

la caja, en las manifestaciones de los agentes de la Policía que observaron la comunicación entre los condenados y los individuos de nacionalidad italiana y, finalmente, en la propia detención de la coimputada, portando la sustancia estupefaciente.

Pues bien, a partir de las preguntas consignadas en el acta del juicio oral, se desprende que a través del testigo propuesto, Sr. Ottone Ischia, la defensa del demandante de amparo trataba de desvirtuar las manifestaciones de la coimputada, Sra. Moreno Silva, que, como hemos señalado con anterioridad, en su declaración en el plenario afirmó que fue el recurrente en amparo quien le ordenó acudir a la cafetería de autos para recoger la caja de zapatos que contenía la sustancia estupefaciente. A tal fin, sostiene la defensa que con la declaración del testigo se habría descalificado tal versión, pues hubiera podido aportar al órgano judicial su testimonio acerca de que la reunión en la mencionada cafetería fue para negociar la compraventa de un vehículo «Mercedes» (preguntas 1.<sup>a</sup> y 4.<sup>a</sup>), que no conocía ni tenía relación con la coimputada (preguntas 2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup>) y que no vio a ésta portar ninguna caja de zapatos (pregunta 5.<sup>a</sup>).

A partir de tales datos, no puede válidamente afirmarse, como pone de manifiesto el Tribunal Supremo en su Auto de inadmisión del recurso de casación, la relevancia o necesidad de la prueba testifical. Si el testigo incomparecido hubiera contestado las preguntas que la defensa deseaba formular en el sentido más favorable, hubiera podido referir que el motivo de la reunión era la compraventa de un vehículo, que no conocía a la coimputada y que no observó que ésta portaba la caja interceptada. Pero tales extremos o son intrascendentes o son irrelevantes para la causa, pues nada aportaban para desvirtuar la autoría del recurrente en amparo. En efecto, ningún elemento relevante hubiera supuesto el reconocimiento por el testigo de que el motivo de la reunión fue la compraventa del automóvil, que no conocía a la coimputada o que no la vio con ninguna bolsa. Esto último se contradice con otras pruebas, como la interceptación de la droga por los agentes de la Policía y el reconocimiento de tal extremo por la encausada. La supuesta transacción del vehículo no habría desvirtuado el relato histórico de la Sentencia, en la medida en que no resulta contrario o incompatible con los actos de tráfico de la sustancia estupefaciente que se imputan al demandante de amparo, por lo que no resultaría una auténtica prueba de descargo; y, finalmente, el conocimiento de la coimputada resulta irrelevante en el enjuiciamiento de los hechos.

4. Por todo lo expuesto, cabe concluir que no se acredita la existencia de indefensión derivada de la no práctica de la prueba testifical, por cuanto dicha prueba no era relevante en términos de defensa, por lo que su denegación, en cuanto no venía a desvirtuar el material probatorio obrante en la causa, no puede considerarse contraria al art. 24.2 C.E.

#### 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 catorce de febrero de dos mil.—Pedro Cruz Villalón.—Manuel Jiménez de Parga y Cabrera.—Pablo García Manzano.—Pablo Cachón Villar.—Fernando Garrido Falla.—María Emilia Casas Baamonde.—Firmado y rubricado.

**5101** *Pleno. STC 46/2000, de 17 de febrero de 2000. Cuestión de inconstitucionalidad 2876/94. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana respecto del artículo 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en la redacción que le dio el art. 84.1 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989). Vulneración del principio de igualdad tributaria en términos de capacidad económica: tributación mínima del 8 por 100 para los incrementos irregulares de patrimonio cuando el tipo medio del ejercicio fuera cero.*

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

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

#### SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, registrada con el núm. 2876/94, sobre la posible inconstitucionalidad del artículo 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en la redacción que le dio el art. 84.1 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989), por supuesta vulneración de los art. 14 y 31.1 de la Constitución Española. Han intervenido el Abogado General del Estado, en la representación que ostenta, y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Vicente Conde Martín de Hijas, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### I. Antecedentes

1. El 5 de agosto de 1994 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un escrito del Presidente de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana al que se acompañaba, junto con el testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala del 7 de julio anterior, en el que se acordaba plantear una cuestión de inconstitucionalidad con relación al art. 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción que para el ejercicio 1989 le dio el art. 84.1 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, que fijaba una tributación mínima del 8 por 100 para los incrementos de patrimonio irregulares, cuando el tipo medio del ejercicio fuese cero.

