

Ha decidido

1.º Estimar el conflicto positivo de competencia núm. 1.184/1988, declarando que corresponde al Estado la competencia para establecer la «renta de referencia» del régimen de ayudas a las explotaciones agrícolas, por su carácter de norma básica, por lo que la Orden vasca de 29 de febrero de 1988 no se ajusta al orden constitucional de competencias.

2.º Estimar parcialmente el conflicto positivo de competencia núm. 174/1989, declarando que corresponde a la Comunidad Autónoma de Cantabria la competencia controvertida prevista en el art. 34 de la Orden de 1 de octubre de 1988, y desestimarla en todo lo demás.

3.º Estimar parcialmente los conflictos positivos de competencia núms. 264/1987 y 746/1989, declarando que la totalidad de la Orden de 1 de octubre de 1988 y la de 26 de diciembre de 1988, con excepción del art. 9 de esta última, carecen de carácter básico.

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

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

19040 *Pleno. Sentencia 214/1994, de 14 de julio de 1994. Recurso de inconstitucionalidad 1.857/1991. Promovido por 51 Diputados del Grupo Parlamentario Popular en relación con los arts. 5.4 e); 25 h); 28; 30; 35 A); 39.1 y 90 y preceptos conexos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Voto particular.*

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

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 1.857/91, promovido por don Federico Trillo-Figueroa, Comisionado por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Popular contra los arts. 5.4 e); 25 h); 28; 30; 35 A); 39.1 y 90 y preceptos conexos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ha comparecido el Abogado del Estado

y ha sido Ponente el Magistrado don Julio Diego González Campos, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado de entrada en este Tribunal el día 5 de septiembre de 1991, don Federico Trillo Figueroa, Comisionado por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, interpone recurso de inconstitucionalidad contra los arts. 5.4 e); 25 h); 28; 30; 35 A); 39.1 y 90 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.).

Comienza la exposición de los fundamentos jurídico-materiales con unas consideraciones previas a los motivos de inconstitucionalidad referidas al principio de igualdad en la doctrina. La doctrina más solvente, al interpretar el art. 14 C.E., reconoce que el principio de igualdad no impide el diferente tratamiento de situaciones diferenciadas, por lo que el Juez constitucional ha de buscar fuera de la Constitución, y no dentro de ella, el criterio con el que decidir sobre la licitud o ilicitud de las diferencias establecidas por el legislador; la práctica totalidad de las jurisdicciones constitucionales se han visto obligadas a acuñar criterios de razonabilidad y proporcionalidad para la aplicación del principio de igualdad, criterios que remiten a un juicio de la razón práctica, fuera de la Constitución; además, el Juez constitucional no puede oponer sus convicciones o sus razones a las del legislador, por lo que en ocasiones resulta difícil determinar cual es la razón a la que aquel Juez deba remitirse. Y sólo en la conciencia jurídica de la comunidad puede buscar el Juez el criterio que le permita pronunciarse sobre la razonabilidad o irrazonabilidad de la norma enjuiciada.

La STC 45/1989, tiene que constituir el antecedente inmediato de los principios a extraer para juzgar los preceptos impugnados en el presente recurso. De la citada Sentencia deben recordarse las siguientes afirmaciones: La igualdad se predica de la situación ante la Ley de todos los sujetos del mismo y carece de sentido referirla a la situación de las unidades tributarias que, como tales, no son titulares de derechos u obligaciones. La carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente debe estar en función de su capacidad económica. La igualdad es perfectamente compatible con la progresividad, pero el grado de progresividad debe determinarse en función de la base imponible y no en razón del sujeto pasivo. Si bien el régimen del matrimonio está deferido a la ley, debe asegurarse, en todo caso, la plena igualdad jurídica de los cónyuges, de donde deriva la necesidad de que el legislador no condicione o determine la situación de aquellos, de manera que no sean efectivamente iguales en el ejercicio de los derechos, entre ellos el ejercicio del derecho al trabajo.

Los recurrentes agrupan los preceptos impugnados en cuatro motivos.

En el motivo primero se alega la inconstitucionalidad del art. 30 de la citada Ley 18/1991, y preceptos conexos, por violación del art. 14 en relación con el 31.1 C.E. El art. 30 dispone que «los rendimientos del trabajo corresponderán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. No obstante, las pensiones y haberes pasivos corresponderán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas». El tratamiento legal que se da a los rendimientos del trabajo contrasta con el otorgado a los rendimientos del capital y a las plusvalías por los arts. 33 y 51, respectivamente, de la misma Ley; de los preceptos mencionados resulta que a efectos de la declaración separada, en el régimen de gananciales, los rendimientos obtenidos por el trabajo de uno de ellos, que tienen el carácter de gananciales

(art. 1.347.1 del Código Civil), se consideran como pertenecientes de manera exclusiva a quien los obtiene; por el contrario, las rentas del capital obtenido de los bienes gananciales, que también tienen este carácter (art. 1.347.2 del Código Civil), y los incrementos de patrimonio procedentes de los bienes comunes se imputarán por mitad en cada una de las declaraciones de los cónyuges.

La Ley recurrida produce una desigualdad al menos en estas tres situaciones: una, desigualdad entre dos familias con los mismos ingresos o rendimientos por trabajo personal, cuando en una de ellas trabajan ambos cónyuges y en otra sólo uno; otra, desigualdad en el seno de la propia familia, pues si los rendimientos de trabajo personal obtenidos por uno sólo de los cónyuges pudieran dividirse entre ambos se originaría una reducción de los tipos que darían lugar a una cuota tributaria inferior; y otra, desigualdad entre una familia que sólo tiene ingresos por trabajo personal y una familia que tiene los mismos ingresos pero procedentes de rentas del capital.

Resulta así que el art. 30, al no permitir que se distribuyan por mitad entre cada una de las declaraciones separadas de los cónyuges los rendimientos del trabajo personal obtenidos por uno sólo de ellos, obliga a tributar al perceptor de tales rendimientos por la totalidad de éstos, y por ello, en cierta medida, de manera «conjunta»; de ahí que resultarían aplicables los fundamentos de inconstitucionalidad de la tributación conjunta contenidos en la STC 45/1989.

En el presente caso, no concurren los requisitos que la propia doctrina legal del Tribunal Constitucional exige para que una desigualdad pueda considerarse inconstitucional. La igualdad de supuestos fácticos viene determinada por la igualdad de capacidad económica; se parte de una diferencia entre familias con iguales ingresos, una con sólo rendimientos personales de uno de los cónyuges, y otra con rendimientos por intereses del capital equivalentes. Además, el precepto que impide considerar los rendimientos del trabajo personal como divisibles entre ambos cónyuges es el obstáculo que impide a la gran mayoría de matrimonios acogerse al régimen de tributación separada; pero de nada sirve reconocer la declaración separada como opción constitucionalmente ineludible si los rendimientos del trabajo personal no son divisibles, pues entonces se sigue dando el supuesto que se quiere evitar en la STC 45/1989: que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la discriminación propia de cada cónyuge, en relación con la que tendría si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada.

No se encuentra el fundamento del precepto. Puede suponerse que el legislador se ha apoyado en la STC 45/1989 cuando afirma que «... la legislación tributaria... no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil...», pero la misma Sentencia añade que «sin embargo, tampoco puede ignorarla». Cabe también pensar que el legislador ha pretendido que el cambio de la tributación conjunta a la separada no origine una disminución de los ingresos públicos y una mayor complejidad y costes en la gestión, pero estos dos argumentos no son suficientemente razonables para justificar una desigualdad constitucional.

En conclusión, el art. 30 crea una desigualdad contraria al art. 14 C.E. en relación con el 31.1, no justificada ni razonable, por lo que debe ser declarado inconstitucional. Por las razones expuestas, deben ser declarados inconstitucionales los preceptos conexos de la Ley que establezcan la individualización de rentas obtenidas por un perceptor de manera que se impida su posible división; esta conexión afecta, entre otras, al art. 43.1 refe-

rido a la individualización de los rendimientos de actividades empresariales o profesionales.

En el motivo segundo se alega la inconstitucionalidad del art. 92 de la Ley 18/1991, por violación de los principios de igualdad y capacidad económica reconocidos en los arts. 14 y 31.1 C.E. Se plantea en este apartado si el legislador se ha sujetado a los límites constitucionales en la regulación de la declaración conjunta tal como han sido formulados por el Tribunal Constitucional.

Con relación al apartado 1 del art. 92 se indica que mientras el art. 35 B) de la Ley permite la deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la vivienda habitual hasta un máximo de 800.000 pesetas a cada uno de los cónyuges que presenta declaración separada, sin embargo en la declaración conjunta este límite es de 1.000.000 de pesetas según establece el art. 92, apartado 1. Esta diferencia de trato no queda compensado con las diferentes escalas de gravamen previstas en el art. 74 para la declaración separada y en el art. 91 para la conjunta porque la escala de gravamen se aplica con carácter general a todos los contribuyentes, mientras que las deducciones sólo se aplican a los que se encuentran dentro del supuesto previsto legalmente. Esta diferente posibilidad de deducción produce una desigualdad de tratamiento fiscal en perjuicio de la tributación conjunta; en el supuesto de dos familias con igual capacidad económica e igual endeudamiento se produce una desigualdad en la carga tributaria que soporta la familia que formula la declaración conjunta, y esta desigualdad no tiene justificación razonada ni razonable; se infringe así la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de declaración conjunta por cuanto que ésta agrava la situación de los contribuyentes respecto de la que tendrían en caso de declaración separada y se infringe, además, el art. 14 C.E. en relación con el art. 31.1.

Mientras el art. 78.3 a) establece la posibilidad de deducir el 15 por 100 de las cantidades pagadas por alquileres, con un límite máximo de 75.000 pesetas a cada uno de los contribuyentes que presenten declaración separada con rendimientos netos no superiores a 2.000.000 de pesetas, en la declaración conjunta este límite es de 3.000.000 según establece el art. 92. Con esta regulación, las posibilidades de deducción por alquileres es superior en las familias que formulan declaración separada que las que formulan declaración conjunta. Tal supuesto viola la doctrina del Tribunal Constitucional sobre tributación conjunta y el principio de igualdad contenido en el art. 14 en relación con el 31.1 C.E. por los fundamentos expuestos en el apartado inmediato anterior que se dan por reproducidos.

Mientras el art. 78.3 b) establece la posibilidad de deducir el 15 por 100 de las cantidades pagadas por la custodia de hijos menores de tres años con un límite máximo de 25.000 pesetas anuales a cada uno de los contribuyentes que presenten declaración separada, con rendimientos netos no superiores a 2.000.000 de pesetas, en la declaración conjunta este límite es de 3.000.000 según el art. 92.3 Por las razones expuestas en este motivo, aquí reiteradas, tal precepto debe declararse inconstitucional.

En el motivo tercero se alega la violación del art. 31.1 C.E. por los arts. 5.4 e); 28; 35 A); 39.1 y otros por conexión.

El art. 5.4 e) enumera entre los componentes de la renta las imputaciones de bases imponibles, positivas de las Sociedades en régimen de transparencia fiscal. Tal precepto está en contradicción con el art. 2 de la Ley, pues si el objeto del Impuesto son los rendimientos netos parece evidente que la imputación debería referirse a bases positivas y negativas y no sólo a las primeras.

