



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

VIII. Bibliografía:

FALCÓN Y TELLA, R.: «El concepto de prestación patrimonial de carácter público y la necesidad de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad respecto al artículo 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos», *QF*, 2, 1996.

STC 255/2004, de 22 de diciembre. Deducibilidad de los pagos entre los miembros de la unidad familiar en el IRPF y aplicación de la deducción variable. Inconstitucionalidad y nulidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978 por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (art. 31.1 CE)

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Profesor Adjunto de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo-CEU

I. Doctrina del Tribunal:

Declara el Tribunal la inconstitucionalidad y nulidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre), que impedía considerar como gasto deducible para el pagador ni como ingreso para el perceptor las prestaciones de cualquier clase entre las distintas personas que componen la unidad familiar, por vulneración del principio de igualdad. Para ello compara dos unidades familiares integradas por dos miembros perceptores de renta que exteriorizan conjuntamente la misma capacidad económica –idéntica base imponible–, diferenciándose sólo en que en la primera las rentas de uno de los miembros de la unidad familiar proceden de otro de los miembros, mientras que en la segunda ambos integrantes de la unidad familiar obtienen sus ingresos de fuentes externas.

Concluye el Tribunal que conculca el citado principio porque, aun persiguiéndose una finalidad razonable (la lucha contra el fraude fiscal que supondría la artificiosa transferencia de rentas), la medida incorporada para la consecución de dicho objetivo resulta desproporcionada.

Declara también la inconstitucionalidad y nulidad del art. 29 A) de la Ley 44/1978 (en la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre), en el inciso que establece «realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar». Dicho precepto regulaba la llamada «deducción variable», que pretendía mitigar los efectos de la acumulación de rentas obtenidas por los miembros que integran la unidad familiar, y condicionaba su aplicación a la existencia entre los mismos de más de un perceptor de rentas del trabajo o de actividades económicas realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar. El Tribunal resuelve la inconstitucionalidad del referido inciso

por formar, con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, una regulación inescindible para el régimen de tributación conjunta de las unidades familiares.

II. Antecedentes jurisprudenciales:

STC 146/1994, de 12 de mayo, por la que se declaró inconstitucional una parte del tercer párrafo del art. 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio, que disponía como límite a la deducción de las retribuciones estipuladas con el cónyuge o hijos menores, el que no fuesen «superiores al coste medio anual por empleado de la plantilla, si la hubiere, o, en otro caso, al importe del salario mínimo interprofesional». Observa el Tribunal que «El cónyuge o los hijos menores empleados pueden prestar no sólo una colaboración auxiliar o secundaria, sino también desarrollar una actividad de dirección... 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» (FJ 6).

Ahora bien, 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» (STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 6).

Puede concluirse que «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» (STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 11).

Para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4 a); 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; y 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c)].

Para que las desigualdades incurran en vulneración del derecho a la igualdad no deben producirse «en supuestos puntuales», pues «las leyes en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad» (SSTC 73/1996, de 30 de abril, FJ 5; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6) (SSTC 47/2001, de 15 de febrero, FJ 7; 212/2001, de 29 de octubre, FJ 5; y 21/2002, de 28 de enero, FJ 4).

La igualdad ante la ley del art. 14 CE en materia tributaria resulta indisoluble de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad del art. 31.1 CE (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; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4).

III. Supuesto de hecho:

Los antecedentes de hecho que dan lugar a la Sentencia surgen por dos autoliquidaciones del IRPF.

La primera es una autoliquidación conjunta, correspondiente al ejercicio 1989, de un médico que se deducía como gasto la renta abonada a su mujer, la cual a su vez computaba como ingreso, aplicando también la deducción variable, resultando una cuota a devolver de 129.646 pesetas (779,19 €). La Administración de la Hacienda foral de Vizcaya practicó una liquidación provisional –paralela– en la que suprimía, en la base imponible, como deducción de la actividad económica, los gastos de personal correspondientes a las rentas abonadas al cónyuge (primero como trabajadora asalariada y luego como colaboradora), a quien, a su vez, dejaba de computárselos como rendimientos propios, suprimiendo también de la cuota tributaria la deducción variable aplicada, con un resultado final a ingresar de 343.402 pesetas (2.063,89 €). Contra esta liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya quien, por Resolución con fecha de 9 de julio de 1992, la desestimó.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, se solicitaba, como pretensión principal, la de que se anulasen los actos administrativos impugnados, con las consiguientes devoluciones de ingresos indebidos, más la cantidad resultante de su autoliquidación. Mediante Auto de 26 de diciembre de 1994 dicha Sala acordó plantear una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978.