La cuestión se suscita en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña María Julia Lorente Hernández contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, de 30 de junio de 1992, por la que se desestimaba la reclamación interpuesta contra la liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corres-

pondiente al ejercicio 1989, donde en aplicación del art. 27.6.2 de la Ley 44/1978 (en la redacción vigente para ese ejercicio) se sometió a tributación el incremento de patrimonio obtenido por la entonces actora al tipo de gravamen del 8 por 100, por tener un tipo medio de «cero», resultante de aplicar la escala del ejercicio a sus rendimientos regulares (los rendimientos del ejercicio ascendieron a 733.999 pesetas, que, minorados en 262.087 pesetas en concepto de gastos deducibles, daban lugar a una base imponible sometida a tarifa general de 472.912 pesetas, siendo la cuantía mínima de base necesaria para la aplicación de la escala la cantidad de 618.000 pesetas).

Para el órgano judicial proponente, si el contribuyente no hubiese tenido gastos, el tipo medio resultante de aplicar la escala a la base imponible del ejercicio (de 733.999 pesetas) sería del 2,5 por 100 (aproximadamente) y, en consecuencia, dadas iguales rentas, el contribuyente con más gastos está sometido —en el caso expuesto— a mayor tributación. Ello conduce a entender que dicha norma puede ser contraria tanto al art. 31.1 de la Constitución (principio de capacidad económica en la contribución a los gastos del Estado, mediante un sistema justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio), como al art. 14 del propio texto constitucional (principio de igualdad), por resultar gravado en proporción superior aquel contribuyente cuyos gastos deducibles reducen la base sometida a tarifa general por debajo de la suma inicial de la escala de gravamen, siendo más gravado y discriminado consecuentemente aquel contribuyente que denota una menor capacidad económica.

2. La Sección Cuarta de este Tribunal, por providencia de 20 de septiembre de 1994, acordó admitir a trámite la cuestión, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia e Interior, y al Fiscal General del Estado, para que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimasen convenientes.

3. Por escrito fechado el día 27 de septiembre de 1994 (y registrado en este Tribunal el día 30 siguiente), el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó que dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, poniendo a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General. Con fecha del siguiente 28 de septiembre (y fecha de registro en este Tribunal del 30 del mismo mes), se recibió otra comunicación del Presidente del Senado en el sentido de que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

4. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones mediante escrito presentado el 7 de octubre de 1994, en el que suplicaba que, previos los trámites legales, se dictara Sentencia declarando la constitucionalidad del art. 27.6.2 de la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción dada al mismo para el ejercicio 1989, por el art. 84.1 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, y desestimando la cuestión de inconstitucionalidad planteada. Para el Abogado del Estado no existe mayor gravamen para el contribuyente, puesto que bastaba con haber deducido para el cálculo de la base sujeta a tarifa general lo necesario

para evitar que le resultase de aplicación el tipo cero, y, de esta manera, se hubiese conseguido que el tipo medio aplicable fuese el mínimo posible. Tuvo la oportunidad de hacerlo y prefirió —opción admitida por la Ley— deducirse todos los gastos para que le resultase de aplicación el tipo cero.

Respecto de la pretendida violación por la norma cuestionada del art. 14 C.E., entiende el Abogado del Estado que dicha lesión autónoma no tiene entidad distinta de la invocada respecto del art. 31.1 C.E., ya que éste realiza una concreción en el ámbito del sistema tributario del principio de igualdad. Así, y con base en la doctrina que con relación al principio de igualdad se fijó en la STC 76/1990 (FJ 9) opina que la alegación de discriminación carece de consistencia: «El precepto cuestionado no infringe el art. 14 de la C.E. y el tratamiento que da a las rentas irregulares tienen una justificación razonable. La pretendida desigualdad de trato entre quien tiene gastos y quien no los sufre no es cierta». Ahora bien —sigue diciendo—, lo que no puede decirse es que el contribuyente hubiese tenido que tributar menos si no hubiera sufrido los gastos que se deduce. No es cierto. Ninguna norma le obliga a deducirse los gastos. Pudo deducirlos o no y hacerlo total o parcialmente.