Es cierto que una contradicción legal no basta para declarar la inconstitucionalidad, pero también lo es que la determinación del hecho imponible, por la conexión ineludible que tiene con la base es elemento esencial para determinar el respeto o no al principio de capacidad contributiva recogido en el art. 31.1 C.E. La capacidad económica no se determina correctamente cuando el sujeto pasivo no puede imputar en cada ejercicio las bases negativas de Sociedades en transparencia, sin que sirva para paliar esta indeterminación el que el art. 52, apartado 3, párrafo 2.º, permita compensar en ejercicios siguientes las bases negativas con bases imponibles positivas.

Esta incorrección queda claramente demostrada si se piensa en el caso de una persona física que obtiene rendimientos negativos en una Sociedad en régimen de transparencia, a los que puede hacer frente con los demás rendimientos previstos en los apartados a), b), c) o d) del propio art. 5.3; en tal supuesto se obliga al sujeto pasivo a tributar por encima de su capacidad económica, pues ésta está en función de los rendimientos netos, por lo que el citado art. 5.4 e) vulnera el art. 31 C.E.

El art. 28 de la Ley atribuye la condición de gastos deducibles a los efectos de determinar el rendimiento neto del trabajo «exclusivamente» a los allí mencionados. La consideración de estas deducciones como exclusivas choca, por un lado, con la propia lógica del sistema en el que se consideran deducibles todos los gastos necesarios para la obtención de los ingresos; y, por otro, con el principio de capacidad económica, porque si el contribuyente debe hacer unos gastos ineludibles para obtener sus ingresos y tales gastos no son deducibles se está gravando una capacidad económica superior a la real con violación manifiesta del art. 31 C.E. Se dan aquí por reproducidos los argumentos vertidos en el apartado anterior sobre la necesidad constitucional de respetar el principio de capacidad económica.

El art. 34 A) establece que la deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los inmuebles arrendados o subarrendados no puede exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho. De esta manera, en el caso de producirse resultados negativos en los rendimientos del capital inmobiliario, la capacidad económica resultante no es considerada con tal carácter por el legislador, sino como rendimiento cero, por lo que el contribuyente deberá tributar de acuerdo con una capacidad económica superior a la que realmente tiene. Ello es contrario al principio de capacidad económica, por lo que debe ser declarado inconstitucional.

El art. 39.1 declara que los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario son «exclusivamente» los de administración y custodia; el legislador vuelve a apartarse de la regla general según la cual el rendimiento neto debe contemplar los gastos necesarios para su obtención, y de manera arbitraria limita tales gastos a los de custodia y administración, excluyendo entre otros posibles los intereses de préstamos utilizados en su adquisición; con este precepto puede producirse la situación de un rendimiento negativo del capital mobiliario como consecuencia de gastos no considerados deducibles, pero que obliguen al contribuyente a tributar como si hubiese obtenido resultados positivos; vuelve de nuevo a vulnerarse el principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 C.E.

Además de los preceptos expresamente citados, procede la declaración de inconstitucionalidad por conexión de todos aquellos otros de la misma Ley que contienen

un tratamiento similar de los rendimientos negativos, ya que todos ellos atentan contra el principio de capacidad económica. Tales preceptos son, entre otros: el art. 42.2, relativo al rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales; el art. 60, sobre tratamiento de la integración y compensación en la base de las cuantías positivas o negativas de las rentas; el art. 64, relativo al tratamiento de los rendimientos irregulares positivos procedentes del trabajo personal o del capital; el art. 65.2, sobre la compensación del saldo negativo en los rendimientos irregulares; y el art. 66.2, sobre el tratamiento en los incrementos o discriminaciones patrimoniales.

En el motivo cuarto se alega la inconstitucionalidad del art. 25 h) en relación con el 9 j) por violación de los arts. 14, 31.1 y 39 C.E. Del sistema establecido por los arts. 25 h) y 9 j) de la Ley resulta que las ayudas o subsidios familiares son considerados como contraprestaciones o utilidades y, en consecuencia, un rendimiento del trabajo sujeto a tributación; y que las becas son también una contraprestación o utilidad y deben tributar como rendimiento del trabajo, salvo que sean becas públicas.

Por lo que se refiere a las ayudas y subsidios familiares, carecen de sustancia y naturaleza constitucional para que puedan ser sometidas a tributación. Parece evidente que quien recibe ayudas o subsidios familiares o bien carece de capacidad económica, o bien lo recibe como consecuencia del cumplimiento por los poderes públicos del deber de protección económica; si el legislador considera que la falta de capacidad económica para contribuir a los gastos públicos se resuelve con el otorgamiento de un subsidio o ayuda familiar, se está haciendo petición de principio y creando artificialmente capacidades inexistentes a los solos efectos de tributación; el razonamiento lleva al absurdo. Es evidente, además, que el subsidio o la ayuda familiar no implican la realización del hecho imponible, pues el art. 24 de la Ley considera como rendimientos del trabajo todas las prestaciones o utilidades que deriven directa o indirectamente del trabajo personal del sujeto pasivo y es evidente que el subsidio o la ayuda familiar ni implican un trabajo personal, ni suponen una contraprestación directa o indirecta a dicho trabajo. En definitiva, sujetar a tributación como rendimientos del trabajo los subsidios y ayudas familiares es contrario al principio de capacidad económica, recogido en el art. 31.1 C.E. y al art. 39.1 al limitar y cercenar la protección económica de la familia cuya garantía corresponde a los poderes públicos.

Por lo que se refiere a las becas, la infracción de los principios de igualdad y de capacidad económica parece más evidente. Se parte de unos supuestos de hecho idénticos, cuales son el otorgamiento de una ayuda o beca para cursar estudios en todos los niveles. En principio, la existencia de beca es opuesta a la situación de capacidad económica, pues se recurre a la beca por carecer de medios con que pagar los estudios. Además, la beca, al igual que la ayuda o subsidio familiar, no responde a los conceptos que configuran el hecho imponible, pues no se trata de rendimientos que derivan directa o indirectamente del trabajo personal. Ambas circunstancias son independientes de que la beca tenga un origen público o no público; pero el legislador establece una desigualdad entre becas privadas y becas públicas que carece de fundamento o razón. Se trata de un precepto que viola el art. 14 C.E. al establecer soluciones distintas para casos iguales sin justificación ni fundamentación alguna; que viola el art. 31.1 al gravar a quien carece de capacidad económica; y que viola el art. 39.1 al atentar contra la obligación de garantizar

la protección social de la familia que se impone a todos los poderes públicos.

Concluye su escrito solicitando que se dicte Sentencia por la que se declaren inconstitucionales y, por tanto, nulos, los arts. 5.4 e); 25 h); 28; 30; 35 A); 39.1 y 90, y preceptos conexos de la Ley 18/1991, de 6 de junio «Boletín Oficial del Estado» del 7), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por violar los preceptos de la Constitución que se citan en cada uno de los motivos del recurso.

2. Mediante providencia de 14 de octubre de 1991, la Sección Cuarta de este Tribunal acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad promovido contra los arts. 5.4 e); 25 h); 28; 30; 35 A); 39.1 y 90 y preceptos conexos de la Ley 18/1991; dar traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el art. 34 LOTC, al Congreso de los Diputados; al Senado y al Gobierno y publicar la formalización del recurso en el «Boletín Oficial del Estado».

3. Por escrito de 22 de octubre de 1991, el Presidente del Senado comunicó el Acuerdo de la Mesa de la Cámara según el cual se daba por personada a la Cámara y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. Mediante escrito de 22 de octubre de 1991, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó que, aun cuando el Congreso no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de la Cámara que pueda precisar.

4. El Abogado del Estado presentó sus alegaciones en escrito de 31 de octubre de 1991. Comienza el representante del Gobierno exponiendo unas consideraciones previas. Los fundamentos doctrinales del recurso son expresión de puntos de vista que el Abogado del Estado no comparte. Contra lo que sostiene la demanda, los criterios de razonabilidad y proporcionalidad para la aplicación del principio de igualdad deben extraerse primordialmente de la Constitución, y especialmente de las decisiones valorativas fundamentales del constituyente, plasmadas en la materia que nos ocupa sobre todo en el art. 31.1 C.E. Tampoco la apelación a «la conciencia jurídica de la comunidad» puede admitirse sin precisiones; la «conciencia jurídica de la comunidad» puede ser entendida como opinión mayoritariamente urgente en un momento y sociedad, que puede conocerse mediante fórmulas sociológicas de investigación, o como idea del Derecho sólo al alcance de pocos teóricos; si se sigue la primera orientación se caerá en el más tosco positivismo cultural que eleva a norma un estado de opinión sólo por ser el fácticamente existente; si se adopta la interpretación idealista, difícilmente cabe distinguir las convicciones del teórico y las que pretendan justificarse en nombre de la conciencia de la comunidad. Más prudente será estimar que «la conciencia jurídica de la comunidad» se ha plasmado en la Norma suprema, cuyo contenido ha quedado sustraído a las cambiantes opiniones mayoritarias.

Entiende el Abogado del Estado que no puede acogerse el motivo primero del recurso. El art. 30 de la Ley no es más que una norma que particulariza el art. 5.2 de la misma Ley, precepto este último que no ha sido recurrido, respecto a un tipo de rendimientos, los del trabajo; sería suficiente con esto para rechazar este primer motivo del recurso; se procede, con todo, a examinar los argumentos expuestos en la demanda.

El art. 5.2 de la Ley adopta el criterio del origen o fuente para referir la obtención de la renta a una persona física; al elegir este criterio, el legislador pretende hacer abstracción del régimen económico-matrimonial y ser neutral respecto al régimen capitulado o atribuido por

la Ley dentro del pluralismo jurídico civil existente; dado que nuestras leyes dan derecho a establecer en capitulaciones el régimen económico del matrimonio y la posibilidad de cambiar la vecindad civil, sería totalmente irracional modelar el I.R.P.F. sobre el régimen económico que rija para cada matrimonio; la autonomía del legislador tributario respecto al Derecho civil en el punto que nos ocupa fue reconocida por la STC 45/1989, fundamento jurídico 6.º, al señalar que «es en principio constitucionalmente lícito que el régimen fiscal del matrimonio sea establecido de modo uniforme, sin atender a la variedad posible en la práctica», lo que abona la constitucionalidad del art. 5.2 de la Ley del I.R.P.F.

El criterio de origen o fuente proclamado en el art. 5.2 de la Ley del I.R.P.F. es seguido, en efecto, no sólo por el art. 30 (rendimientos de trabajo), o por el 43.1 (rendimientos de actividades empresariales o profesionales), sino también por los arts. 33 (rendimientos del capital) y 51 (incrementos y disminuciones de patrimonio); el rendimiento de capital y el incremento o disminución patrimonial es referido a su fuente u origen y atribuido a la persona física a través de un doble grado de individualización: en el primer grado de individualización, los rendimientos de capital se entienden obtenidos por el titular de la fuente de renta, esto es, de los elementos patrimoniales de que provengan los rendimientos; en el segundo grado de individualización se tendrá por titular de tales elementos patrimoniales al que resulte por aplicación del art. 7 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, precepto tampoco impugnado.