La segunda autoliquidación conjunta corresponde al ejercicio 1990, por una actividad económica de «restaurante» en la que el marido era titular pero trabajaba también su mujer y se aplicaron la deducción variable, con una cuota a ingresar de 451.846 pesetas (2.715,65 €). La Administración de Tributos Directos de la Hacienda foral les practicó una liquidación provisional -paralela- en la que suprimió de la cuota tributaria la deducción variable, con una cuota tributaria final de 881.089 pesetas (8.295,45 €). Contra la liquidación se interpuso un recurso de reposición que fue desestimado por Acuerdo de la Administración de Tributos Directos de 4 de febrero de 1993, como también fue desestimada la posterior reclamación económico-administrativa por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya de 22 de febrero de 1994.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, una vez concluido el procedimiento y pendiente de dictarse la correspondiente sentencia, la Sala acordó plantear una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978.

IV. Tipo de recurso:

Se formulan dos cuestiones de inconstitucionalidad por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco utilizando la vía del art. 35 LOTC, considerando que una norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez depende el fallo puede ser contraria a la Constitución.

Las dos cuestiones se acumulan al promoverse por el mismo órgano judicial y tener por objeto la posible inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, fundándose,

en ambos casos, en la vulneración de los arts. 14 y 31 CE. Según dicho precepto de la LIRPF, que reproduce el art. 15.3 b) de la Norma foral de Vizcaya 8/1984, «no tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso: ... Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los recibe».

Argumenta el primer Auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que el precepto legal cuestionado, al negar de raíz toda consecuencia fiscal para los miembros de la unidad familiar en cuanto a las prestaciones que perciban unos de otros por razón del trabajo o de otras fuentes de renta, puede infringir el principio de igualdad previsto en el art. 14 CE, en conexión con los principios rectores del sistema tributario del art. 31 CE, respecto de otros contribuyentes que, tributando en régimen conjunto o acumulado de rentas y no percibiendo sus rendimientos de otros miembros de la unidad familiar, o no satisfaciéndolos a otros de la misma, tuvieron la posibilidad legal de beneficiarse de la deducción variable aplicable en 1989.

Plantea el Abogado del Estado que no debe admitirse la cuestión de inconstitucionalidad pues la norma aplicable a la liquidación administrativa es el art. 15.3 b) de la Norma foral de Vizcaya 8/1984, de naturaleza reglamentaria, y no la Ley 44/1978. El Tribunal Constitucional argumenta que aun cuando las normas forales son controlables por la jurisdicción contencioso-administrativa, dado que, en este caso, no hace sino reproducir textualmente la normativa estatal por expresa exigencia del art. 7.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, de Concierto Económico con el País Vasco, la infracción constitucional que pudiera imputarse a aquéllas ha de entenderse incluida en la norma estatal, respecto de la cual sí puede plantearse cuestión de inconstitucionalidad al tratarse de una disposición con rango de ley. Decide, por ello, entrar a conocer del fondo del asunto al ser razonable el llamado juicio de relevancia, por existir un evidente nexo causal entre la validez del precepto cuestionado y la decisión a adoptar en el proceso *a quo*.

V. Fundamentos jurídicos:

El análisis de fondo —que inicia el fundamento jurídico tercero— exige determinar la normativa aplicable. En los ejercicios 1989 y 1990 regía la Ley 44/1978, modificada por la Ley 20/1989 a raíz de la STC 45/1989, de 20 de febrero, que decretó la inconstitucionalidad de la tributación conjunta obligatoria de la unidad familiar. También la Ley 20/1989 fue declarada inconstitucional en dos de sus preceptos por la STC 146/1994, de 12 de mayo: de un lado, el art. 7.2, por incluir las sanciones en la responsabilidad solidaria frente a la hacienda pública de los miembros de una unidad familiar; y, de otro, el art. 9.1 c), en tanto que limitaba para los sujetos pasivos de una unidad familiar la deducción de los sueldos abonados a otros miembros de la unidad familiar «al coste medio anual por empleado de la plantilla, si la hubiere, o en otro caso, al importe del salario mínimo interprofesional».