También entiende que la modificación introducida por el art. 84.1 de la Ley 37/1988 lo fue para evitar que el tipo aplicable a las rentas irregulares fuese el del 25 por 100 (tipo más bajo de la escala para 1989 por obra del art. 82 de la misma Ley 37/1988): «El específico trato fiscal que la Ley dispensa a las rentas irregulares derivó precisamente de la naturaleza de éstas, del carácter irregular de su devengo. Así se corregía la progresividad al tratar esta clase de rentas evitando que mediante una pura adición a las rentas regulares a efectos de determinar la base imponible les resulte de aplicación un tipo marginal, en muchos casos demasiado elevado. Por ello, se sometía a las rentas irregulares al denominado tipo medio ... Ahora bien, en el supuesto de que dicha base fuese negativa o de que, aun siendo positiva, le resultase de aplicación el tipo cero, la Ley quiso evitar que las rentas irregulares escaparan de tributación y, sólo para este caso, previó que les resultaría de aplicación el tipo del 8 por 100. De esta manera, se impedía que, a través de un calendario calculado por el sujeto pasivo, éste pudiera percibir, sin gravamen alguno, las rentas irregulares en aquellos ejercicios en los que a su base, determinada con arreglo al art. 27 de la Ley, le resultase de aplicación el tipo cero, eludiendo la obtención de tales rentas (rendimientos e incrementos patrimoniales) en ejercicios en los que a dicha base le fuese de aplicación un tipo medio elevado».

Con lo anterior llega a la conclusión de que «el art. 31.1 de la C.E., como expresa la STC 221/92, de 11 de diciembre, FJ 5, no impide una amplia —no absoluta— capacidad de configuración al legislador en la regulación de los tributos. Los límites a esta libertad los fija el propio art. 31.1, que impone a todos "la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio". La norma cuestionada es respetuosa con dichos límites y tiene una justificación clara que es la de someter a tributación las rentas irregulares en ejercicios en que las regulares son mínimas o inexistentes. El carácter esporádico de la percepción de las rentas irregulares justifica que éstas sean objeto de un tratamiento diferenciado respecto de las regulares. Pretender la igualdad de tratamiento de unas y otras es desconocer las diferencias que existen en su devengo y en su período de

generación». Y termina diciendo que «la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3, ha determinado el alcance de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Para los ciudadanos este deber "implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración Tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos .... Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes". El precepto cuestionado persigue, exclusivamente, evitar que se eluda la tributación de las rentas irregulares generadas en períodos atípicos».

5. El Fiscal General del Estado evacuó el trámite conferido mediante escrito con fecha de 10 de octubre de 1994 (registrado el 13 de octubre siguiente). Arranca en sus argumentos salvando un posible óbice procesal, cual es el alegado por el Abogado del Estado en el trámite de audiencia previsto en el art. 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, al aludir a la improcedencia de plantear la cuestión, por razones de economía procesal, al recaer sobre una norma que se halla derogada por la Ley 18/1991, que da nueva regulación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y lo hace sin compartir tal tesis, puesto que el precepto dubitado —apunta— sigue siendo aplicable al proceso judicial subyacente y de su constitucionalidad depende el fallo a dictar, siendo irrelevante que la norma se haya derogado. Y tampoco comparte la idea que fue puesta por el Abogado del Estado ante el Tribunal de la instancia de que se podría dictar sentencia sin necesidad de aplicar el precepto discutido puesto que la entonces actora planteaba un duplico alternativo, según el cual, para el caso de no estimación de su pretensión principal, renunciaba expresamente a los gastos deducibles que son los que ocasionan una situación sin duda irregular que podría ser contraria a los principios y preceptos constitucionales. Y no la comparte porque la pretensión principal de la recurrente es la anulación de la liquidación lo que supone la aplicación del precepto de cuya constitucionalidad se duda, siendo la otra una petición subsidiaria.