Pues bien, en este segundo grado o nivel de individualización el legislador del Impuesto sobre el Patrimonio remite a las normas sobre titularidad jurídica, en especial las relativas a los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio y las aplicables a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia (art. 7.1 y 11 de la Ley 19/1991); de este modo las normas (por lo general civiles) sobre titularidad jurídica son expresamente reclamadas por el legislador tributario para sus propios fines, a saber: para cooperar en la identificación de la fuente u origen de la renta individualizando la persona física sujeto pasivo del I.R.P.F. Pero la cooperación de las normas sobre titularidad jurídica encuentra un límite cuando la pura aplicación de las normas civiles podría hacer impracticable o entorpecer gravemente la exacción del tributo; para dar una idea de ello, es conveniente efectuar una breve disgresión sobre algunos aspectos del régimen de gananciales.

De acuerdo con su definición legal (art. 1.344 C.C.), las ganancias comunes generadas constante matrimonio sólo son atribuidas por mitad cuando se disuelve y liquida la sociedad de gananciales; mientras subsiste la sociedad de gananciales, los cónyuges son cotitulares de una masa patrimonial ganancial, pero no son copropietarios por mitad de cada uno de los bienes que la integran. En los últimos tiempos, sin embargo, una orientación doctrinal interpreta la reforma del régimen de gananciales de 1981 distinguiendo entre titularidad y ganancialidad; mientras la titularidad de un bien puede aparecer en cabeza de ambos cónyuges o de uno sólo de ellos, la ganancialidad es una condición del bien que sirve como punto de conexión para aplicarle un cierto estatuto jurídico.

El supuesto más frecuente de rendimientos del trabajo es el salario; aunque en el régimen de gananciales el salario es ganancial, es obvio que el cónyuge que trabaja contrata él sólo y el derecho a cobrar el salario lo tiene sólo el trabajador (sin su cónyuge) [arts. 7; 4.2 f) y g); 26.1 y 29 del Estatuto de los Trabajadores], a

la misma conclusión llevan los arts. 1.385 y 1.384 del Código Civil (C.C.); puede decirse que la titularidad del crédito laboral y del dinero de su pago corresponde al cónyuge trabajador, sin perjuicio del carácter ganancial de ese dinero, carácter relevante a la hora de levantar las cargas familiares, responder de ciertas deudas o calcular las ganancias una vez disuelta la sociedad. Se pone así de manifiesto que el criterio de la fuente de los arts. 5.2 y 30 de la Ley del I.R.P.F. no diverge tanto como a primera vista pudiera parecer del resultado a que lleva la regulación de la sociedad de gananciales.

Después de las cláusulas de reenvío de los apartados 1 y 11 del art. 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, el apartado 3 del citado art. 7 atribuye la titularidad de los bienes comunes por mitad a cada uno de los cónyuges; el mencionado art. 7.3 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, lejos de representar obsecuencia del legislador tributario con las instituciones civiles, es de hecho una manifestación de su autonomía. En el régimen de gananciales, constante matrimonio, no hay copropiedad de los cónyuges a iguales partes sobre cada bien ganancial (común); por el contrario, el art. 7.3 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio pretende resolver el problema civil de la indeterminación de la titularidad sobre bienes gananciales mientras subsiste el matrimonio y por ello anticipa con referencia a cada bien ganancial el criterio distributivo (mitad) que en el plano civil sólo opera disuelta y liquidada la sociedad de gananciales.

La argumentación de la demanda está gravada por la confusión entre régimen de gananciales y *splitting*; pero no debe mezclarse régimen económico-matrimonial con un determinado tipo de tributación conjunta. Ni la Constitución impone un determinado tipo de tratamiento tributario (el *splitting* o cualquier otro), ni mucho menos el *splitting* puede concebirse como proyección fiscal constitucionalmente necesaria de un régimen económico-matrimonial.

Por otra parte, los términos de comparación propuestos son evidentemente inadecuados desde el momento en que a los efectos de los arts. 14 y 31.1 C.E. hay que comparar individuos (personas físicas) y no agregados familiares; según la STC 45/1989, fundamento jurídico 4.º, la igualdad tributaria «se predica, como no podía ser de otro modo, de la situación ante la ley reguladora del impuesto de todos los sujetos del mismo y (...) carece de sentido referirse a la situación de las unidades tributarias que, como tales, no son titulares de derechos y obligaciones de clase alguna». Carece, por ello, de sentido, confrontar unidades familiares con perceptor único o con varios perceptores de rendimientos del trabajo y es inadecuado comparar familias cuyos miembros perciben ingresos sólo por trabajo personal o sólo por rendimientos del capital. Finalmente, la comparación que la demanda llama «en el seno de la propia familia» es irrelevante, pues lo único que viene a concluir es que a menor base (por *splitting* o división de rentas) se pagará a menos; pero obviamente eso no hace inconstitucional el art. 30 de la Ley del I.R.P.F.

Aunque el recurso no cita el art. 39.1 C.E. como infringido, puede afirmarse que el art. 30 de la Ley del I.R.P.F. tampoco viola el mandato constitucional de protección a la familia desde el momento en que es una regla relativa a la tributación individual. El juicio acerca de si la nueva Ley del I.R.P.F. protege o no suficientemente a la familia sólo puede hacerse considerando globalmente la ley y quizá el sistema entero de protección familiar. Respecto a concretos y aislados preceptos sólo cabría plantear la infracción del art. 39.1 C.E. en estrecha conexión con una infracción del principio constitucional de igualdad, a saber, cuando comparando dos personas físicas con

idéntico nivel de renta se apreciara un injustificado perjuicio del individuo integrado en una familia precisamente por esta razón, siempre que esta desigualdad pudiera ser reprochada a un concreto precepto legal; no es este el caso del art. 30 de la Ley del I.R.P.F. puesto que comienza por faltar la lesión de la igualdad entre las personas físicas.

Por último, no debe enjuiciarse la constitucionalidad del art. 43.1 de la Ley del I.R.P.F., citado como precepto conexo en la demanda, por las siguientes razones: a) el Acuerdo de los Diputados recurrentes no menciona el art. 43.1; b) la extensión de la invalidez a preceptos conexos es prerrogativa del Tribunal pero no puede ser objeto de petición por el Comisionado; c) el art. 43.1 no es precepto conexo con el art. 30; no deben confundirse conexión a los efectos del art. 39.1 LOTC y similitud de esquemas argumentales para razonar la inconstitucionalidad, por lo que la hipotética anulación del art. 30 no haría absurdo o inútil la pervivencia del art. 43.1

Con relación al motivo segundo de la demanda que razona la supuesta inconstitucionalidad del art. 92 de la Ley del I.R.P.F., entiende el Abogado del Estado que no procede examinar este motivo, ya que el art. 92 (1, 2 y 3) de la citada Ley no ha sido recurrido por los legitimados para ello; tanto el Acuerdo de los Diputados recurrentes como el encabezamiento y la súplica del escrito de interposición y la providencia de admisión, consentida y firme, refieren el recurso al art. 90 de la Ley del I.R.P.F.; por ello no debe entrarse a examinar la supuesta inconstitucionalidad de un precepto legal no recurrido, el art. 92 de la Ley del I.R.P.F.

Por lo demás, los tres primeros apartados de este artículo son claramente constitucionales. El art. 92 de la Ley del I.R.P.F. se refiere al régimen de tributación conjunta, establecido como voluntario u optativo frente a la tributación separada, que es la regla, por lo que carece de sentido afirmar la existencia de una desigualdad de tratamiento fiscal en perjuicio de la tributación conjunta. Por otro lado, si se comparan individuos que obtienen renta y no unidades familiares, se comprueba que el individuo puede recibir mejor trato, si escoge el régimen de tributación conjunta, merced entre otros extremos a lo que dispone el art. 92 de la Ley del I.R.P.F. Además, los arts. 14 y 31.1 o el art. 39.1 C.E. no imponen que las cuantías de los apartados 1, 2 y 3 del art. 92 deban ser exactamente el doble, por lo menos, de los figurados en los arts. 35 B) y 78.3 a) y b) de la Ley del I.R.P.F.

Tampoco cabe entrar a examinar la supuesta inconstitucionalidad del art. 90 de la Ley del I.R.P.F., ya que respecto a él la demanda incumple total y absolutamente el deber de fundamentación que imponen los arts. 33 y 85.1 LOTC (STC 28/1991, fundamento jurídico 8.º), siendo imposible conjeturar las razones por las que el art. 90 de la Ley del I.R.P.F. pudiera juzgarse inconstitucional.

Considera el Abogado del Estado que tampoco puede estimarse el motivo tercero de la demanda.

La impugnación del art. 5.4 e) de la Ley del I.R.P.F. tropieza con varias dificultades. En primer lugar, como se recurre solamente el art. 5.4 e) y no V.gr. el art. 5.2.1 y 3 de la Ley del I.R.P.F., parece claro que se combate la imputación de las bases imponibles positivas de Sociedades transparentes a socios o personas físicas y no la imputación de tales bases a socios que sean personas jurídicas; de estimarse la demanda, la transparencia quedaría excluida para socios sujetos al I.R.P.F., pero no respecto a socios sujetos al Impuesto sobre Sociedades (I.S.) consecuencia cuya compatibilidad con el principio de igualdad (arts. 14 y 31.1 C.E.) parece dudosa.

En segundo lugar, la imputación de bases imponibles positivas se remonta a la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, por lo que la impugnación del art. 5.4 e) de la Ley del I.R.P.F. representa una manera de reabrir un plazo fenecido, el de tres meses del art. 33 LOTC del que se disponía para impugnar los preceptos de la Ley 48/1985.

Por último, el art. 19 de la Ley del I.S. (Ley 61/1978, modificada en este punto por la Ley 48/1985 y ahora por la Disposición adicional quinta, 6, de la Ley del I.R.P.F.) dispone la imputación de bases imponibles positivas a los socios que tributan por el I.R.P.F.; pero la hipotética invalidación del art. 5.4 e) de la Ley del I.R.P.F. dudosamente podría extenderse por conexión al art. 19 Ley del I.S. porque el art. 39.1 LOTC debe interpretarse en sentido estricto y la nulidad por conexión no alcanza a preceptos de otros cuerpos legales aunque vengan modificados en Disposiciones adicionales, por lo demás no recurridas.

Además de estas dificultades de carácter previo, la tesis de los recurrentes no convence. El vigente régimen de transparencia admite como finalidades tanto luchar contra la elusión tributaria mediante la artificiosa creación de personas jurídicas interpuestas, como evitar la doble imposición económica de los beneficios sociales distribuidos; la imputación de sólo bases imponibles positivas es congruente con estas finalidades y suprime, además, una injustificada desigualdad de trato entre socios de Sociedades transparentes y socios de Sociedades no transparentes; con anterioridad a la Ley 48/1985 el socio de la Sociedad transparente podía imputarse pérdidas y disminuir así su base imponible global en el I.R.P.F.; con la modificación cumplida mediante la Ley 48/1985 se eliminó esta desigualdad de trato y se aproximó el tratamiento de las personas físicas socias de Sociedades transparentes y no transparentes.

Por otro lado, del principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1 C.E.) no se deriva que, si el legislador opta por el régimen de transparencia fiscal, esté constitucionalmente obligado a acoger la imputación de beneficios y pérdidas o bases imponibles positivas y negativas, en vez de atribuir sólo bases positivas y atribuir el derecho a compensar las negativas en los cinco ejercicios siguientes; ambas técnicas son compatibles con el mencionado principio.

