

PROTECCION DE LA FAMILIA Y FISCALIDAD (*)

(A propósito de la STC 45/1989,
de 20 de febrero)

MARIA JESUS MONTORO CHINER

I

La Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, y su antecedente inmediato, la Sentencia, también del Pleno, de 10 de noviembre de 1988, respecto de la tributación de los matrimonios perceptores, ambos cónyuges, de ingresos, se inserta en una corriente jurisprudencial europea de evidente protección a la familia como unidad. La doctrina que sienta la Sentencia 45/1989 se manifiesta en la dirección de otras resoluciones de Tribunales Constitucionales europeos, como el federal alemán, el italiano y el suizo (1).

La Sentencia del Pleno de 20 de febrero de 1989 declaró inconstitucionales y nulos los arts. 7.3, 31.2, 34.3 y 6 de la Ley 44/1978. Declaró, además, inconstitucional el art. 4.2 de la referida Ley por no posibilitar la declaración separada de ingresos para los cónyuges. Por último, declaró la inconstitucionalidad del art. 24.b) de la Ley mencionada, al no prever el precepto períodos impositivos inferiores a un año.

En la Sentencia se entienden infringidos los siguientes preceptos constitucionales: el art. 14 de la Constitución, que garantiza el principio de igualdad;

* Este comentario a la Sentencia 45/1989 constituye la reelaboración de un artículo que redacté, junto con el Prof. DETLEF MERTEN (Hochschule Speyer), y que fue publicado en el cuaderno 19/20 de la *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 12 diciembre 1989, p. 425, bajo el título «Zur Ehegattenbesteuerung nach spanischen und deutschen Verfassungsrecht». En la p. 438 de la misma revista publiqué la traducción de los fundamentos jurídicos esenciales para la comprensión de la Sentencia.

(1) BVerf.GE 6, 55 ss.; Corte Costituzionale núm. 179/1976, de 14 de julio; Sentencia de 13 de abril de 1984 (P 1378/82) del Tribunal Federal suizo.

el art. 31.1, que somete el sistema tributario a los principios de igualdad y progresión, y el art. 39.1, que garantiza la protección social, económica y jurídica de la familia.

La Sentencia 45/1989 parte de la necesaria neutralidad del sistema tributario frente a los dos cónyuges, ya que los arts. 39.1 y 32 de la Constitución no sólo protegen la familia, sino que otorgan a ambos contrayentes el derecho a celebrar el matrimonio en condiciones de igualdad. El principio de neutralidad exige, en conexión con el principio de igualdad, que los sujetos inmersos en una comunidad familiar no contribuyan en mayor grado de lo que lo harían de no pertenecer a ella. El sistema hasta entonces existente obligaba, por el contrario, a efectuar una declaración única, aun cuando los ingresos de los contribuyentes no sobrepasasen por separado el límite de la cuantía en la que surge la obligación de contribuir. Lo que prueba inequívocamente que el legislador había estado tratando fiscalmente a la comunidad familiar como a dos contribuyentes y agravando la carga fiscal que pesaba sobre la comunidad familiar (2).

(2) Las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se contenían básicamente en la Ley 44/1978 y la reforma operada por la Ley 84/1985. Sus preceptos establecían la obligación de los matrimonios de declarar conjuntamente cuando ambos fuesen perceptores de rentas. El impuesto se devengaba el 31 de diciembre, conforme a la situación familiar de ese día, al margen de la fecha en la que se había contraído el matrimonio. Las normas preveían, sin embargo, la declaración por separado, o individualizada, cuando se producía la separación o el divorcio.

Los hechos que dieron lugar a las sentencias se produjeron de la forma siguiente. Una pareja que contrajo matrimonio el 27 de diciembre fue obligada a presentar declaración conjunta por el impuesto sobre la renta correspondiente a 1980. El sujeto obligado promovió reclamación administrativa ante el Tribunal económico administrativo provincial de Tarragona, que fue desestimada en 28 de octubre de 1983. El recurrente recurría contra la obligación de declarar conjuntamente, contra una deducción que no se le había aplicado y contra una sanción que se le había impuesto.

Promovido recurso contencioso-administrativo, la Audiencia Territorial de Barcelona, en Sentencia de 19 de junio de 1985, estimó parcialmente el recurso (contra la sanción y la deducción). Contra dicha sentencia, el recurrente pretendió interponer el recurso de apelación; la Sala de Barcelona, por resolución de 12 de julio de 1985, declaró firme su sentencia y no admitió la apelación.