Por otra parte, alega el Fiscal General que el Auto de planteamiento de la cuestión sólo cita como artículo vulnerado el 31.1 de la Constitución en relación con el 14, cuando, sin embargo, cabe la posibilidad de que también se viera conculcado el art. 134 de la Constitución, por plantearse el problema de reserva que significa que una Ley de Presupuestos no debe en su contenido esencial introducir modificaciones en una ley tributaria. Y no es óbice su planteamiento ahora ante el Tribunal (ya había sido también puesto de manifiesto ante el Tribunal de instancia), puesto que, de un lado, el art. 39.2 LOTC permite fundar la declaración de inconstitucionalidad en la infracción de cualquier precepto constitucional, haya sido o no invocado en el curso del proceso, y, de otra parte, la doctrina de este Tribunal, puesta de manifiesto en la STC 113/1989, permite la introducción en sede constitucional de nuevas causas de inconstitucionalidad, ya que la resolución judicial de planteamiento de la cuestión delimita el objeto de las mismas *a priori*.

Pues bien, y dado que «la declaración de inconstitucionalidad por motivos formales del precepto legal sujeto a examen (su inclusión en una norma tributaria a través del vehículo de una ley de presupuestos) podría obviar el examen del fondo (como sucedió, por ejemplo, en la STC 195/94), entiende conveniente esta representación pública comenzar por este punto», llegando a la conclusión de que «el objeto de las leyes de presupuestos generales del Estado, a diferencia de lo que en principio sucede con las demás leyes, no puede ser

libremente fijado, sino que posee un contenido mínimo, necesario e indisponible, al que puede añadirse un contenido eventual o posible, estrictamente delimitado, de manera que la regulación de materias situadas fuera de ese ámbito están constitucionalmente vedadas a la Ley de Presupuestos Generales del Estado». Y dicha conclusión la alcanza con base en las SSTC 76/92 y 195/94, en la última de las cuales se recuerda que no debe confundirse «ley presupuestaria» con «ley tributaria»: «en el caso que nos ocupa, el precepto cuestionado viene a introducir en una ley eminentemente tributaria (la reguladora del IRPF) una modificación sustancial en cuanto a la tributación de los rendimientos irregulares, sin base en ley tributaria sustantiva alguna. Ello sería suficiente —a juicio del Ministerio Fiscal— para declarar su incompatibilidad con las previsiones del art. 134.7 de la Constitución, pues tal modificación de tributos se efectúa a través de una ley de presupuestos».

Finalmente, y con relación a la posible vulneración por el art. 27.6.2 de la Ley 44/1978 de los artículos 14 y 31.1 C.E., considera que el precepto que genera tal ilógica situación como la expuesta es contrario al art. 31 de la Constitución. Aunque no debe olvidarse que las normas legales poseen una vocación de universalidad, y el mero hecho de que en un caso concreto y aislado generen una disfunción es algo difícilmente evitable, dada la complejidad de una materia como la tributaria, aplicando el test de la generalidad de los casos (es decir, si ordinariamente un precepto produce resultados coherentes con el ordenamiento jurídico, un caso aislado y excepcional no debe suponer su expulsión del mismo), se llega a la conclusión de que la disfunción se produce para todos aquellos contribuyentes a quienes corresponde un tipo cero y posean rendimientos irregulares (frente a aquellos otros que tengan más ingresos de los señalados como mínimo de la declaración negativa y, en consecuencia, posean mayor capacidad económica), dándose la paradoja de que a una mayor capacidad económica se ocasiona menor carga tributaria y, a la inversa, contribuyentes menos capacitados deberán soportar un gravamen mayor. Ello resulta a todas luces contrario a los art. 31.1 y 14 de la Norma Suprema. En consecuencia —concluye el Fiscal General del Estado—, el fallo a dictar debe declarar la incompatibilidad del art. 27.6.2 de la Ley 44/1978 con los arts. 134.7, 31.1 y 14 de la Constitución.

6. Por providencia de fecha 15 de febrero de 2000, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 17 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha cuestionado la conformidad del art. 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción vigente para el ejercicio 1989, por supuesta vulneración de los art. 14 y 31.1 de la Constitución Española.