Tampoco hay fundamento para reprochar al art. 5.4 e) de la Ley del I.R.P.F. contradicción alguna con el art. 2 de la misma Ley. La compensación quinquenal de las pérdidas es suficiente para satisfacer el principio de renta neta. Por otra parte, el principio recogido en el art. 2 de la Ley del I.R.P.F. consiente adaptaciones y modulaciones en atención a la especialidad de cada supuesto. Además, la mera contradicción entre dos preceptos de una misma ley no es por sí sola razón de inconstitucionalidad (STC 37/1981, fundamento jurídico 2.º).

La impugnación de los arts. 28 y 39.1 de la Ley del I.R.P.F. reposa en unas mismas razones; de estos dos preceptos se recurre en realidad el adverbio «exclusivamente» de que el legislador se sirve para tasar los gastos deducibles de los rendimientos íntegros. El problema constitucional que el recurso plantea en este punto es la medida en que el principio de capacidad económica (art. 31.1 C.E.) limita u orienta la decisión del legislador a la hora de enumerar los gastos deducibles o señalar a éstos unas cifras máximas o límites.

Considera el Abogado del Estado que el citado principio de capacidad económica no impone un criterio inflexible de gravar siempre y en todo caso rendimientos netos. Pero si se elige gravar rendimientos netos, esta noción es de íntegra acuñación legislativa; el legislador democrático no queda vinculado por los conceptos de

renta neta elaborados en las disciplinas económico-financieras o contables. Del principio constitucional de capacidad económica no cabe derivar por modo necesario que le esté vedado al legislador tasar los conceptos de gastos deducibles o limitar su cuantía cuando exista una razón constitucionalmente atendible que excluya la arbitrariedad, razón que puede abarcar desde las características intrínsecas del rendimiento considerado o el logro de finalidades de política económica (limitar el endeudamiento privado por ciertos conceptos, estimular ciertos sectores económicos), hasta la promoción de la seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.) o de la eficaz gestión e inspección del impuesto (art. 103.1 C.E.) (SSTC 110/1984, fundamento jurídico 3.º y 76/1990, fundamento jurídico 3.º) mediante una mayor claridad y sencillez de la regulación y un menor esfuerzo probatorio, sea por la tipicidad de los gastos (arts. 28.1 y 39.1) o por dispensar al legislador de toda acreditación (art. 28.2). Por otra parte, las cláusulas generales del tipo «y cualesquiera otros gastos necesarios para la obtención de los rendimientos» son más propias para el cálculo de los rendimientos de una explotación que no para las de factores de producción aislados, como el capital o el trabajo, cuyos rendimientos han solido siempre considerarse puros.

Por lo tanto, no son inconstitucionales por infracción del art. 31.1 C.E., ni el empleo del adverbio «exclusivamente» en los arts. 28 y 39.1 de la Ley del I.R.P.F., ni la no inclusión de una cláusula general. Por lo demás, la regulación de los arts. 28 y 39.1, lejos de chocar con la «lógica del sistema» (lo que por sí sólo no sería razón de inconstitucionalidad), se compagina con los arts. 35 B) ó 42 de la Ley del I.R.P.F. Procede asimismo resaltar la autorización contenida en el art. 28.2 y la reducción prevista en el art. 39.3.

Con relación al art. 35 A), y desde el punto de vista constitucional, la fijación de una cuantía máxima en la deducción de ciertos gastos es una variante del problema general ya examinado anteriormente; el legislador puede introducir, no arbitrariamente, este tipo de límites a la deducibilidad de ciertos gastos, y la demanda no ofrece ninguna razón para tachar de arbitraria o irrazonable la decisión legislativa; además, el art. 35 A) puede ser más beneficioso para el contribuyente en muchos casos que el anterior art. 16.2 c) de la Ley 44/1978 en su última redacción vigente.

Respecto a los preceptos conexos, vale lo dicho anteriormente: los preceptos no han sido recurridos por los legitimados para ello; la extensión de la nulidad con arreglo al art. 39.1 LOTC es prerrogativa del Tribunal, no petición que el Comisionado pueda hacer autónomamente; y los preceptos no guardan conexión con los debidamente impugnados: el art. 42.2 de la Ley del I.R.P.F. enuncia dos supuestos de gastos deducibles y los arts. 60, 64, 65 y 66.2 de la misma Ley nada tienen que ver ni con la configuración de los gastos deducibles ni con el régimen de las Sociedades transparentes.

En fin, tampoco puede ser acogido el motivo cuarto del recurso. Las ayudas y subsidios familiares, a que se refiere el art. 25 h) de la Ley, guardan un nexo con el trabajo personal del sujeto pasivo por derivar directa o indirectamente de él; las ayudas o subsidios familiares en que esté ausente ese nexo recibirán el tratamiento de incrementos patrimoniales gravados por el I.R.P.F. o, en su caso, por el impuesto sobre sucesiones y donaciones; el tratamiento tributario como rendimiento del trabajo suele ser más favorable que el propio de los incrementos de patrimonio. No hay, pues, razón para sostener que las ayudas y subsidios familiares no derivan directa o indirectamente del trabajo personal del sujeto

pasivo como contraprestaciones o simplemente utilidades.

La percepción de una ayuda o subsidio familiar es obtención de renta y pone de manifiesto, por lo tanto, capacidad económica para tributar; ordinariamente perciben ayudas y subsidios familiares quienes, además, obtienen otros rendimientos del trabajo; si la ayuda o subsidio familiar fuera percibido por quien no obtiene ninguna otra renta, la percepción seguiría siendo manifestación de capacidad económica que podría beneficiarse de la cuota íntegra cero para los tramos iniciales de las escalas contenidas en los arts. 74.1 y 91 de la Ley del I.R.P.F., así como de la exención de declarar (art. 96.2 y 3 L.I.R.P.F.); no hay razón para entender que se presta la ayuda con el fin de crear artificialmente capacidades económicas sujetas a tributación. Por todo ello, no se ha violado el principio de capacidad económica (art. 31.1 C.E.).

Tampoco, se infringe el mandato constitucional de protección a la familia (art. 39.1 C.E.) por considerar a las ayudas o subsidios familiares rendimiento imponible en el I.R.P.F.; la protección de la familia se lleva a efecto de varias maneras, en especial mediante el régimen de tributación conjunta y las deducciones, pero no hay restricción constitucional a exonerar de tributación toda ayuda o subvención familiar.

En relación a las becas, del Diccionario de la Real Academia de la Lengua y de diversas disposiciones —art. 1.1 del Real Decreto 2.298/1993; art. 26 g) L.I.R.P.F.— puede deducirse que las becas se conceden para ayudar al estudio y éste, a su vez, puede considerarse como trabajo personal a los efectos del impuesto; de no considerarse las becas rendimiento del trabajo, habrían de conceptuarse incrementos de patrimonio sujetos al I.R.P.F. o, en su caso, al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, tratamiento tributario más desfavorable que el derivado de su inclusión en el art. 25 L.I.R.P.F.

La consideración de las becas como rendimiento imponible no viola el principio de capacidad económica; por razones parecidas a las expuestas al tratar de las ayudas o subsidios familiares, la percepción de la beca revela una capacidad económica para tributar en quien la recibe o se beneficia de ella; por supuesto, quien no perciba otras rentas tendrá una cuota íntegra cero si su base liquidable no excede de los límites fijados en los arts. 74.1 y 91 y se beneficiará de la exención de declarar en los términos del art. 96.2 y 3 L.I.R.P.F.

Tampoco se infringe el principio de igualdad (arts. 14 y 31.1 C.E.) porque el legislador declare exentas las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo hasta el de licenciatura o equivalente inclusive y no así las demás becas, de la misma manera que sólo declara exentos determinados premios o indemnizaciones. La exención del art. 9.1 j) no incluye todas las becas públicas, aunque sí las becas que se orientan a garantizar una igualdad real y efectiva en el disfrute del derecho a la educación (arts. 9.2 y 27.1 C.E.) y a favorecer una mejor distribución de la renta personal (art. 40.1 C.E.). Estas razones justificarían constitucionalmente que se dé un trato más favorable a estas becas que a las becas con otras finalidades (p. ej., para obtener el grado de doctor o fomentar ciertas investigaciones).

Los recurrentes sólo sostienen que no se respeta el principio de igualdad con el diferente régimen establecido para becas de idéntica finalidad sólo por razón de su carácter público o privado. No cabe reconocer semejante infracción del principio de igualdad tributaria (arts. 14 y 31.1 C.E.); hay fundamento objetivo y razonable para tratar tributariamente de distinta manera las

becas públicas y las privadas; así, las becas públicas están sujetas a un estricto régimen jurídico, no pueden sobrepasar determinada cuantía, se conceden a quienes pertenecen a familias con menores niveles de renta y patrimonio, siempre que reúnan determinados requisitos académicos y están sujetas a verificación y control (Real Decreto 2.298/1983 y Orden Ministerial de 31 de mayo de 1991). No hay, pues, infracción del art. 14 C.E.

Tampoco se adivina por qué razón el art. 25 h) de la Ley podría violar el art. 39.1 C.E.; ninguna garantía hay de que las becas no públicas vayan a funcionar realmente como instrumento de protección familiar; en cualquier caso, su sometimiento al Impuesto no impide que puedan ejercer esa función protectora, siquiera sea en intensidad inferior. Ahora bien, el art. 39.1 C.E. no impone que en la regulación de instituciones o figuras con finalidad promocional se alcance siempre el máximo concebible de protección para la familia, sin consideración alguna hacia otros bienes o valores con los que la protección de la familia debe ser ponderada.

Concluye su escrito solicitando que se dicte Sentencia desestimando el recurso en su integridad.

5. Por providencia de 12 de julio de 1994, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 14 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de inconstitucionalidad se dirige contra diversos preceptos de la Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que los Diputados recurrentes agrupan en torno a cuatro motivos. En el primero de ellos, se alega la inconstitucionalidad del art. 30 de la Ley, y preceptos conexos, por violación del art. 14 en relación con el art. 31.1 C.E. En el segundo, del art. 92 de la Ley, por violación de los principios de igualdad y capacidad económica reconocidos en los arts. 14 y 31.1 C.E. En el tercero, se denuncia la violación del precepto constitucional últimamente citado por los arts. 5.4 e); 28; 35 A); 391 y otros preceptos conexos de la Ley. Por último, se alega la inconstitucionalidad del art. 25 h) en relación con el 9 j) de la ley 18/1991, por violación de los arts. 14, 31.1 y 39 C.E. Conviene, pues, entrar en el examen de los cuatro grupos de impugnaciones siguiendo el orden propuesto por los recurrentes.

2. En cuanto al primero, el art. 30 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, dispone literalmente respecto a la «Individualización de los rendimientos del trabajo» que «Los rendimientos del trabajo corresponderán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. No obstante, las pensiones y haberes pasivos corresponderán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas».