El 31 de julio de 1985 se interpuso recurso de amparo por violación de los artículos 14 y 24 de la Constitución, que proclaman los derechos fundamentales a la igualdad y la tutela judicial. Admitido el recurso, el Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sala 1.ª, acordó recabar para sí el conocimiento y decisión del recurso de amparo.

La Sentencia de 10 de noviembre de 1988 del Tribunal Constitucional otorgó el amparo solicitado, anulando la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona; reconoció al recurrente el derecho a no ser discriminado fiscalmente por el hecho de

II

La indicación de los efectos de la inconstitucionalidad y, en su caso, de la nulidad de los mencionados preceptos plantea en la historia de la jurisdicción constitucional española un problema de escasos precedentes. La trascendencia económica de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de unos preceptos aplicables a un número tan extenso de contribuyentes obliga al Tribunal a razonar con argumentos cautelosos con el fin de evitar un caos previsible de las finanzas públicas. En esa tensión, el Tribunal llega a plantearse los límites de su propia jurisdicción y, en especial, la cuestión de su posición frente a los poderes legislativos, advirtiendo que por tratarse el sistema fiscal de un cuerpo conexo y trabado, precisa de las modificaciones legislativas oportunas para acomodarlo con respecto a los principios constitucionales que se han considerado vulnerados. Así comenzaron los problemas que ha intentado resolver posteriormente el legislador, relacionados con los efectos no retroactivos de la declaración de nulidad (3).

haber contraído matrimonio y a hacer por separado su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1980. La Sentencia, entendiendo que podían ser inconstitucionales determinados preceptos de la Ley 44/1978, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985, con referencia a los arts. 14, 18, 31 y 39 de la Constitución, decidió también someter al Pleno la cuestión de inconstitucionalidad de los mencionados preceptos, de acuerdo con lo que permite el art. 55.2 de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional.

Entre la Sentencia de noviembre de 1988 y la de febrero de 1989, el Gobierno dictó el Real Decreto-Ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se intentaba cubrir el vacío legal que se produciría en la declaración de la renta de 1988 en el caso de que el Pleno del Tribunal Constitucional declarase nulos los preceptos inconstitucionales de las leyes sobre el impuesto de la renta, lo que efectivamente sucedió.

El Real Decreto-ley trataba de reducir la discriminación existente, modificando la deducción variable introducida ya por la Ley 48/1985, sin eliminar la discriminación existente sobre las unidades familiares perceptoras de rentas más altas. Por otra parte, el Real Decreto-ley no introducía la posibilidad de las declaraciones individuales o por separado.

(3) Para una correcta comprensión de lo que a continuación se expone, conviene adelantar que en la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero, recaída en la cuestión de inconstitucionalidad de la Ley 34/1983, sobre Medidas urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional y, por tanto, nulo su art. 13.1; el legislativo había permitido a los Ayuntamientos elevar —sin límites— el tipo de gravamen de la Contribución urbana, entendiéndose de aplicación general el tipo del 20 por 100 en tanto no se produjese el acuerdo municipal. Como consecuencia de la sentencia, los Ayuntamientos hubieron de proceder al reintegro de las cantidades percibidas que excedían del 20 por 100 (al faltar la reserva legal

En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por lo que a los efectos de la Sentencia se refiere, el Tribunal se acoge marcadamente a la llamada doctrina de la prospectividad en el sistema norteamericano, consistente en dar al fallo efectos a partir de éste, aun cuando se trata de vicios originarios en las leyes (4). Las normas que regulan en España la jurisdicción constitucional no permiten, como sucede en el sistema alemán o austríaco, según advierte el propio Tribunal Constitucional, aplazar o diferir el momento en que se produce la nulidad. Más adelante volveré sobre ello.

Al Tribunal le cabía apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de los preceptos que se cuestionaban y declarar la inconstitucionalidad simple o la nulidad. Ahora bien, al no prever las normas españolas la vinculación necesaria entre nulidad y retroactividad, el Tribunal Constitucional procede a ponderar y precisar el alcance de su decisión; y con argumentos diversos resuelve en favor de la no retroactividad de la nulidad (el art. 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional establece un límite a la nulidad, que es el respeto a las Sentencias con fuerza de cosa juzgada, salvo en Sentencias penales o contencioso-administrativas referentes a un procedimiento sancionador, si la norma aplicada era la más favorable, con lo que, en cierta forma, está presuponiendo la retroactividad).