No obstante, dichas sentencias no enjuiciaron el precepto ahora cuestionado: el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 (en la redacción que le dio la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). En virtud de este artículo, «para la determinación de los rendimientos netos a que se refieren los artículos 14 [trabajo personal por cuenta ajena], 16 [capital inmobiliario], 17 [capital mobiliario] y 18 [actividades profesionales y empresariales] de esta Ley no tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso: ... b) Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los recibe».

Además, las unidades familiares cuyos miembros optaban por la tributación conjunta, con el objeto de atemperar los efectos de la acumulación en un tributo progresivo como es el impuesto sobre la renta, podían aplicar desde el ejercicio 1985 una deducción variable (art. 29.A Ley 44/1978) consistente en la aplicación de un porcentaje a la base imponible conjunta que se calculaba en función de la proporción que representaba la segunda renta —por orden de importancia— sobre la base imponible de la unidad familiar. Esta deducción variable (que tenía originariamente un límite máximo de 1.803,04 € en el ejercicio 1985, y alcanzó el límite de 5.460,64 € en el ejercicio 1991), sólo resultaba aplicable a aquellas unidades familiares que, habiendo optado por la tributación conjunta, venían integradas por más de un perceptor de rentas del trabajo personal dependiente o de actividades económicas, obtenidas «con separación de los restantes miembros de la unidad familiar», por lo que, si la fuente de la renta de un miembro de la unidad familiar tenía su origen en los pagos realizados por otro integrante de esa misma unidad, la citada deducción no era de aplicación. A esto debe añadirse que al disponer el mencionado art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 (en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre) que los pagos o prestaciones realizados entre miembros de una misma unidad familiar no eran computables «como ingreso» de la persona que los recibía, la Ley 44/1978 establecía en estos supuestos la ficción legal de que sólo existía un único perceptor de rentas, impidiendo así la aplicación de la deducción prevista en el citado art. 29.A que exigía la existencia de una unidad familiar con más de un perceptor de rendimientos positivos (FJ 3).

El fundamento jurídico cuarto centra la razón de la posible inconstitucionalidad en una diferencia de trato entre unidades familiares que resulta incompatible con el art. 14 CE; igualdad «ante la Ley» que impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. De otra parte, la desigualdad no debe producirse en supuestos puntuales, pues las leyes se proyectan sobre la normalidad de los casos. En fin, la igualdad tributaria se traduce en forma de capacidad económica, como medida de la igualdad, exigiendo la contribución a quien manifieste una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación.

El fundamento quinto establece tres pasos para determinar la posible desigualdad: constatar que el término de comparación es homogéneo, verificar la distinta tributación, y determinar la falta de justificación de tal disparidad o, estando justificada, la falta de proporcionalidad de la medida adoptada en atención al fin perseguido.

El término de comparación es homogéneo: dos unidades familiares integradas por dos miembros perceptores de renta que exteriorizan conjuntamente la misma capacidad económica —o, lo que es igual, con idéntica base imponible—, y sólo se diferencian en el origen de la renta sometida a gravamen. Mientras que en un caso (que sería el enjuiciado en los procesos de los que derivan las presentes cuestiones) las rentas de uno de los miembros de la unidad familiar proceden de otro de los miembros, en el otro supuesto, ambos integrantes de la unidad familiar obtienen sus ingresos de fuentes externas.

Sin embargo, en el primer caso se impide la aplicación de la deducción variable al no poder computar como ingreso del perceptor las rentas abonadas por otro miembro de la unidad familiar, pues dicha deducción exigía que en la unidad familiar hubiera «más de un perceptor de rendimientos positivos del trabajo personal dependiente o de actividades profesionales, artísticas o empresariales» (art. 29.A de la Ley 44/1978, en la redacción dada por el art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre). Ello determina una tributación mayor cuando las rentas de uno de los miembros de la unidad familiar proceden de otro de los miembros.

¿Tiene esta norma una justificación razonable? Sí, la lucha contra el fraude fiscal amparada por la Constitución con base en el deber de contribuir, evitando la artificiosa transferencia de rentas entre los diversos miembros de la unidad familiar o la simulación de gastos deducibles. Por tanto, el fin es constitucionalmente legítimo. Ahora bien, ¿son proporcionados los medios en atención a la finalidad perseguida? No, la medida es desproporcionada y carece de la necesaria razonabilidad, en cuanto que la misma finalidad podría alcanzarse fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la justicia tributaria. Para ello el legislador podría exigir que se acredite la seriedad de los contratos celebrados entre miembros de la unidad familiar, imponiendo medios de prueba especiales que demuestren su existencia real y la efectividad y realización práctica de las recíprocas prestaciones estipuladas (FJ 6).