A juicio de los recurrentes, el tratamiento dispensado a los rendimientos del trabajo por el art. 30 de la Ley 18/1991 contrasta con el otorgado a los rendimientos del capital y a las plusvalías por los arts. 33 y 51, respectivamente, de esta disposición. De manera que, la situación legalmente establecida genera una desigualdad al menos en tres situaciones:

A) En primer lugar, una desigualdad entre dos familias con los mismos ingresos o rendimientos por trabajo personal, cuando en una de ellas trabajan ambos cónyuges y en otra uno sólo. Ahora bien, esta impugnación guarda una sustancial identidad con la formulada en su día contra el art. 9, regla 1.^a, letra a) de la Ley 20/1989, de 28 de junio, de Adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto extraor-

dinario sobre el Patrimonio, que ha sido resuelta por la reciente STC 146/1994. Basta pues declarar ahora, por las mismas razones expuestas en el fundamento jurídico 5.º B) de esta decisión, que se dan aquí por reproducidas, que no cabe aceptar que la norma ahora impugnada entrañe una discriminación contraria a los arts. 24 y 31.1 C.E. entre unidades familiares en las que sólo hay un perceptor respecto de aquellas en que obtienen ingresos dos o más de sus miembros.

B) En segundo lugar, se alega que el precepto impugnado produce una desigualdad en el seno de la propia familia, pues si los rendimientos obtenidos por uno solo de los cónyuges pudieran dividirse entre ambos, se originaría una reducción de los tipos de las declaraciones separadas que, evidentemente, daría lugar a una cuota tributaria inferior. Pero esta impugnación tampoco puede aceptarse, pues aunque los recurrentes no lo expongan con claridad, parece que el término de comparación estará aquí constituido por la situación en que se encontraría esa misma familia, o los miembros que la integran, si los rendimientos del trabajo fueran divisibles por mitad. Ahora bien, si los términos de comparación están representados por unidades familiares, el alegato debe rechazarse por las razones expuestas en el apartado anterior. En rigor, los recurrentes no articulan en este punto un verdadero juicio de igualdad, al ofrecer como posibles términos de comparación no situaciones reales y existentes, sino meras situaciones hipotéticas, y ponen el acento en la menor cuota tributaria que resultaría si los rendimientos del trabajo fueran divisibles por mitad. Pero aun siendo cierto que la división por mitad de tales rentas originaría cuotas tributarias inferiores, de ello no puede deducirse la inconstitucionalidad de los sistemas que no prevean la división de rentas. Es consustancial a la existencia de diversos sistemas de tributación de los sujetos integrados en unidades familiares que de su aplicación resulten cuotas tributarias distintas por lo que, en principio y sin ulteriores precisiones, no puede declararse por ese sólo dato la inconstitucionalidad de los sistemas que den lugar a cuotas más elevadas.

C) Por último, los recurrentes alegan que el precepto genera una desigualdad entre una familia que sólo tiene ingresos por trabajo personal respecto a una familia que tiene los mismos ingresos, pero procedentes de rentas de capital, en el sistema de gananciales. Esta impugnación, también posee una identidad sustancial con la formulada en su día contra el art. 9, regla 1.ª, letra a) de la antes citada Ley 20/1989, de 28 de julio, que ha sido resuelta en la misma STC 146/1994. Por tanto, hemos de limitarnos a declarar que el precepto ahora impugnado, el art. 30 de la Ley 18/1991, no produce una vulneración del principio de igualdad, por las razones expuestas en el fundamento jurídico 5.º C) de dicha decisión, que se dan aquí por enteramente reproducidas.

3. Antes de analizar las alegaciones contenidas en el motivo segundo de la demanda es preciso fijar cual es el objeto de la impugnación en este punto. En el encabezamiento y suplico de la demanda y en el documento mediante el cual los recurrentes manifiestan su voluntad de recurrir se cita como precepto impugnado el art. 90 de la Ley 18/1991 y este último precepto aparece también como impugnado en la providencia de admisión a trámite del recurso. Sin embargo, en el motivo segundo de la demanda la inconstitucionalidad aparece referida al art. 92 de la citada Ley 18/1991. En razón de todo ello considera el Abogado del Estado que no procede examinar este motivo, por no poder analizar la supuesta inconstitucionalidad de un precepto legal no recurrido, en este caso el art. 92.

Sin embargo, la reseñada contradicción oportunamente advertida por el Abogado del Estado, no debe impedir el análisis de la alegada inconstitucionalidad. Tanto el art. 90 como el 92 aparecen insertos en el Título VIII de la Ley 18/1991, referido a la tributación conjunta, lo que puede explicar el error padecido y del examen de las alegaciones expuestas por los recurrentes en este punto (págs. 13 a 18 de la demanda) se desprende con toda claridad su voluntad de impugnar el art. 92 de la Ley. A lo que se agrega que de los cuatro apartados de que consta este artículo únicamente se ha argumentado respecto de la constitucionalidad de los tres primeros. En consecuencia, el objeto de la impugnación está constituido en este punto por los apartados 1, 2 y 3 del expresado art. 92.

El citado art. 92 modifica determinados límites cuantitativos en caso de tributación conjunta. El apartado 1 eleva el límite máximo respecto de la posibilidad de deducir los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la vivienda habitual a 1.000.000 de pesetas; el apartado 2 aumenta el límite de los rendimientos netos que según el art. 78.3 a) permiten la deducción por alquiler en 3.000.000 de pesetas; a su vez, el apartado 3 eleva el límite de los rendimientos netos que conforme el art. 78.3 b) posibilitan la deducción por gastos de custodia a 3.000.000 de pesetas. En opinión de los recurrentes, las diferentes posibilidades de deducción establecidas en el precepto impugnado por comparación a las dispuestas en los supuestos de tributación separada producen una desigualdad de tratamiento fiscal en perjuicio de la tributación conjunta. Por lo que, solicitan la declaración de inconstitucionalidad del art. 92 por violación de los principios de igualdad y capacidad económica reconocidos en los arts. 14 y 31.1 C.E.

Las alegaciones expuestas por los recurrentes no pueden ser compartidas. Conviene precisar a este respecto que la tributación conjunta está prevista en la Ley 18/1991 como un régimen optativo. El sujeto pasivo puede acogerse a la tributación separada e individual, prevista por la Ley ahora como régimen general, o bien ejercitar su derecho de opción a favor de la tributación conjunta. De este modo, si el sujeto pasivo considera que la aplicación del régimen de tributación conjunta le resulta perjudicial por comparación a la tributación individual, podrá evitar el hipotético perjuicio absteniéndose de ejercitar la opción por la tributación conjunta prevista en los arts. 11.2 y 86 de la Ley.

A mayor abundamiento, debe señalarse que el alcance del precepto impugnado sólo puede ser determinado en el marco del régimen de tributación conjunta regulado en el Título VIII (arts. 86 a 92) de la Ley. Los recurrentes critican los límites fijados en el art. 92 por considerarlos perjudiciales para la tributación conjunta y de sus razonamientos se deduce que las cuantías señaladas en el artículo últimamente citado debería ser, al menos, el doble de las establecidas para los supuestos de tributación individual. Pero tal forma de argumentar carece de trascendencia a la vista del concreto régimen de tributación conjunta establecido por la Ley 18/1991. Entre las diferentes posibilidades teóricas existentes, el legislador se ha decantado ahora por un modelo de doble tarifa estableciendo tipos de gravamen distintos según resulte aplicable la tributación individual o la conjunta; a diferencia de otros métodos de tributación conjunta «per capita» que operan siempre con un criterio automático, el sistema de doble tarifa introducido por la Ley 18/1991 permite modular el importe de la deuda tributaria en función no sólo del número de miembros de la unidad familiar, sino también de la cuantía de esa renta y de su distribución interna entre los sujetos inte-

grantes de la unidad familiar. El argumento expuesto por los recurrentes podía tener relevancia en el sistema de tributación conjunta aplicable con anterioridad a la Ley 18/1991, en el cual existía una tarifa y se asignaba a las deducciones la función de corregir los efectos de la tributación conjunta. Por el contrario, en el sistema introducido por el Título VIII de la Ley 18/1991 la toma en consideración de tales efectos se encomienda a la tarifa especial prevista al efecto en el art. 91. Y ello conlleva que, en principio, y como dispone expresamente el art. 89, resulten aplicables a la tributación conjunta las reglas generales del Impuesto sobre determinación de las bases y de la cuota (apartado 1), y que los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se apliquen en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación en función del número de miembros de la unidad familiar (apartado 2). Y el art. 92 impugnado constituye precisamente, una excepción a la regla general plasmada en el art. 89 favorecedora de los supuestos allí expresamente contemplados. Por tanto, los hipotéticos efectos que pudieran derivarse de los límites fijados por el art. 92 no pueden ser apreciados considerando dicho precepto de forma aislada, sino poniéndolo en relación con la tarifa establecida por el art. 91.

4. En el motivo tercero de la demanda se impugnan los arts. 5.4 e), 28, 35 A) y 39.1 de la Ley. Por la homogeneidad de los contenidos, analizaremos en primer lugar el art. 5.4 e) de forma separada, procediendo al estudio de los restantes en un momento posterior. El art. 5.4 e) de la Ley 18/1991, incluye entre los componentes de la renta del sujeto pasivo «las imputaciones de bases imponibles positivas de las Sociedades en régimen de transparencia fiscal». En opinión de los recurrentes el precepto transcrito, al impedir la imputación de las bases negativas de Sociedades en régimen de transparencia, vulnera el principio de capacidad económica consagrado por el art. 31.1 C.E.:

A) Ahora bien, antes de analizar la cuestión de fondo suscitada es preciso dar respuesta a las dificultades de carácter previo expuestas por el Abogado del Estado. De las tres objeciones planteadas por el representante del Gobierno, deben rechazarse las argumentadas en primero y tercer lugar. La limitación de la impugnación por los recurrentes al art. 5.4 e) de la Ley y la correlativa falta de mención a los arts. 52.1 y 3 de la misma Ley y 19 de la Ley del I.S. —este último modificado por la Disposición adicional quinta, 6, de la citada Ley 18/1991— podría afectar, en su caso, al alcance y extensión de la hipotética declaración de inconstitucionalidad, pero en sí misma considerada no constituye un obstáculo que impida el análisis de la cuestión de fondo suscitada.

La segunda objeción se basa en el hecho de no constituir el art. 5.4 e) de la Ley innovación alguna, dado que la imputación de las bases imponibles positivas a los socios de Sociedades transparentes ya fue establecida por el art. 1 de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre; por lo que ahora se pretende suscitar un problema de constitucionalidad que ya pudo haberse planteado frente a este precepto. Sin embargo, tal objeción tampoco puede ser acogida, pues «el hecho de que una norma reproduzca otra norma anterior no recurrida no impide la impugnación de la primera» (STC 146/1994, fundamento jurídico 4.º); y cabe observar, además, que la Ley 18/1991 ha introducido varias modificaciones en relación con el texto anterior, en particular respecto al ámbito subjetivo de aplicación del precepto, lo que afecta al alcance de la regulación.

B) Para juzgar sobre la constitucionalidad del precepto impugnado es preciso tener en cuenta el fundamento y alcance del régimen de transparencia fiscal.