Según el propio Tribunal, la negación de efectos retroactivos se justifica en el perjuicio que la revisión de millones de liquidaciones supondría para el Fisco, lo que bloquearía a la Administración y terminaría por no ser beneficioso ni siquiera para los particulares contribuyentes. Ciertamente, el sistema del Impuesto de la Renta sobre las personas físicas no se declara en su totalidad inconstitucional, sino uno solo de sus elementos: la tributación de los matrimonios con acumulación de rentas y la solidaridad de su pago.

La cuestión de los efectos de la Sentencia que declara la inconstitucionalidad está resuelta de manera distinta en los ordenamientos constitucionales

financiera). La devolución obligó a la suscripción de un convenio Estado-Ayuntamientos para otorgar a éstos los créditos necesarios con el fin de atender el exceso que sobre el presupuesto de 1985 importaban las cantidades a devolver. Con independencia de la producción hipotética de un ilícito legislativo, las cantidades ilegalmente cobradas fueron devueltas a los contribuyentes; bien es cierto que los efectos del precepto declarado inconstitucional y nulo alcanzaron tan sólo un ejercicio presupuestario.

(4) De la literatura en lengua castellana existente sobre este tema merece destacarse la aportación del Prof. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales», en *REDA*, núm. 61, espec. pp. 5 a 9, que lamenté no poder consultar cuando redactaba la parte del artículo de la *EuGRZ* que correspondía al comentario de la Sentencia de 20 de febrero de 1989; el comentario de la Ley 20/1989 lo redacté con posterioridad.

que el Tribunal Constitucional ejemplifica en sus argumentos: el federal alemán y el austríaco. Pero además, por instrumentos distintos, pues en el sistema austríaco se determina por las normas constitucionales procesales y en la República Federal por la praxis de su Tribunal Constitucional.

Uno de los principios fundamentales que rigen el control abstracto de normas en el sistema austríaco es el de que la declaración de inconstitucionalidad o nulidad sólo manifiesta sus efectos hacia el futuro. Con carácter general, debe decirse que tales decisiones no gozan de efectos retroactivos para los supuestos y hechos originados antes de la declaración. De esta solución se manifiesta —según la propia doctrina— un compromiso entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica, el último de los cuales goza de un rango prevalente. El principio de la irretroactividad de las decisiones sobre el control de normas significa que puede contarse, que se puede confiar en que las normas viciadas de inconstitucionalidad continuarán desplegando su vigencia en tanto no se declare su inconstitucionalidad o se deroguen por el propio legislador (5).

La solución austríaca, de manera clara, se decanta por la anulación (*pro futuro*) de la norma reconocida como inconstitucional, sin que sea jurídicamente necesario determinar su nulidad (*ex tunc*). Cabe la posibilidad también que sea declarada la inconstitucionalidad de normas que en el momento de la decisión del Tribunal Constitucional hubieran perdido su vigencia, pues tales preceptos, aunque no existan ya jurídicamente, podrían ser todavía relevantes en un proceso judicial o administrativo. Precisar los efectos que produjo durante su vigencia y aún permanecen en el presente recae en la competencia de la jurisdicción constitucional.

La Sentencia que contiene la anulación de un precepto debe ser publicada bien por la Federación o por el *Land* correspondiente, una vez notificada. Tal obligación subsiste aun cuando el Tribunal haya declarado la inconstitucionalidad de la norma o precepto, pues precisamente los efectos de la anulación se producirán (*erga omnes*) en el día de la publicación, a menos que el Tribunal Constitucional determine un plazo para su pérdida de vigencia, que no excederá de seis meses, pero que podrá extenderse a un año de ser necesario (6). En tanto, la norma o el precepto cuestionado continuará aplicándose

(5) L. ADAMOVICH/B. CH. FUNK, *Österreichisches Verfassungsrecht*, 3.ª ed., 1985, p. 341; R. WALTER/H. MAYER, *Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts*, 6.ª ed., 1988, p. 368.

