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad allí declarada; se afirmaba, por un lado, (que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que hora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes); se precisaba, por otro, (que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o defi-

nitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución).

El art. 15.3 de la Ley 20/1989, objeto de recurso guarda directa relación con los dos últimos párrafos transcritos de la STC 45/1989, y de manera especial con el último; se excluyen aquí de restitución o devolución los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración; de la interpretación sistemática del citado art. 15.3 se deduce que el carácter de deudas tributarias mínimas se atribuye a las deudas tributarias pagadas, determinadas o liquidadas inicialmente resultantes de las autoliquidaciones presentadas con anterioridad a la fecha de la publicación de la STC 45/1989 en el «Boletín Oficial del Estado» o de las liquidaciones administrativas practicadas con anterioridad a la misma fecha que hubieron alcanzado firmeza; existe, por lo tanto, una sustancial identidad entre las actuaciones que han dado lugar a pagos consolidados en virtud de la STC 45/1989 y las actuaciones de las que resultan deudas tributarias mínimas según el art. 15.3. El citado precepto se limita a proyectar el carácter de deuda mínima, y por lo tanto no susceptible de devolución, a los supuestos en que la Administración tributaria revise actos firmes o practique cualquier tipo de liquidación con posterioridad a la publicación de la citada STC 45/1989. La solución adoptada por el legislador no carece de una justificación objetiva y razonable; si al revisar actos firmes, o practicar cualquier tipo de liquidación con posterioridad al 2 de marzo de 1989, las deudas tributarias inicialmente pagadas o liquidadas no revistieron la condición de mínimas, lo dispuesto en el último párrafo del citado Fundamento Jurídico 11 de la STC 45/1989 podría quedar en buena medida desprovisto de significado; en tal hipótesis, la precisión establecida por la mencionada Sentencia únicamente sería aplicable en aquellos supuestos en que no se practicaron ulteriores liquidaciones por la Administración tributaria; pero del tenor literal del repetidamente citado último párrafo del Fundamento Jurídico 11 no puede deducirse que la exclusión de restituciones o devoluciones únicamente opere cuando la Administración se abstenga de practicar liquidaciones efectuadas antes de la publicación de la STC 45/1989; nada impide, por el contrario, que la exclusión de la devolución de lo inicialmente pagado sea también efectiva en el supuesto de que la Administración practique liquidaciones tributarias tras la publicación de la STC 45/1989.

En contra de lo afirmado por los recurrentes, no puede entenderse que el otorgamiento del carácter de deudas tributarias mínimas a las satisfechas por los sujetos pasivos con ocasión de las liquidaciones efectuadas antes de la STC 45/1989 establezca un factor de privilegio a favor de la Administración. Conviene precisar, a este respecto, que las nuevas reglas de tributación de los sujetos integrados en unidades familiares, incorporadas por la Ley 20/1989, son por regla general, más favorables a los sujetos pasivos; por lo que los eventuales incrementos de la deuda tributaria, que puedan resultar de las posteriores liquidaciones, derivarán de la aplicación de otras normas, reguladoras de otros aspectos del impuesto, y cuya constitucionalidad no se ha visto afectada por la repetida STC 45/1989. Tampoco puede desconocerse que el Fundamento Jurídico 11 de la STC 45/1989 y el art. 15.1 de la Ley 20/1989, únicamente excluyen las devoluciones basadas en la tributación acumulada de rentas o patrimonios de los sujetos pasivos de una unidad familiar, pero se admite la procedencia de otras devoluciones que puedan corresponder a los sujetos pasivos por causas distintas de la acumulación

de rentas o patrimonios de los miembros de la unidad familiar, como expresamente reconoce el art. 15.2 de la mencionada Ley 20/1989.

B) Alegan los recurrentes, en segundo lugar, que el procedimiento de aplicación establecido en el precepto impugnado provocará situaciones no sólo de doble imposición sobre una misma porción de base imponible, sino incluso de imposición de sanciones e intereses de demora sobre deudas tributarias ya satisfechas.

La impugnación expuesta por los recurrentes no puede ser estimada. En rigor, los recurrentes se han limitado a imputar al precepto objeto del recurso los efectos indicados, pero no han expuesto los razonamientos que le sirven de fundamento; del tenor literal del precepto impugnado no se deducen, de forma clara y unívoca, las consecuencias denunciadas por los recurrentes. La situación ahora denunciada —doble imposición sobre una misma porción de base e imposición de sanciones e intereses de demora sobre deudas ya satisfechas— no deriva del precepto impugnado; de hecho, en el escrito de alegaciones presentado por el Comisionado la existencia de la doble imposición se hace derivar de la aplicación del citado art. 15.4. Pero en los fundamentos jurídicos y el suplico del escrito de interposición del recurso únicamente se impugna el citado art. 15.3, por lo que no es factible examinar en este momento la constitucionalidad del art. 15.4 de la ya citada Ley 20/1989.

8. En lo que toca a los efectos de esta Sentencia, según ya se dijo en la STC 45/1989, corresponde a este Tribunal precisar el alcance de la nulidad en lo que se refiere al pasado, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento y, a tal fin, debemos establecer que las situaciones consolidadas, sea mediante Sentencia firme (art. 40.1 LOTC) o por actuaciones administrativas firmes (art. 9.3 C.E.) no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que declaramos, la cual no podrá justificar una pretensión de devolución de ingresos indebidos.

FALLO

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

Ha decidido

1.º Declarar la inconstitucionalidad y nulidad del art. 7.2 de la Ley 20/1989, de 28 de julio en la medida en que incluye las sanciones en la obligación solidaria que en el mismo se establece.

2.º Declarar la inconstitucionalidad y nulidad del art. 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio, en el inciso de su tercer párrafo que dice (siempre que no sean superiores al coste medio anual por empleado de la plantilla, si la hubiere, o en otro caso, al importe del salario mínimo interprofesional).

3.º Desestimar los recursos en el resto.

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

Dada en Madrid, a doce de mayo de mil novecientos noventa y cuatro.—Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer.—Luis López Guerra.—Fernando García-Mon y González-Regueral.—Carlos de la Vega Benayas.—Eugenio Díaz Eimil.—Vicente Gimeno Sendra.—José Gabaldón López.—Rafael de Mendizábal Allende.—Julio Diego González Campos.—Pedro Cruz Villalón.—Carlos Viver Pi-Sunyer.—Firmado y rubricado.