La imputación de rentas de las Sociedades en transparencia, en la modalidad de transparencia obligatoria, única que aquí interesa, fue introducida por la Ley 44/1978 con la finalidad de evitar la elusión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se producía mediante la creación de Sociedades interpuestas o instrumentales. La diferente configuración de los tipos de gravamen en los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta había propiciado la aparición de Sociedades interpuestas, constituidas con la finalidad de retener parte o la totalidad de los beneficios y evitar de esta manera que las rentas afluyan a los socios; los efectos perseguidos con la interposición de este tipo de Sociedades pueden ser neutralizados disponiendo que el beneficio obtenido por éstas se entienda totalmente distribuido y, por lo tanto, se impute a los socios y se grave en el Impuesto sobre la Renta. Por ello, el proyecto de la que sería Ley 44/1978 preveía en su art. 12.2 que se consideraran atribuidos a los socios y se integraran en su base imponible los beneficios obtenidos por las Sociedades que mencionaba. Sin embargo, la redacción definitiva, recogiendo la propuesta del informe de la Ponencia, disponía la imputación y consiguiente integración en la base imponible de los socios de los beneficios o pérdidas obtenidos de las Sociedades sujetas al régimen de transparencia.

La solución adoptada por el texto definitivo de la Ley 44/1978 posibilitaba, pues, que el régimen de transparencia fuera utilizado en la práctica para imputar pérdidas a los socios y, de esta manera, reducir la progresividad en el Impuesto sobre la Renta correspondiente a los mismos. Para salir al paso de estas prácticas elusivas, la Ley 48/1985 modificó el art. 12.2 de la Ley 44/1978 y, como ya hemos visto, dispuso que el objeto de la imputación y correspondiente integración en la base imponible del socio debía estar constituido por las bases imponibles positivas obtenidas por las Sociedades en transparencia.

La limitación de la imputación a las solas bases imponibles positivas, prevista inicialmente en el Proyecto de Ley de 1978 y establecida luego por las Leyes 48/1985 y 18/1991, se justifica por la necesidad de evitar actuaciones elusivas del Impuesto sobre la Renta. Pues la imputación incondicionada y sin límites de las pérdidas declaradas por las Sociedades transparentes permitiría la utilización e incluso la constitución de Sociedades de esta naturaleza con la finalidad de concentrar en ellas las pérdidas y, en consecuencia, disminuir la base imponible del socio; de manera que se eludirían los efectos que pretenden alcanzarse con el régimen de transparencia y se otorgaría un trato favorable a los socios de estas Sociedades por comparación al dispensado a los socios de las restantes Sociedades.

El alcance de la imputación a los socios de las solas bases imponibles positivas, dispuesta por el precepto ahora impugnado, aparece condicionado por dos factores. En primer lugar, se trata, sobre todo en los supuestos del art. 52.1 A) de la Ley, de Sociedades utilizadas para detentar la titularidad de determinados elementos patrimoniales susceptibles de producir renta y controladas por un reducido número de socios. En segundo lugar, y con respecto a las bases imponibles negativas, el párrafo 2.º del art. 52.3 de la Ley dispone que tales bases no serán objeto de imputación, pero podrán compensarse con las bases imponibles positivas obtenidas por la Sociedad en los cinco ejercicios siguientes; rige, por lo tanto, también para las Sociedades en transparencia, la regla general que sobre compensación de pérdidas se contiene en el art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En virtud de la norma citada, las bases negativas obtenidas por la Sociedad en un determinado

ejercicio no se imputan directamente a los socios, pero tales bases mediante la compensación reducen el importe de las bases positivas que pueda obtener la Sociedad en ejercicios posteriores y, en consecuencia, disminuyen la cuantía de la base a imputar a los socios en tales ejercicios, operando de esta manera una imputación indirecta. La solución adoptada por el legislador permite, así, alcanzar un doble efecto. Por una parte, obstaculiza la creación de Sociedades interpuestas destinadas a retener beneficios, impidiendo además que tales Sociedades puedan ser instrumentalizadas para trasladar pérdidas y disminuir la base del socio; por otra, posibilita la toma en consideración de las bases negativas en la forma que hemos expuesto.

C) A la vista de las consideraciones precedentemente expuestas, no puede apreciarse que la norma impugnada vulnere el principio de capacidad económica reconocido por el art. 31.1 C.E. En rigor, los recurrentes no denuncian la imputación de bases ordenada por el régimen de transparencia, sino que la imputación se limite a las bases imponibles positivas y, por consiguiente, excluya la imputación de las bases negativas. Pero el principio de capacidad económica no exige necesariamente que se otorgue un tratamiento idéntico y simétrico a los rendimientos positivos y negativos que provengan de una determinada fuente de renta. En concreto, el legislador puede establecer restricciones o condicionamientos a la integración y compensación de las rentas negativas siempre y cuando exista una suficiente fundamentación objetiva y razonable. Además, en el supuesto ahora enjuiciado la imputación a los socios de Sociedades en transparencia de las bases imponibles positivas «aun cuando los resultados no hubieran sido objeto de distribución» (art. 52.1 de la Ley) no es tanto un corolario del principio de capacidad económica, cuanto una técnica establecida por el legislador para reaccionar contra los efectos resultantes de la interposición de Sociedades instrumentales.

Por todo ello, no puede apreciarse que la solución adoptada por el legislador respecto de las bases negativas de las Sociedades en transparencia vulnere el principio de capacidad económica referido a los socios de tales Sociedades. La solución contraria, es decir, la imputación directa de las bases negativas, daría lugar a una menor base imponible en los socios, que podrían tributar por debajo de su capacidad efectiva, y a un tratamiento favorable a los socios de estas Sociedades respecto del otorgado a los socios de las restantes Sociedades.

5. La impugnación de los arts. 28, 35 A) y 39.1 de la Ley 18/1991 presenta aspectos comunes. Los recurrentes alegan que las limitaciones cualitativas o cuantitativas establecidas por los citados preceptos impiden deducir determinados gastos ineludibles o necesarios y, en consecuencia, vulneran el principio de capacidad económica recogido en el art. 31.1 C.E. Por ello, antes de examinar las limitaciones establecidas en cada uno de los preceptos impugnados es preciso realizar con carácter previo algunas consideraciones generales sobre los rendimientos gravables, partiendo de la configuración legal del Impuesto y su contraste con los principios contenidos en el mencionado precepto constitucional:

A) En primer lugar, el impuesto aquí examinado es un tributo de carácter directo y personal que grava la renta de los sujetos pasivos. Y su objeto, la renta de las personas físicas, está constituido «por la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en la Ley que lo regula», como se dijo en la STC 150/1990, fundamento jurídico 5.º y se recoge, en términos similares, en el art. 2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Lo que entraña que el Impuesto queda definido legalmente por el hecho de gravar no la totalidad de la renta obtenida por el sujeto, sino la renta neta.

Partiendo de este dato ha de admitirse que la determinación del rendimiento íntegro o bruto sólo puede constituir el momento o fase inicial del proceso que ha de conducir a la renta neta. Por lo que será preciso establecer en un momento ulterior, a los fines de fijar el rendimiento neto, cual es el saldo resultante de los factores positivos y negativos que integran la renta. Esto es, la diferencia entre los ingresos o entradas derivadas de cada fuente de rentas y los gastos de producción necesarios para su obtención. Resultado diferencial que se recoge con carácter general en el art. 2 de la Ley del Impuesto de 1991 y, con referencia a cada una de las modalidades de rendimientos, en los arts. 29, 32 y 42 de esta disposición. Por consiguiente, ha de estimarse que el concepto de rendimiento neto informa la ordenación del Impuesto contenida en la Ley 18/1991, de 6 de junio.

B) A este fin conviene señalar, como premisa de nuestro razonamiento, que el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por lo que no corresponde en modo alguno a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley aquí impugnada son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador 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, 45/1989 y 221/1992).

En el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede determinar los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto en atención a las circunstancias y datos relevantes, atendida la naturaleza y finalidad del Impuesto; pudiendo tomar en consideración, entre otros factores, el grado de relación existente entre el gasto realizado y el ingreso obtenido por el sujeto. De otra parte, también puede tener presente 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, y habilitar a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados; pues la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (STC 76/1990). Finalmente, es obvio que el legislador también puede estar guiado por razones de política financiera o de técnica tributaria, que le lleven a elegir la más conveniente o adecuada.

En particular, para evitar la complejidad del procedimiento tributario que podría requerir la aplicación consecuente de la categoría legal de rendimiento neto, así como la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión, el legislador puede recurrir a una técnica en la que no se exija una cuantificación exacta de los gastos producidos y, en su lugar, opere una deducción global o deducciones a tanto alzado, con ciertas deducciones complementarias. Técnica que puede ser apropiada en el ordenamiento tributario, por «regular actos y relaciones en masa» con participación de los ciudadanos en la gestión y aplicación de los tributos y, de otra parte, en la medida en que es susceptible de evitar eventuales actuaciones fraudulentas y satisfacer la exigencia de seguridad jurídica (STC 150/1990, fundamento jurídico 8.º).

C) Sin embargo, aun admitiendo lo anterior, es igualmente claro que las opciones elegidas por el legislador al configurar legalmente el Impuesto no pueden vulnerar los principios contenidos en el art. 31.1 C.E. Pues cabe

observar, en lo que aquí importa, que si se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, sólo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica, que exige gravar la renta o riqueza real del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal (SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990 y 221/1992).

De otra parte, ha de tenerse presente en lo que concierne a la determinación legal de los rendimientos netos que el principio de igualdad tributaria contenido en el art. 31.1 C.E. exige que las deducciones establecidas en favor de determinados grupos de sujetos estén justificadas por la consecución de objetivos constitucionales o por evidentes razones de interés general y, además, que tales medidas sean proporcionadas a su finalidad. A lo que cabe agregar, por último, que dicho principio también requiere que las deducciones legalmente establecidas para las rentas procedentes de distintas fuentes no supongan un sacrificio desproporcionado o arbitrario para las derivadas de un particular rendimiento.

6. Una vez hechas las anteriores consideraciones es posible examinar a continuación y separadamente cada uno de los preceptos impugnados:

A) El art. 28 de la Ley atribuye la consideración de gastos deducibles para la determinación de los rendimientos netos del trabajo «exclusivamente» a los conceptos allí mencionados, entre los que se incluyen las cotizaciones a la Seguridad Social o a ciertas Mutualidades, detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a Colegios de Huérfanos y cuotas satisfechas a Sindicatos. Aunque se permite asimismo deducir, en concepto de «otros gastos», el 5 por 100 de los ingresos íntegros con un máximo de 250.000 pesetas, si bien el porcentaje de deducción puede elevarse en determinados supuestos (art. 28.2). En opinión de los recurrentes, la consideración de dichas deducciones como «exclusivas» choca con la lógica del sistema que considera deducibles los gastos necesarios y vulnera el principio de capacidad económica.

La regulación establecida por la Ley está suficientemente justificada y no viola el principio de capacidad económica constitucionalmente garantizado. Las deducciones permitidas por el precepto impugnado se aplican sobre los rendimientos íntegros del trabajo, entendiendo por tales las contraprestaciones o utilidades que derivan directa o indirectamente del trabajo personal del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales (art. 24.1). Quedan, en consecuencia, excluidos los rendimientos que, pese a proceder del trabajo personal, deben calificarse como rendimientos de actividades profesionales, los cuales se rigen por un régimen distinto (arts. 40 y ss.).

La norma impugnada, que combina una enumeración taxativa de gastos deducibles y una deducción a tanto alzado, se acomoda a la naturaleza de los rendimientos sobre los que se aplica. A diferencia de los rendimientos profesionales, los rendimientos del trabajo no suponen por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos (art. 24.1 en relación con el 40.1 de la Ley). El perceptor de rendimientos del trabajo realiza su actividad en el seno de una organización ajena; por lo común, el sujeto se limita a realizar el servicio establecido y corresponde al titular de la organización en que tales servicios son prestados poner a su disposición los medios necesarios para la realización de la actividad, de tal manera que el importe de la contraprestación recibida como rendimientos del trabajo es independiente de los gastos en que haya podido incurrir el sujeto pasivo.