(6) Art. 139.5 ÖB-VG. El objetivo de la concesión de plazos —potestad discrecional del Tribunal— es evitar que se produzcan lagunas. Durante el transcurso del plazo, el precepto derogado permanece intangible, aunque, como es lógico, puede ser sustituido, antes de su terminación, por obra del propio legislador.

a los supuestos de hecho acontecidos con anterioridad a la anulación (7). En su conjunto, el sistema adolece de la confusión de los efectos de vicios por causas distintas, anulabilidad y nulidad, pero proyecta con certeza y claridad la repercusión (*ex nunc*) del fallo, y mediante el juego del aplazamiento discrecional de su publicación permite que el legislador se decida plenamente por colmar el vacío originado por la norma invalidada (8). Los efectos de la anulabilidad están determinados en la propia Constitución (art. 139.6 BVerf. GG).

El sistema federal alemán permite llegar a parecidos resultados por diversas vías, pero su concepción proviene de una praxis continuada, entroncada, por supuesto, en la idea kelseniana. Consiste en la distinción entre incompatibilidad con la Constitución de una norma o precepto e inconstitucionalidad con declaración de nulidad. El Tribunal Constitucional puede llamar la atención del legislativo, imponiéndole un plazo para que proceda a modificar la norma (que, como en el sistema austríaco, goza de constitucionalidad hasta que es sustituida), si ésta resultase incompatible con la Constitución. Pero cuando procede a declarar la inconstitucionalidad con nulidad, los efectos son los propios de tal declaración.

En los años 1969-1970 (época Brandt, Sexta Legislatura) se intentó una modificación de la Ley reguladora del Tribunal Constitucional (Cuarta Ley Modificativa). La reforma incluía la del art. 79, que regula los efectos de las sentencias en un intento de aproximarlos a las soluciones austríacas (9). A los párrafos 1 y 2, que pasarían a convertirse en 2 y 3, precedería uno que se introducía de nuevo: «El Tribunal Constitucional, por graves motivos de interés público, podrá establecer en su decisión que una ley declarada nula continúe en vigor hasta el momento en que la decisión judicial haya determinado su pérdida de vigencia. Este término no puede ser posterior a la producción de los efectos de la decisión.» En la discusión parlamentaria de la modificación se revelaron ya serios inconvenientes ante la introducción del precepto. La misma memoria que lo justificaba consideraba que «podría ser cuestionable, desde un punto de vista político constitucional, que el Tribunal federal determinase la vigencia ficticia de normas inconstitucionales, incluso

(7) Comenté estas precisiones con el Prof. H. Schäffer, de la Universidad de Salzburgo. Agradezco sinceramente sus observaciones.

(8) Existen dos excepciones al principio de no retroactividad explicables por la posición de ventaja de quien ha interpuesto el procedimiento: el supuesto que lo motiva debe tratarse como si el precepto no hubiere existido en el momento de originarse. El Tribunal puede extender los mencionados efectos favorables a otros supuestos (véase la nota 5).

(9) B. T. DRUCKS, VI/388, *Deutscher Bundestag Anlage*, 1, p. 3.

en el período posterior a la declaración de nulidad, y fijase al legislador de esa forma un término para su modificación, según el modelo austriaco» (10).

Cuando en 21 de diciembre de 1970 se promulga la Cuarta Ley de Modificación de la Ley del Tribunal Constitucional, tan sólo aparece modificado el párrafo 1 del ya vigente art. 79 (11).

Curiosamente, no fue éste el único intento de reforma del art. 79 BVerf. GG, pues se esperaba que su contenido produjese problemas, especialmente a la hora de la anulación de normas fiscales. Y ello porque el art. 78 BVerf. GG establece taxativamente que «si el Tribunal Constitucional federal llega al convencimiento de que una norma federal es incompatible con la Ley Fundamental, o una norma territorial es incompatible con la Ley Fundamental o con normas federales, la declarará nula». La regla del art. 79.2, en base a la cual los actos de aplicación de preceptos singulares no impugnados de una norma declarada nula permanecen intactos, aunque no puedan ser ejecutados (con excepción de las sentencias penales), produce perjuicios y situaciones injustas en el caso de normas fiscales (los que recurrieron frente a los que no recurrieron, los que pagaron sus impuestos frente a los que no) (12). Pero el intento de reforma en intento quedó, y como tal, el Tribunal fuerza la interpretación del art. 78 BVerf. GG, y según su praxis, continúa distinguiendo en cuanto a los efectos de su decisión entre incompatibilidad e inconstitucionalidad con nulidad.