Concluye el Tribunal que si en la STC 146/1994 declaró la inconstitucionalidad de un inciso del art. 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio, porque, aun reconociendo efectos fiscales favorables a determinadas relaciones contractuales entre miembros de una misma familia, había fijado unos límites que se consideraron irrazonables —el que no fuesen «superiores al coste medio anual por empleado de la plantilla, si la hubiere, o, en otro caso, al importe del salario mínimo interprofesional»—, con mayor razón hay que declarar la inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (art. 31.1 CE), pues, en primer lugar, niega cualquier efecto fiscal a los contratos entre miembros de una misma familia, al no poder considerarse como gastos deducibles los pagos o prestaciones efectuadas ni como ingresos de perceptor los cobros percibidos; y, en segundo lugar, al prohibir que el perceptor de las rentas las considere como un ingreso propio, está impidiendo la aplicación de la deducción variable prevista en el art. 29 A) del mismo texto legal para las unidades familiares.

La Sentencia extiende la inconstitucionalidad y nulidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre), al art. 29 A) de la Ley 44/1978 (en la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre), en el inciso que establece «realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar», al formar ambos preceptos una regulación inescindible para el régimen de tributación conjunta de las unidades familiares (FJ 7).

VI. Comentario crítico:

Las SSTC 75/1983, de 2 de agosto y 76/1990, de 26 de abril, entre otras muchas, disponen que «el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional».

Se plantea en esta Sentencia la vulneración del principio de igualdad al otorgar diferente tratamiento fiscal a dos situaciones que manifiestan la misma capacidad económica sin una justificación razonable o desconociendo el principio de proporcionalidad que exige la adecuación de la norma a la finalidad perseguida. Surgen, así, dos cuestiones que es preciso analizar.

La primera, que se invoca el principio de igualdad pero fundándolo en elementos objetivos, es decir, en la igualdad contemplada en el art. 31.1 CE. Por tanto, nos encontramos ante una eventual desigualdad no susceptible de ser corregida por el cauce del recurso de amparo. En efecto, aprecia el Tribunal que se trata de una diferencia objetiva, esto es, desde el punto de vista del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que

establece el art. 31.1 CE, al tributarse en el primero de los supuestos de forma conjunta, pero aplicándose una «deducción variable» que persigue mitigar los efectos derivados de la acumulación de las diferentes rentas obtenidas por los miembros que integran la unidad familiar, mientras que en el segundo supuesto se tributa igualmente de forma conjunta, pero sin derecho a la aplicación de la citada «deducción variable». De haberse interpuesto un recurso de amparo, el Tribunal habría utilizado los argumentos de la STC 183/1997, que enjuició la posible discriminación, contraria al principio de igualdad, del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego para las máquinas recreativas frente a otro tipo de actividades económicas. Afirmó que «no toda proclamación constitucional del principio de igualdad es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 CE», pues «específicamente no lo es, en cuanto aquí interesa, la del principio de igualdad en materia tributaria contenida en el art. 31 CE (...), y si bien ello no significa que este Tribunal no pueda llegar a apreciar (...) una infracción del art. 14 por la Ley Tributaria, sí excluye claramente que, so capa de una invocación meramente formal del art. 14 CE, en realidad el recurrente de amparo venga a apoyarse en el art. 31.1 CE» (F.J. 3º). Concluyó que «la posible inconstitucionalidad que la recurrente imputa al art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, por su eventual contradicción con el principio de igualdad, no residiría realmente en una discriminación contraria al art. 14 CE por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada en el art. 31.1 CE» y, por tanto, nos encontramos ante una eventual desigualdad no susceptible de ser corregida por el cauce del presente proceso de amparo (F.J. 4º, *in fine*).

En suma, se concibe el principio de igualdad como un mero mandato de *interdicción de la arbitrariedad*: el legislador puede otorgar un tratamiento distinto a supuestos semejantes —que manifiesten la misma capacidad económica— siempre que la diferencia se funde en una *justificación razonable*. La capacidad económica queda reducida a un mero criterio más en el que puede inspirarse el legislador para respetar las exigencias constitucionales de justicia tributaria. Esta postura tiene la aparente ventaja de conciliar la libertad del legislador democrático con un prudente control por parte del Tribunal Constitucional. Sin embargo, en la práctica conduce a unos planteamientos excesivamente laxos y complacientes con el legislador.