Además de los gastos expresamente mencionados en el art. 28.1, el legislador permite la deducción de la cantidad que resulte de aplicar el coeficiente señalado en el núm. 2, reconociendo de esta manera la posible existencia de otros gastos. El legislador ha renunciado aquí a incorporar una enumeración de gastos deducibles o una cláusula general y en su lugar autoriza la deducción de una cantidad a tanto alzado. La técnica utilizada en el citado art. 28.2 puede justificarse en diferentes razones. Ante todo, los posibles gastos no mencionados en el apartado 1 y tomados en consideración en el apartado 2 serán gastos de limitada importancia. Y la comprobación de la realidad y exactitud de tales gastos podría dar lugar a un incremento desproporcionado de los costes de gestión del tributo, máxime si se considera que los sujetos pasivos perceptores de estos rendimientos no están obligados a llevar contabilidad de sus ingresos y gastos; pues se trata, frecuentemente, de gastos de carácter mixto, en los que no siempre es fácil determinar si deben calificarse como gastos necesarios para la obtención de los ingresos o como empleo o consumo de la renta.

La determinación de la cantidad deducible a tanto alzado no puede tildarse de arbitraria o de desconocedora de la capacidad económica del sujeto pasivo. La Ley 48/1985, de Modificación Parcial del Impuesto sobre la Renta, suprimió la posibilidad de deducir ciertos gastos y elevó el porcentaje de los gastos sin justificación del 1 por 100 al 2 por 100 de los ingresos íntegros; la Memoria del Proyecto de Ley justificó esta medida argumentando que como media los gastos deducibles representan un 6,4 por 100 de los ingresos procedentes del trabajo personal, de los cuales un 4,5 por 100 viene representado por los dos gastos expresamente admisibles (Seguridad Social y cuota de Montepíos), quedando absorbida la diferencia por el 2 por 100 de gastos sin justificar. Con posterioridad, la Ley 18/1991 ha incrementado el porcentaje al 5 por 100 con un máximo de 250.000 pesetas. El nuevo porcentaje así fijado permite despejar las posibles dudas que podían surgir de la regulación contenida en la Ley 48/1985 y considerar que la cantidad resultante de su aplicación compensa los posibles gastos que hayan podido producirse. Debe, en consecuencia, concluirse que la regulación contenida en el art. 28 de la Ley 18/1991 no vulnera el principio de capacidad económica reconocido por el art. 31.1 C.E.

B) El art. 35 A) de la Ley permite deducir, para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario en el supuesto de inmuebles arrendados o subarrendados, los gastos necesarios para su obtención. Sin embargo precisa acto seguido que «la deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de tales bienes o derechos y demás gastos de financiación no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho». En opinión de los recurrentes, la limitación establecida a la deducción de los intereses puede dar lugar a que el contribuyente deba tributar de acuerdo con una capacidad económica superior a la real y, por lo tanto, vulnera el citado principio de capacidad económica.

La Ley 18/1991 ha modificado sustancialmente la posibilidad de deducción de los intereses de capitales ajenos empleados en la adquisición de inmuebles. Con anterioridad, la Ley 48/1985 permitía la deducción de los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los inmuebles arrendados o subarrendados o de los restantes inmuebles urbanos, si bien la expresada deducción no podía exceder conjuntamente de 800.000 pesetas en cada período impositivo. Por su parte, la nueva Ley mantiene la deducibilidad de los

intereses en el caso de inmuebles arrendados, si bien ahora el único límite está constituido por la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble. Y respecto de los inmuebles no arrendados, se mantiene el tope de 800.000 pesetas en caso de adquisición o mejora de la vivienda habitual, eliminando la deducibilidad de los intereses satisfechos en la adquisición de inmuebles distintos de la vivienda habitual.

El análisis sistemático y comparativo de la nueva regulación concerniente a la deducción de intereses pone de manifiesto los siguientes aspectos relevantes para el enjuiciamiento del precepto impugnado:

a) La nueva regulación introducida por la Ley 18/1991 en este punto puede resultar más favorable para el sujeto pasivo que la existente con anterioridad, pues a diferencia de lo dispuesto por la Ley 48/1985, el límite establecido a la deducción por intereses no opera conjuntamente, sino de forma separada para cada bien o derecho. Además por la propia naturaleza del tope incorporado, la nueva Ley permitirá a partir de determinados niveles de rendimientos deducir una cantidad superior a la que podría deducirse con la normativa anterior.

b) La norma impugnada persigue una finalidad de política social constitucionalmente reconocida. En concreto, el límite establecido actúa como medida de fomento del alquiler de los inmuebles susceptibles de ser arrendados.

c) El tope fijado por la Ley actúa también como instrumento para impedir maniobras elusivas del Impuesto. Por contraposición con la Ley 48/1985, la nueva Ley excluye la deducibilidad de los intereses cuando se trata de inmuebles distintos de la vivienda habitual y que no se encuentren arrendados; la eliminación del tope fijado por el art. 35 A) de la Ley posibilitaría que los adquirentes de inmuebles destinados en realidad a ser utilizados como vivienda distinta de la habitual pudieran deducir, a este respecto, la totalidad de los intereses, incluso por cuantía superior a lo autorizado en los casos de adquisición de la vivienda habitual.

La norma impugnada no vulnera el principio de capacidad económica reconocido por el art. 31.1 C.E. Con la introducción del expresado límite cuantitativo, el legislador pretende que exista una correlación entre el importe de los rendimientos íntegros derivados de la cesión de un bien y el de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición de tales bienes; y al establecer esa relación la Ley limita, ciertamente, el margen de libertad del sujeto pasivo. Pero ello no supone de forma directa e inmediata la vulneración del expresado principio de capacidad económica. Por el contrario, el límite señalado por la Ley configura un marco dentro del cual el sujeto pasivo puede ordenar razonablemente sus relaciones económicas con terceros, ya que una gestión prudente de su patrimonio, que procure la obtención de los rendimientos íntegros adecuados, posibilita la deducción de los intereses y priva de contenido a la alegada vulneración del principio de capacidad económica.

C) El art. 39.1 de la Ley 18/1991 dispone que «tendrán la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario, exclusivamente, los de administración y custodia». En opinión de los recurrentes, al permitir la deducción «exclusivamente» de los gastos de administración y custodia y excluir la de otros posibles gastos, tales como los intereses de préstamos utilizados en su adquisición, se vulnera el principio de capacidad económica.

Ahora bien, la norma contenida en el precepto impugnado no es aplicable a todos los rendimientos del capital mobiliario. Cuando se trate de rendimientos derivados

de la prestación de asistencia técnica y del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, el apartado 2 del mismo art. 39 permite que se deduzcan los gastos necesarios para la obtención de tales rendimientos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan; a su vez, el apartado 3 del citado art. 39 permite, con ciertos límites, la reducción de 25.000 pesetas.

La exclusión de la posibilidad de deducción de otros posibles gastos, y de manera señalada de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición de los bienes o derechos de que puedan derivar tales rendimientos, se justifica por razones de política económica y social y no resulta ajena a la naturaleza de estos rendimientos. Por circunstancias de hecho que no es necesario examinar aquí con detalle, la supresión de la deducción de los intereses de capitales ajenos afectará a las operaciones de compra de acciones o participaciones en el capital de sociedades. No ha desconocido el legislador que el recurso al crédito para financiar operaciones de adquisición de acciones puede realizarse con finalidades que tienen poco que ver con la obtención de rendimientos, y así ocurrirá cuando la compra de acciones persigue tomar el control de la sociedad. En otros supuestos, será la expectativa de un rápido y sustancial incremento en el valor de las acciones lo que inducirá al particular a financiar su adquisición mediante crédito. Al adoptar esta solución, la Ley pretende que los rendimientos de este género procedan de elementos que ya formaban parte del patrimonio del sujeto pasivo o que han sido adquiridos mediante la transformación de otros elementos patrimoniales preexistentes. De esta manera se persigue evitar actitudes puramente especulativas y que la adquisición de los bienes o derechos productores de estos rendimientos sean financiados mediante el ahorro del sujeto pasivo.

Los razonamientos precedentemente expuestos permiten concluir que el precepto impugnado no vulnera el principio de capacidad económica. El respeto al expresado principio plasmado en el art. 31.1 C.E. no exige que el legislador deba tomar en consideración todas las posibles actuaciones que el sujeto pasivo, en el ámbito de su autonomía patrimonial pueda llevar a cabo para la obtención de los rendimientos. En concreto, del citado principio no puede deducirse que la Ley deba necesariamente arbitrar las técnicas adecuadas que permitan reflejar en la base del Impuesto el concreto sistema de financiación de los elementos productores de renta que el sujeto pasivo libremente haya adoptado.

D) Además de los artículos ya analizados, los recurrentes solicitan también que se declare la inconstitucionalidad por conexión de los preceptos de la Ley 18/1991 que contienen un tratamiento similar de los rendimientos negativos y, en concreto, de los arts. 42.2, 60, 64, 65.2 y 66.2.

Basta la lectura de estos preceptos para comprobar que no pueden calificarse como preceptos conexos a los efectos del art. 39 LOTC. Así, el art. 42.2 enumera determinados conceptos que sí tienen la consideración de gasto deducible para determinar los rendimientos netos de las actividades empresariales o profesionales. A su vez, los arts. 60, 64, 65.2 y 66.2 forman parte del capítulo dedicado a la integración y compensación de las distintas clases de rentas; en concreto, el art. 60 es una norma de remisión; el 64 establece la parte del rendimiento irregular que se integra con los rendimientos regulares para determinar la renta regular; por último, los arts. 65.2 y 66.2 regulan la compensación del saldo negativo resultante de integrar y compensar los rendimientos irregulares y los incrementos y disminuciones de patrimonio irregulares respectivamente.

7. En el motivo cuarto de la demanda se alega la inconstitucionalidad del art. 25 h) de la Ley 18/1991, en relación con el art. 9 j), por violación de los arts. 14, 31.1 y 39 C.E.

El art. 25 h) incluye entre los rendimientos del trabajo «las ayudas o subsidios familiares y las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 9 de esta Ley». Por lo que se refiere a las ayudas o subsidios familiares, entienden los recurrentes que tales conceptos no constituyen rendimientos del trabajo y que su tributación vulnera el principio de capacidad económica, recogido en el art. 31.1 C.E. y el art. 39.1

Las alegaciones expuestas en la demanda no pueden ser compartidas. El art. 24 de la Ley 18/1991 ofrece un concepto amplio de rendimientos del trabajo en el que se incluyen todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal del sujeto pasivo. Pues a diferencia del art. 14 de la Ley 44/1978, no se exige ahora que los rendimientos deriven exclusivamente del trabajo. En la actualidad, basta que las contraprestaciones se deriven del trabajo personal o sean consecuencia de la relación laboral. Dada la amplitud de los términos «ayudas o subsidios familiares» y la pluralidad de supuestos que pueden abarcar, no es difícil imaginar hipótesis de ingresos subsumibles en esta categoría que puedan reconducirse al concepto de rendimientos del trabajo.