III

Volviendo al supuesto que nos ocupa, la tributación de los matrimonios con dos rentas. Eliminada la opción del sistema austriaco, la Sentencia 45/1989 refiere el fallo a las categorías alemanas: inconstitucionalidad con nulidad de algunos preceptos de las normas sobre el impuesto de la renta e inconstitucionalidad sola de otros; ahora bien, estimando que la nulidad no tiene por qué ser necesariamente de efectos retroactivos, proyecta éstos solamente hacia el futuro. Se unifican, por tanto, los efectos de dos vicios de na-

(10) B. T. DRUCKS, VI/388..., cit., p. 10. Sobre las técnicas y soluciones federales alemanas, véase F. RUBIO LLORENTE, «La jurisdicción constitucional como forma de creación del Derecho», en *REDC*, núm. 22, 1988.

(11) *Bundesgesetzblatt*, núm. 116, 24 de diciembre de 1970, pp. 1766 y ss. La Ley del Tribunal federal recibe una redacción incluyendo las modificaciones (de la Cuarta reforma), y es publicada completa en la *Bundesgesetzblatt*, núm. 14, 20 de febrero de 1971, pp. 105 y ss.

(12) MAUNZ-SCHMIDT-BLEIBTREU-KLEIN-ULSAMER, *Bundesverfassungsgerichtsgesetz-kommentar*, art. 79, Rdn. 6, 1978, p. 8.

turalidad teóricamente distinta. Que el sistema del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un entramado del cual sólo algún elemento ha resultado viciado es premisa cierta. Justificar que por ser sólo la acumulación de rentas a través de una declaración y liquidación conjunta y la responsabilidad solidaria los elementos viciados de una pieza total no debe ser el juez, con la sanción de nulidad, sino el legislador quien subsane y reponga tales elementos, es válido; pero es también ignorar que tales elementos afectan al núcleo duro del impuesto, al elemento clave de los sujetos contribuyentes (13).

(13) Es sabido que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desempeña un papel estelar en los sistemas fiscales contemporáneos. Cubre como ningún otro los objetivos de redistribución, asignación y flexibilidad, porque se fundamenta en el principio de capacidad de pago del contribuyente, si la carga tributaria correspondiente se distribuye con criterios de equidad. Si se define adecuadamente la base imponible, con la correspondiente determinación de rentas exentas, los gastos deducibles de la renta bruta y los gastos fiscalmente deducibles de la cuota íntegra del impuesto, así como una estructuración conveniente de los tipos impositivos. Ello no obstante, el elemento más complejo del impuesto continúa siendo la definición de la unidad contribuyente (M. J. BOSKIN y E. SHESHINSKI, «Optimal Tax Treatment of the family: married couples», en *Journal of Public Economics*, núm. 20, 1983, pp. 281-289).

Es de celebrar que la Ley 20/1989 ha terminado con el modelo de acumulación de rentas de la unidad familiar en una sola declaración como sistema obligatorio de tributación. Sin embargo, no ha recogido de forma nítida ninguna de las propuestas que se dejaban oír de parte de las fuerzas sociopolíticas españolas. Tales preferencias se dirigían hacia el sistema *splitting*, implantado en la RFA en 1976, que decididamente favorece a las rentas más altas, y que podría tener el riesgo de discriminar a un soltero o un divorciado, que pasaría a tributar comparativamente más que un casado; es cierto que el *splitting* rompe la progresividad del Impuesto sobre la Renta en favor de las familias con un mayor nivel de ingresos, lo que normalmente coincidiría con aquellas en las que trabajasen los dos cónyuges.

La propuesta de Hacienda incorporada en la Ley ha consistido en mantener la declaración conjunta, con más deducciones que las actuales, o elegir la declaración separada para matrimonios con dos rentas. En la separada, para determinar a quién pertenecen las rentas, Hacienda ha propuesto que las del trabajo se adjudiquen a quienes las obtienen, mientras que las del capital se puedan repartir según el régimen económico del matrimonio (si es de gananciales, las rentas del capital se adjudicarían por mitades, y si es de separación de bienes, cada uno las suyas). Con este sistema introducido en España, los perceptores de rentas de capital salen beneficiados respecto de los del trabajo; si éstas no se reparten, marido y mujer consignarán sus ingresos sin poder dividirlos, con lo que, dado que con la tarifa actual pagan proporcionalmente más quienes más ganan, la suma total de impuestos será mayor. Con las rentas del capital, al poder dividirlos, se atenúa la carga fiscal. A pesar de que la Ley 20/1989 ha introducido mayores deducciones en la declaración conjunta que en la separada, puede cuestionarse la reaplicación de un sistema que parte ya de otro declarado inconstitucional.