La redacción originaria del art. 27 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sometía a las rentas irregulares (incrementos de patrimonio y rendimientos irregulares) al tipo medio de gravamen que resultase de aplicar la escala del ejercicio a las rentas regulares (art. 27.1.3). No obstante, con ello dejaba a salvo de tributación a las rentas irregulares cuando el tipo medio de gravamen fuese cero por inexistencia de rentas regulares a las que aplicar la tarifa del ejercicio (aunque dicho vacío se intentó cubrir con el art. 117.1 del Real Decreto 2384/1981,

de 3 de agosto, por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto, en cuya letra c) se disponía la aplicación del tipo más bajo de la tarifa cuando el tipo medio fuese cero o negativo), cuando, sin embargo, el art. 28.3 de la Ley 44/1978 sí preveía la aplicación del tipo mínimo de la escala a los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones a título lucrativo, generándose importantes economías de opción en contra del principio de capacidad económica que, en todo caso, debe presidir el sometimiento de los sujetos pasivos al sistema tributario. Por este motivo, mediante la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se dio nueva redacción al citado artículo incorporando un nuevo apartado según el cual las rentas irregulares quedaban sometidas desde aquel momento al tipo más bajo de la escala, cuando el tipo medio de gravamen resultante fuese cero (art. 27.6.2). Empero la regulación de este artículo no quedó estática, dado que el art. 90 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, alteró su redacción, gravando las rentas irregulares, cuando el tipo medio fuese cero, no ya al tipo más bajo de la escala, sino al tipo fijo del 8 por 100. Norma ésta que se reproduciría después, por el art. 84 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989; por el art. 18 del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria; por el art. 13 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, y, finalmente, por el art. 7 del Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, de medidas fiscales urgentes. Ya a partir del año 1992 entraba en vigor la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que unificaba la tributación de las rentas irregulares.

Según lo expuesto, lo sometido a la consideración de este Tribunal es el art. 27.6.2 en la redacción vigente para el ejercicio 1989, a saber, la redacción que le dio el art. 84.1 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989 (que no es otra que la que estuvo posteriormente vigente en los ejercicios 1990 y 1991).

2. Antes de entrar en el estudio de la tacha de inconstitucionalidad citada, es necesario abordar dos cuestiones previas. En primer lugar, plantea el Fiscal General del Estado la inviabilidad del óbice puesto de manifiesto por el Abogado del Estado ante el Tribunal de instancia sobre la improcedencia de la cuestión de inconstitucionalidad por recaer sobre una norma que se halla derogada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, que dio nueva regulación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y a ello debe decirse que el cambio legislativo no determina la pérdida de objeto de esta impugnación, pues ha de tenerse en cuenta que si en los recursos de inconstitucionalidad la pérdida de vigencia de un precepto legal ulterior a su impugnación sólo conlleva la desaparición del objeto de esa impugnación constitucional en los casos en los que pueda excluirse toda aplicación de la ley derogada a hechos acaecidos con posterioridad a su pérdida de vigencia (SSTC 160/1987, de 27 de octubre, FJ 6; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 385/1993, de 23 de diciembre, FJ 2; 196/1997, de 13 de noviembre, FJ 2, y 50/1999, de 6 de abril, FJ 9), en las cuestiones de inconstitucionalidad, al depender el fallo del proceso judicial precisamente de la resolución de la citada cuestión, resulta determinante la normativa vigente en aquel momento (en este caso, la norma aplicable al momento de realizarse el hecho imponible, que no era otra que la Ley 44/1978) y, en consecuencia, resulta ineludible declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma

cuestionada. Por ello, la derogación formal de los preceptos legales cuestionados no determina que la presente cuestión haya perdido su objeto o incurra en causa sobrevenida alguna de inadmisibilidad, razón por la cual ha de merecer un pronunciamiento de fondo a cargo de este Tribunal (SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 2; 199/1987, de 16 de diciembre, FJ 3; 93/1988, de 24 de mayo, FJ 6; 28/1997, de 13 de febrero, FJ 2; 12/1998, de 15 de enero, FJ 1; 174/1998, de 23 de julio, FJ 1, y 234/1999, de 16 de diciembre, FJ 2).