La STC 46/2000, de 17 de febrero, parece admitir que la capacidad económica constituye la medida de la igualdad, pero se dicta en un asunto procedente de una cuestión de inconstitucionalidad. Lo mismo sucede en este caso.

Hay que recordar que inicialmente el Tribunal Constitucional relacionó la capacidad económica con la igualdad positiva del art. 31 (tratar desigual a los desiguales).

La segunda cuestión es que el Tribunal estudia la igualdad desde el prisma de la proporcionalidad. Como advierte HERRERA MOLINA, las desviaciones del principio de capacidad económica serán legítimas si superan el control de proporcionalidad (es decir, si son idóneas y necesarias para alcanzar otro fin constitucionalmente relevante sin restringir en exceso el contenido del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica).

La STC 194/2000 Tribunal, observó que «si la finalidad perseguida es evitar el fraude fiscal, no parece coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaran como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultan parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado (art. 31.1 CE)». Con ello se vulneraría el principio de proporcionalidad.

VII. Relevancia jurídica:

Cuando afirma el Tribunal que «los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» está prohibiendo la exigencia cuando no se ponga de manifiesto dicha capacidad económica. Naturalmente, razones extrafiscales o de practicabilidad administrativa podrían restringir la aplicación de dicho principio. Sin embargo, en el caso analizado, la circunstancia de que los cónyuges pudieran simular el pago de rentas inexistentes con objeto de minorar la tributación no se considera suficiente motivo para la imposibilidad de deducirse los pagos.

Actualmente, el Texto Refundido del IRPF contempla un supuesto que se nos antoja parecido. Se trata de la cesión de bienes o arrendamiento entre cónyuges o parientes hasta el tercer grado, donde se impide que el rendimiento neto sea inferior al 2 por 100 del valor catastral o al 1,1 por 100 del valor catastral revisado. Del mismo modo que la Sentencia invoca la posibilidad de probar el contrato laboral entre los cónyuges, aquí debería permitirse probar la existencia del contrato de arrendamiento. Al menos debería admitirse que con unos ingresos similares al valor de mercado, si se ha pedido un préstamo o hay gastos importantes podría generarse una renta negativa.

En el caso analizado por la sentencia se recoge el planteamiento de la STC 146/1994 de que para evitar contratos ficticios o aparentes se pueden imponer medios de prueba especiales que demuestren la existencia real de las prestaciones realizadas. En el ámbito laboral se recoge la siguiente norma que abunda en tal posibilidad: «...no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta ajena, salvo prueba en contrario: el cónyuge, los descendientes, ascendientes y demás parientes del empresario, por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción, ocupados en su centro o centros de trabajo, cuando convivan en su hogar y estén a su cargo» (art. 7.2 Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social). Entiendo que estos argumentos podrían operar también en la ficción de rentas apuntada.

Pero la reforma del IRPF por la Ley 46/2002 incluyó un supuesto que repugna aún más a la capacidad económica, pues no es de aplicación sólo a los parientes sino a todos los contribuyentes, con independencia del parentesco o no entre arrendador y arrendatario, e impide que el rendimiento sea negativo. Si la medida tiene por objeto facilitar la comprobación e investigación de los alquileres, como parece que ocurre, nos parece desproporcionada pues hay casos en que claramente podrá demostrarse la renta negativa. Por ejemplo, un alquiler de renta antigua con derramas en el edificio, el arrendamiento de un piso que se acaba de adquirir con un préstamo hipotecario del 80 por 100 del valor total. Además, si se posee la organización adecuada (local exclusivamente afecto a la actividad y persona con contrato laboral a jornada completa) variaría la calificación de la renta y entonces sí sería posible acreditar un rendimiento negativo —en este caso de actividades económicas— contraviniendo el principio de neutralidad.

VIII. Bibliografía:

- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1993.
- CUBERO TRUYO, A. M. y GARCÍA BERRO, F.: *El Derecho Financiero y Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Sevilla, 2000.
- HERRERA MOLINA, P. M.: *El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional*, en *REDF*, 1990, núm. 67; *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998.