Además, continuará existiendo cierta discriminación entre los matrimonios en los

La solución adoptada, al privar de efectos retroactivos al fallo invalidatorio, ha resultado de la estimación de los daños y beneficios que se originarían para el Fisco, los contribuyentes en general y los hipotéticamente beneficiados por la declaración de nulidad. En tal tensión ha primado, por lo que parece deducirse de la argumentación de la sentencia, el peso del coste de la retroactividad en la Administración fiscal y, en el fondo, una perspectiva solidaria de los fondos públicos y su distribución. Si la solución adoptada en la sentencia hubiera sido otra, también se habrían originado discriminaciones. Es inevitable cuando median plazos de prescripción. Declarar retroactivos fallos cuando afectan a derechos es más fácil de ejecutar que cuando aquéllos implican, además, el movimiento de cantidades ya de cierta envergadura. En la RFA se sabe cuál fue el coste de la declaración de nulidad de la norma que preveía la elaboración del conocido censo de población cuando aquél estaba prácticamente preparado para llevarse a cabo. Para concluir, e intentando una visión constructiva de la decisión sobre la no retroactividad, no cabe suponer que el Tribunal adoptase una decisión que, además de ser dogmáticamente pura, resultase conforme con principios de justicia material. Esa era tarea que correspondía al legislador, que conocía al menos cinco años atrás lo que iba a acontecer. Los efectos de la derogación no son comparables a los de la declaración de nulidad. Ahora bien, nuestro ordenamiento jurídico posee instituciones, como la de la compensación, que hubiera podido reparar en períodos impositivos sucesivos los efectos de la retroactividad de haberse estimado ésta.

Que la decisión adoptada sobre la no retroactividad ha constituido una tentación para que el legislador aprovecharse el plazo de prescripción para extender los efectos de la Ley 29/1989, de 28 de julio, hacia el pasado, no se duda. Pero es sabido que el legislador se encontraba ante el deber de configurar una norma que sustituyese preceptos del anterior sistema. Para ello había de tener en cuenta que de la declaración de invalidez de la norma se

que hay un solo perceptor de rentas de trabajo frente a aquellos en los que hay dos y éstos efectúan su liquidación por separado. El matrimonio en el que hay un solo perceptor de rentas habrá de pagar más contribución (dado por supuesto que el solo perceptor y el matrimonio con dos perceptores ingresen exactamente igual). Falla en este caso la neutralidad del sistema tributario y se atenta contra la igualdad de capacidad efectiva para asumir la carga tributaria (art. 31 CE). Aplicando las reglas del Código Civil a las rentas del trabajo, que atribuye éstas por mitades a cada cónyuge, o aplicando el sistema *splitting* a quienes se rijan por el sistema de separación, se hubiera podido evitar la discriminación. Sin embargo, ello es cuestionable. Hay autores que mantienen que la Ley 20/1989 sigue o admite los distintos regímenes matrimoniales (ALBIÑANA QUINTANA, «El matrimonio, el Código Civil y la Ley Tributaria», en *Tapia*, núm. 49, 1989, p. 3).

habían de excluir las sentencias con fuerza de cosa juzgada «actos administrativos firmes» (liquidaciones no ingresadas en tiempo y forma, que constituyen cosa juzgada administrativa, y las actuaciones de los particulares con trascendencia tributaria, autoliquidaciones). Todo ello determina plantearse la cuestión de si se aplicaría la nueva regulación a los ejercicios pasados, ya que con ello se beneficia a quienes no declararon sus ingresos o no lo hicieron correctamente. Además, si la legislación nueva implica una disminución de la carga fiscal, se perjudicará a quienes en el pasado han cumplido correctamente sus obligaciones fiscales, al no poderseles devolver lo ingresado en exceso sobre lo que hubieran debido de pagar si se les hubiera aplicado la nueva normativa. La discriminación se podrá producir en ambos casos (14). Tentación que ha sufrido el legislador, y a la que ha sucumbido, a la vista de los efectos de la sentencia, es la de la transitoriedad fijada en la norma (15).