3. Por otra parte, alega también el Fiscal General del Estado la posibilidad de que el artículo objeto de examen no sólo vulnere los preceptos constitucionales citados por el Tribunal de instancia (arts. 14 y 31.1 C.E.) sino también el art. 134.7 de la Norma Suprema. El que el artículo 84.1 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, introduzca en una Ley eminentemente tributaria (la reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) una modificación sustancial en cuanto a la tributación de los rendimientos irregulares, sin base en Ley tributaria sustantiva alguna, supone, a su juicio, su incompatibilidad con las previsiones del art. 134.7 de la Constitución, pues tal modificación de tributos se efectúa a través de una Ley de Presupuestos. Y apunta que la declaración de inconstitucionalidad por motivos formales del precepto sujeto a examen (su inclusión en una norma tributaria a través del vehículo de una Ley de Presupuestos) podría obviar el examen del fondo (como sucedió, por ejemplo, en la STC 195/1994, de 28 de junio).

Conviene destacar que este concreto planteamiento del Ministerio Fiscal ya se sometió a la Sala proponente de la cuestión en el trámite *ad hoc*, que, pese a ello, no estimó oportuno introducirlo en su propio Auto, lo que es significativo de que para el órgano jurisdiccional proponente, que es el que tiene el pleno dominio del planteamiento de la cuestión, dicha pretendida inconstitucionalidad no existió.

Sobre este particular hay que decir que en principio no cabe la ampliación del canon de la cuestión de inconstitucionalidad más allá del planteamiento efectuado por el órgano judicial. Por ello la alegación del Ministerio Fiscal que nos ocupa sólo puede ser considerada como mera sugerencia al Tribunal, para que por éste, en su caso, pueda examinarse la cuestión con la amplitud que la misma merezca (art. 39.2 LOTC), pero no como una alegación que nos vincule a una respuesta de aceptación o rechazo. La posible fundamentación de la declaración de inconstitucionalidad por parte de este Tribunal en otro precepto constitucional distinto del referido en el Auto de planteamiento, permitida por dicho art. 39.2 LOTC, no es un mecanismo que pueda justificar la ampliación del canon de la cuestión de inconstitucionalidad por el Ministerio Fiscal, sino solo una posibilidad abierta al Tribunal en los términos definidos en la STC 113/1989, de 22 de junio, FJ 2, que no se dan en el caso actual.

4. Una vez salvados los óbices procesales, es el momento de entrar a conocer si la modificación operada por el art. 84.1 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, en el art. 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vulnera el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 de la Constitución Española, en relación con el principio de igualdad recogido en el art. 14 del mismo Texto. Y sobre este particular hay que comenzar diciendo que la posible inconstitucionalidad que se impugna al art. 27.6.2 de la Ley 44/1978 (en la redacción que le dio el art. 84.1 de la Ley 37/1988), por su eventual

contradicción con el principio de igualdad, no reside realmente en un trato desigual contrario al art. 14 C.E., por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada en el art. 31.1 C.E. (SSTC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 4; 183/1997, de 28 de octubre, FJ 3; 55/1998, de 16 de marzo, FJ 3; 71/1998, de 30 de marzo, FJ 4; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 3; 84/1999, de 10 de mayo, FJ 4, y 200/1999, de 8 de noviembre, FJ 3). Es decir, la tacha de inconstitucionalidad se centra, pues, en la atribución de un diferente trato fiscal a quienes someten a tributación sus rentas irregulares (diferencia objetiva), pero desde el punto de vista del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 C.E., puesto que en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del principio de igualdad previsto en su art. 14 en este otro precepto, el 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta. La igualdad ante la Ley —en la Ley tributaria, en ese caso— resulta, pues, indisoluble de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1, y 134/1996, de 22 de julio, FJ 5). Y a este fin conviene señalar, como premisa de nuestro razonamiento, que aunque el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no correspondiendo en modo alguno a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley aquí impugnada son las más correctas técnicamente, sin embargo, nos hallamos indudablemente facultados para determinar si en el régimen legal del tributo aquél ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 C.E. (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4, y 214/1994, de 14 de julio, FJ 5).