(14) Desde un punto de vista de la gestión del impuesto, el Fisco se encuentra con que el fallo de la Sentencia de 20 de febrero de 1989 afecta también a la Ley 6/1988 (Decreto-ley) y a los arts. 84 y 85 de la Ley 37/1988, de Presupuestos para 1989 (dictadas, la primera especialmente, en previsión de la declaración de inconstitucionalidad, para posibilitar la declaración correspondiente a 1988).

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, entró en vigor el 30 de julio de 1989. La exposición de motivos de la Ley justifica su promulgación: *a*) en la incompatibilidad de la tributación conjunta obligatoria con el principio de igualdad y con el derecho a la intimidad personal y familiar; *b*) en la necesidad de extender los fundamentos de la sentencia también al Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas; *c*) en la necesidad de adaptar el régimen legal de ambos impuestos, posibilitando la declaración de los hechos impositivos correspondientes a 1988, que debió ser aplazada; *d*) dotar de nueva regulación a los cinco períodos impositivos no previstos, para evitar la interrupción de las actuaciones administrativas tendentes a corregir el fraude y la evasión fiscal, circunstancia que, de omitirse, redundaría en beneficio de quienes incumplieron sus obligaciones fiscales, y *e*) extender la regulación de la ley al período impositivo de 1989.

(15) El problema mayor originado por la Ley 20/1989 es el derivado de su régimen transitorio, lo que está íntimamente ligado a la no retroactividad de los efectos de la Sentencia 45/1989. El régimen transitorio instaurado en la Ley 20/1989, más que un régimen transitorio propio, contemplado en términos de técnica legislativa, es el resultado de un esfuerzo ingente para dar retroactividad a una norma tributaria que debería desplegar sus efectos o bien desde su promulgación, o cuanto más a partir de la publicación de la Sentencia del TC, de la que es consecuencia. La pretensión de aplicar la nueva norma a situaciones no prescritas (cinco años es el término de prescripción para las normas tributarias) va a dar lugar a una serie de nuevas discriminaciones y situaciones de desigualdad respecto de quienes cumplieron lealmente sus obligaciones frente a la Hacienda Pública y quienes las incumplieron. Son las siguientes, según el breve tiempo transcurrido permite detectar. No se podrá reclamar a Hacienda las cantidades pagadas en exceso por haber cumplido con exactitud, en el pasado, con una norma

Es todavía muy prematuro aventurarse sobre el futuro de la Ley 20/1989, esencialmente porque es en la práctica, y no en la teoría, donde las leyes tributarias despliegan su inmensa casuística. La norma que trata de reparar una situación como la producida por la Sentencia 45/1989 indudablemente ha de originar situaciones de desigualdad.

La Ley 20/1989 contiene aciertos, como lo son, además de los apuntados sobre la acumulación de rentas, el acabar con el principio de solidaridad de la unidad familiar en el caso de infracciones y sanciones. Si el sistema elegido para los años 1988 y 1989 es el adecuado a un Estado social y democrático de Derecho, uno de cuyos valores superiores de su ordenamiento es la igualdad (art. 1.1), hay que meditarlo profundamente. Puede parecer que la elección del legislador no haya sido acertada, pero ha debido ponderar y sopesar que, tal como se han desarrollado las circunstancias, no se podía establecer una regulación que contentase a todos (contribuyentes y defraudadores, por lo que se refiere a la transitoriedad). Comtemplado todo desde el principio de proporcionalidad, puede que la decisión adoptada haya sido la que menor coste represente.

Por lo que respecta al nuevo trato que se otorga a los matrimonios, la solución dada por la Ley puede ser aceptable pensando en que se trata de una Ley de adaptación, que no es un modelo definitivo, y que en cualquier caso debe de ponderarse si es oportuno que el Estado disminuya sus recursos en los actuales momentos (16).

IV

La Constitución española contiene un precepto que opera de «cláusula de transformación» hacia la igualdad real (art. 9.2). Que la igualdad formal que

declarada inconstitucional, y en algunos puntos, precisamente los que afectan al matrimonio, nula de pleno derecho. A las autoliquidaciones realizadas se les atribuye carácter de acto administrativo firme, y se declara cuota mínima los plazos realizados conforme a las autoliquidaciones (por lo que nunca serán devueltos). De manera consecuente, quienes sean inspeccionados podrán llegar a pagar más de lo que en su día tributaron, pero nunca percibirán la devolución de lo que pagaron, aun cuando al amparo de la nueva Ley pudiera corresponderles. Quien en su momento, debiendo hacerlo, no formuló la declaración de renta, se le va a aplicar una Ley mucho más favorable que la que temporalmente regía su actividad tributaria en el pasado.

(16) En el diario *El País* de 9 de febrero de 1990 se leía: «Hacienda perdió casi 200.000 millones de pesetas en la última campaña de renta.» Las declaraciones negativas, dos de cada tres, recibirán un total de 323.000 millones. Ante tales cifras, cabe plantearse las que habrían resultado de la hipotética declaración de retroactividad. Y la de los créditos que habrían de afrontar las devoluciones.

la Constitución proclama (art. 14) se transforme en igualdad real es tarea del legislador, pero tampoco es tarea de una sola legislatura. En la Europa de los doce no hay dos sistemas que regulen igualmente a la familia en la tributación sobre los ingresos del trabajo, y la cuestión no está resuelta de forma satisfactoria para todos.

Lamentablemente, el debate surgido en torno a los efectos de la Sentencia ha empañado uno de los logros mayores de la misma, que, a mi juicio, lo constituye el tratamiento dogmático que se otorga a la protección de la familia. Se trata de comprobar que el art. 39.1 de la Constitución no es una pura declaración neutral de principios que el legislador pueda ignorar. Teniendo en cuenta su grado en el orden constitucional (art. 53.3 CE), no puede aislarse ni del principio de igualdad (art. 14 CE) ni del derecho a contraer matrimonio con plena igualdad jurídica (art. 32.1 CE). Como tal, el art. 39.1 CE y concordantes citados encierran una prohibición de discriminación, pero además, una mandato de protección (17), y asegurar la protección de una institución no es solamente impedir perturbarla, sino proveerla positivamente. La prohibición de discriminar debe inspirar al legislador para evitar tratos diferenciados en los diversos supuestos vitales de los sujetos, en el matrimonio y con independencia de él. La obligación y el deber de protección de la familia no debe limitarse a su vertiente inmaterial, sino que se conforma en términos constitucionales expresos: «social, económica y jurídica». Sobre las dos últimas incide gravemente la Sentencia 45/1989. El sistema fiscal hasta entonces existente no solamente desprotegía la familia, sino que la sobrecargaba sin justificación razonable, desde el punto de vista tributario, al someterla a una carga fiscal mayor de la que padecerían ambos contribuyentes por separado, y con independencia de ella. Y afinando más, a la que soportarían, hipotéticamente, los mismos sujetos formando, de hecho, unidades padre-hijo y madre-hijo y convivencia de hecho *more uxorio* (18).

Cierto que no cabe la manipulación de una institución como la familia a través de las normas más o menos conformes con la progresión que el legislador adopte; pero esta manipulación podría producirse, de manera indirecta, dificultando o no haciendo agradables aspectos económicos relevantes de tal institución. Aparte de que se pueda incidir desde ello de manera indirecta en el derecho fundamental a la libre elección de profesión u oficio. Y eso lo defi-

(17) Como atinadamente razona MERTEN en la colaboración conjunta (en *EuGrZ*, 19/20, 1989, p. 427), poniendo en punto de comparación los sistemas español y alemán.

(18) Otra cosa es lo que el constituyente entendió por familia y cuál ha de ser la naturaleza de esa comunidad, pero esa reflexión quedaría fuera del tema de este comentario.

ne claramente la sentencia que se comenta al declararse contraria a una posible dirección fiscal de la familia, en especial de la mujer, que tratase de «devolverla al hogar».

Si la protección a la familia puede extenderse hasta discriminarla de forma beneficiosa, es ya más cuestionable, a la luz del art. 14 CE, que está intentando evitar las preferencias por razón de matrimonio, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, siempre que no exista justificación racional para ello. Pero lo que sí está claro es que impide que la familia sea tratada discriminatoriamente, y con desventajas, incluso desde el punto de vista fiscal.

La sentencia deja, pues, bien sentado que la acumulación de ingresos era contraria al principio de igualdad, pero en especial era contraria al encargo constitucional que prescribe la protección de la familia. El mandato de su protección completa la prohibición de su discriminación.

Crónica