5. Reconduciendo, entonces, el análisis de constitucionalidad al caso en concreto, la cuestión sometida a nuestra consideración se dirige a concretar si un contribuyente con una menor renta regular, por no alcanzar la cuantía mínima del primer tramo sometido a tributación en la escala del impuesto (y, en consecuencia, con un tipo medio efectivo de gravamen derivado de su parte regular igual a cero) debe soportar en sus rendimientos irregulares una tributación mayor (fija del 8 por 100) que aquel otro contribuyente que teniendo una mayor renta regular, por superar el tramo mínimo sometido a gravamen, soporta un gravamen inferior sobre sus rendimientos irregulares, por cuanto el tipo medio efectivo de gravamen derivado de la parte regular de su base imponible no llega a alcanzar aquel del 8 por 100 establecido en defecto de tipo medio.

6. Partiendo del hecho según el cual, desde un punto de vista genérico, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo personal llamado a gravar la renta de cada uno de los sujetos pasivos, estando sometido no sólo al principio constitucional de igualdad (art. 14 C.E.), sino también a los de generalidad, capacidad y progresividad que, en el ámbito específicamente tributario, concretan y particularizan aquella genérica interdicción del trato discriminatorio (SSTC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 7, y 134/1996, de 22 de julio, FJ 6 A), no es posible desconocer que es a través de este Impuesto como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y pro-

gresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 C.E., dada su estructura y su hecho imponible (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9). Es innegable que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por su carácter general y personal, y de figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE) (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4, y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9).

Desde una perspectiva más particular, no podemos descuidar, que el impuesto aquí examinado es un tributo de carácter directo y personal que grava la obtención de renta por los sujetos pasivos durante un ejercicio, siendo la base de gravamen la suma de los rendimientos netos e incrementos de patrimonio netos (arts. 3 y 22 de la Ley 44/1978), y que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el Impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria, o, con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3, y 214/1994, de 14 de julio, FJ 5). Y tampoco podemos obviar que la modificación del art. 27 de la Ley 44/1978 se hizo en primer término por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, bajo la consideración global de la renta obtenida como índice de la capacidad de pago, y con base —como rezaba su exposición de motivos—, de un lado, en la existencia de «deficiencias importantes que inciden en los principios de eficacia económica y de una justa distribución de la carga fiscal», y, de otra parte, en la existencia de una serie de mecanismos en el impuesto que permitían «a ciertos sectores de contribuyentes utilizarlos para fines distintos de aquellos para los que nacieron». No cabe duda, pues, que la finalidad perseguida (que no el medio) resultaba constitucionalmente lícita, por cuanto procuraba someter a tributación la totalidad de las rentas de los sujetos pasivos con independencia de su naturaleza, en un intento de evitar la minoración del gravamen mediante el recurso a «economías de opción» indeseadas (entendiendo por tales la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras), como expresión máxima de la búsqueda de la capacidad económica efectiva. Con ello se corregía, además, un desequilibrio previo respecto de los perceptores de rentas regulares (en sentido similar, SSTC 65/1990, de 5 de abril, FJ 8; y 146/1994, de 12 de mayo, FJ 3), a la búsqueda del efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el art. 31.1 de la Constitución y de una más plena realización de la justicia tributaria (pues «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu

cívico o con menos posibilidades de defraudar», como se dijo en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3).

Ahora bien, la modificación operada posteriormente sobre el mismo art. 27 de la Ley 44/1978, por el art. 84 de la Ley 37/1988, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, aquí cuestionada, aun atendiendo a la misma finalidad expuesta en el párrafo anterior, sin embargo, conduce, no en un caso aislado, sino en una generalidad indeterminada, a un resultado pernicioso, con lo que ya cabe anticipar que la norma impugnada vulnera el principio de igualdad tributaria en términos de capacidad económica reconocido constitucionalmente en el art. 31.1 C.E. Y ello porque es cierto que con el gravamen cuestionado el legislador perseguía la finalidad (legítima) de someter a gravamen unas rentas (las irregulares) que, originariamente y en determinados casos (ante la inexistencia de rendimientos regulares), quedaban exentas de tributación, en un intento de limitar el margen de actuación de los sujetos pasivos cuyas conductas fuesen derechamente a la búsqueda de «economías de opción» elusivas del deber constitucional de contribuir todos al sostenimiento de los gastos públicos (lo cual no supone por sí mismo de forma directa e inmediata la vulneración del expresado principio de capacidad económica). Pero también lo es —como apuntaba el Abogado del Estado— que el gravamen recogido por la Ley configura, en ocasiones, un marco dentro del cual el sujeto pasivo puede ordenar sus relaciones económicas, ya que con una gestión perspicaz de su patrimonio posibilitaba el gravamen al tipo medio aplicable, no dejando de ser paradójico que el efecto que se trataba de impedir (evitar «economías de opción» no deseadas por quien tiene posibilidad de planificar sus relaciones económicas) se convierta, precisamente, en el cauce de lograr la aplicación justa de la norma cuestionada (en tanto que para evitar la aplicación de un tipo mayor —el 8 por 100—, el sujeto pasivo tenía o no que articular la deducción de unos gastos, a la que por Ley tenía derecho).

7. Si bien el respeto al expresado principio plasmado en el art. 31.1 C.E. no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los sujetos pasivos puedan llevar a cabo en orden a la obtención de sus rendimientos, en el ámbito de su autonomía patrimonial (en sentido similar, STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 6), no es menos cierto que del mismo puede deducirse que la Ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio, ya sean regulares, ya tengan naturaleza irregular. En otros términos, el citado principio no exige que el legislador haya de dar un trato igualitario o no a los rendimientos de distinta naturaleza obtenidos por un contribuyente, o establecer o no tratamientos específicos en función de los diversos comportamientos o pautas de conducta seguidos por el mismo, de los que puedan resultar, en principio, diferentes consecuencias tributarias. En consecuencia, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación a los sujetos pasivos por la renta global obtenida durante un ejercicio, como exponente de una mayor capacidad económica real. Y es igualmente válida la opción legal de someter a gravamen las rentas irregulares tomando como punto de referencia la presión fiscal que soportan las regulares. Pero lo que no es constitucionalmente válido es hacer soportar una mayor tributación a los perceptores de rentas irregulares cuya parte regular de su base imponible es menor, por no alcanzar el rendimiento mínimo sometido a tributación, que a los perceptores también de rentas irregulares

cuyos rendimientos regulares exceden de ese mínimo legal (sin sobrepasar el nivel de rendimiento que les obliga a tributar por encima del 8 por 100), cual ocurre en el supuesto analizado.

8. Pues bien, esa situación constitucionalmente inaceptable es la que se deriva de lo dispuesto en el precepto cuestionado. Con arreglo a él los sujetos pasivos cuyas rentas regulares no superan el tramo mínimo de la escala del ejercicio (a saber 618.000 pesetas para el de 1989, con o sin gastos, y, en consecuencia, con o sin posibilidad de articular su deducción) someten sus rentas irregulares a una tributación fija del 8 por 100; mientras que los contribuyentes cuyas rentas regulares en ese ejercicio superan dicho tramo mínimo sin exceder el de 909.000 pesetas, desde el momento en que soportan en sus rentas regulares una tributación media efectiva inferior al 8 por 100, tributarán por las irregulares a un tipo de gravamen variable inferior a ese 8 por 100 (en concreto, el gravamen en esos tramos de renta oscilará entre el 0,01 y el 7,99 por 100). Indudablemente tal tratamiento fiscal evidencia una clara desigualdad en la ley, proscrita constitucionalmente, en razón de lo dispuesto en el art. 31 C.E., pues el resultado en los supuestos referidos no es otro que el de que quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior.

No se trata de un efecto singular, justificable en el marco de la generalidad de la norma, pues el referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, según ha quedado razonado. La generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica.

En consecuencia, el precepto analizado vulnera el principio de capacidad económica (art. 31.1 C.E.), lo que conduce a la declaración de su inconstitucionalidad.

## FALLO

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

Ha decidido

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad y, en su virtud:

Declarar inconstitucional y nulo el art. 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción que le dio el art. 84.1 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

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

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