En todo caso, la dificultad de calificar las ayudas o subsidios familiares como rendimientos del trabajo carece de relevancia constitucional. A semejanza de la Ley 44/1978, también la Ley 18/1991 parte de un concepto amplio de renta, dentro del cual se incluyen no sólo los rendimientos, y entre ellos los del trabajo, sino también los incrementos de patrimonio; a su vez, el art. 44 de la Ley adopta también un concepto amplio de los incrementos de patrimonio, dentro del cual se incluyen las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. Por tanto, si se admitiera como hipótesis que las ayudas o subsidios familiares no son, propiamente, rendimientos del trabajo, tales ayudas o subsidios no dejarían de tener la consideración de renta sujeta al Impuesto en concepto de incremento de patrimonio.

Tampoco puede estimarse que el sometimiento a gravamen de las ayudas o subsidios familiares lesione el principio de capacidad económica constitucionalmente protegido. El legislador goza de libertad para articular las medidas que supongan ayudas a las familias mediante beneficios tributarios, mediante prestaciones sociales o mediante un sistema dual que combine ambas técnicas. Puede sostenerse, como opción de política legislativa, que la reducción de la carga tributaria a satisfacer por el sujeto pasivo en función de su menor capacidad económica goza de preferencia frente al otorgamiento de prestaciones sociales; pero desde un enfoque constitucional debe reconocerse al legislador la libertad de utilizar los medios que crea más adecuados en función de las circunstancias de cada caso. En el supuesto ahora enjuiciado, la política de ayudas se plasma en un conjunto de prestaciones, las ayudas o subsidios familiares, respecto de las cuales no se establece ningún régimen especial tributario. En la medida en que, según hemos expuesto, las citadas ayudas o subsidios familiares constituyen renta y la obtención de la renta es, precisamente, uno de los índices reveladores de capacidad económica, nada impide someter a gravamen la percepción de tales ayudas. Ello no significa, claro está, que la tributación de las mencionadas ayudas o subsidios familiares se realice al margen de las exigencias derivadas del prin-

cipio de capacidad económica; al igual que sucede con las demás rentas, también los perceptores de las ayudas o subsidios familiares pueden beneficiarse del mínimo exento y de las deducciones de carácter personal o familiar que puedan serles aplicables, por lo que sólo tributarán por las cantidades que excedan de las citadas magnitudes. La capacidad económica de los perceptores de estas rentas es tomada en consideración mediante el establecimiento de límites cuantitativos que exoneran de tributación a quienes no obtengan un determinado volumen de rentas; pero del referido principio constitucional no se deduce necesariamente que las rentas ahora consideradas, las ayudas y subsidios familiares, por su propia naturaleza y sin consideración a su cuantía, deban quedar exentas de tributación.

En contra de lo afirmado por los recurrentes, el sometimiento a gravamen de las ayudas y subsidios familiares no supone la creación artificial de capacidades inexistentes a los solos efectos de tributación. En un impuesto de naturaleza personal y subjetiva que grava la totalidad de la renta pueden incluirse, en principio, todas las rentas percibidas por el sujeto pasivo para de esta manera determinar su renta personal; todo ello sin perjuicio, claro está, de que el legislador pueda declarar la exoneración de determinadas rentas cuando exista la oportuna justificación.

Por último, la tributación de las ayudas y subsidios familiares no vulnera el principio de protección a la familia reconocido por el art. 39.1 C.E. Del citado precepto constitucional puede deducirse el deber general a cargo de los poderes públicos de arbitrar las medidas que den lugar a una mayor protección de la familia. Pero de tal precepto no se deduce que la expresada protección deba realizarse necesariamente a través de medidas de una determinada naturaleza; en concreto, la protección a la familia reconocida por el art. 39.1 C.E. puede entenderse satisfecha con la existencia de las ayudas y subsidios familiares y no exige, necesariamente, que las rentas queden exentas de tributación.

8. Como ya hemos indicado, el art. 25 h), incluye entre los rendimientos del trabajo «las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 9 de esta Ley»; a su vez, el art. 9 j) declara exentas «las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive». Según los recurrentes, las becas no pueden ser calificadas como rendimientos del trabajo personal y su sometimiento a gravamen vulnera los principios de capacidad económica y de protección a la familia; de otra parte, el diferente trato dispensado a las becas públicas y a las privadas viola el art. 14 C.E. al establecer soluciones distintas para casos iguales sin justificación alguna:

A) Por las razones expuestas al analizar las ayudas y subsidios familiares, también ha de admitirse que las becas constituyen renta para su perceptor. Y la calificación como rendimientos del trabajo no resultará problemática en los supuestos paradigmáticos de becas públicas, especialmente en las no cubiertas por la exención. En todo caso, las dificultades de subsumir las becas en la categoría de los rendimientos del trabajo no impedirían su calificación como incremento de patrimonio y, por tanto, como renta sujeta al Impuesto.

Las consideraciones expuestas respecto de las ayudas y subsidios familiares impiden, asimismo, estimar que la sujeción de las becas al Impuesto vulnera los principios de capacidad económica y de protección a la familia. La cuestión sólo puede suscitarse, obvio es decirlo, respecto de las becas no declaradas exentas. También los perceptores de estos últimos podrán beneficiarse del mínimo exento y de las deducciones per-

sonales o familiares establecidas para acomodar la deuda tributaria a la capacidad económica del sujeto pasivo. Por otra parte, del principio recogido en el art. 39.1 C.E. no puede deducirse que la protección a la familia deba llevarse a cabo no sólo mediante el establecimiento de un sistema de prestaciones sino, además, mediante la exención tributaria de tales prestaciones.

B) Mayor complejidad reviste la diferencia de trato entre las becas públicas y las privadas. Antes de analizar este punto es preciso una aclaración: el art. 9 j) de la Ley no declara exentas a todas las becas públicas sino únicamente a las que, reuniendo esta condición, sean percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo hasta el de licenciatura o equivalente inclusive. Quedan, por lo tanto, plenamente sujetas tanto las becas públicas que no reúnan los requisitos allí mencionados expresamente como las becas privadas. Sin embargo, los recurrentes ofrecen como término de comparación únicamente las becas privadas y nuestro análisis debe limitarse, por ello, a la diferencia de régimen entre las becas públicas declaradas exentas y las becas privadas; debiendo entenderse que se trata de las becas privadas que reúnan los requisitos establecidos en el art. 9 j), para las públicas, esto es, las percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo hasta el de licenciatura o equivalente inclusive.

Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 C.E., sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos 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; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos. [STC 76/1990, fundamento jurídico 9.º A)].

No son necesarios argumentos en extremo prolijos para justificar la exención reconocida por el art. 9 j) de la Ley 18/1991. En un Estado social de Derecho (art. 1 C.E.), que debe promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo sean reales y efectivas (art. 9.2 C.E.), el libre desarrollo de la personalidad (art. 10.1 C.E.), y reconoce el derecho a la educación (art. 27.1 C.E.), es evidente que los poderes públicos deben establecer un programa de ayudas al estudio que garantice a los ciudadanos con menos recursos económicos el acceso a la educación. Dentro de este programa de ayudas pueden incluirse no sólo prestaciones económicas en forma de becas, sino también, dentro de los límites señalados por los principios de justicia mate-

rial reconocidos por el art. 31.1 del Texto constitucional, la exención de tales becas en el Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, una vez justificada la exención contenida en el art. 9 j) de la Ley, es preciso determinar si la obtención de becas públicas y de becas privadas pueden calificarse como situaciones iguales y si el diferente trato dispensado por el legislador se funda en un criterio objetivo y razonable y es una medida adecuada y proporcionada al fin perseguido. Según el Abogado del Estado, el fundamento objetivo y razonable del diferente régimen tributario de las becas radica en que mientras las becas públicas están sujetas a un estricto régimen jurídico, que afecta a su cuantía, requisitos y procedimiento, por el contrario las becas privadas quedan al arbitrio de quien las establece sin la garantía de un régimen jurídico como el previsto para las becas públicas.

Las alegaciones anteriores han de ser acogidas. Entre otras razones, basta indicar que las becas públicas, en correspondencia con su objetivo social, sólo se destinan a los ciudadanos con menores recursos económicos, en cuantía determinada legalmente; lo que las diferencia sustancialmente de las ayudas privadas al estudio, otorgadas por diferentes entidades y empresas, en las que esa limitación de recursos no opera y, de otra parte, están al servicio de otras finalidades. Ni tampoco son comparables, en segundo término, las condiciones de acceso a las ayudas o el procedimiento a que se somete la concesión. En las becas públicas, en efecto, el acceso a la ayuda, dentro de los requisitos legalmente previstos en la convocatoria, posee un carácter general y no está circunscrito a determinados grupos de personas; y los actos que resuelven las convocatorias, por emanar de órganos de las Administraciones Públicas, pueden ser fiscalizados no sólo en vía administrativa sino también en sede jurisdiccional. Lo que otorga una especial garantía al régimen de concesión de las becas públicas, en correspondencia con el origen de los fondos que nutren los programas, de la que están carentes las becas privadas. A lo que cabe agregar, por último, que el origen público de los recursos empleados justifica la concesión de una exención como la contenida en el art. 9 j) de la Ley 18/1991; excepción que no cabe considerar tampoco que sea desproporcionada al fin perseguido con estas ayudas.

No cabe apreciar, en definitiva, que el precepto mencionado, en relación con el art. 25 h) de la misma Ley, vulnere los arts. 14, 31.1 y 39 C.E. y, consiguientemente, ha de desestimarse en este extremo la impugnación de los recurrentes. Conclusión que no excluye una consideración adicional, a saber: que bajo ciertas condiciones las becas privadas pueden servir la misma finalidad general de las becas públicas. Por lo que cabría establecer que las primeras pudieran acogerse a un régimen jurídico de concesión similar al de las segundas y, en tal caso, gozar de la exención fiscal reconocida a éstas por el precepto aquí impugnado.

FALLO

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

Ha decidido

Desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad.

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

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

Voto particular que formula el Magistrado don José Gabaldón López respecto de la Sentencia dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 1.857/91

En relación con algunas de las cuestiones planteadas discrepo de la fundamentación y el fallo de la mayoría, porque considero que éste debió estimar el recurso en cuanto al art. 30 y los incisos que luego cito de los arts. 28.2, 35 A) y 9 j) de la Ley 18/1991, de 6 de junio. Mi discrepancia se funda en las razones que siguen:

1. El tratamiento que la Ley otorga en el art. 30 a los rendimientos de trabajo es distinto del atribuido a los rendimientos del capital y a las plusvalías por los arts. 33 y 51. La desigualdad que así se origina, podría en algunos aspectos corregirse mediante la elección entre la declaración separada y la conjunta, pero no en lo que respecta a la comparación entre familias que sólo tienen (o los tienen de modo predominante) ingresos por trabajo y las que los tienen por rentas del capital. Aquéllos no son en modo alguno divisibles en su imputación y se atribuyen exclusivamente a quien los genera con la consecuencia de una mayor incidencia tributaria e incluso más acusada progresividad, cuando ambos ingresos (por trabajo y por rentas) tienen legalmente el mismo carácter de bienes gananciales.

La adecuada corrección de estas desigualdades y el gravamen de cada uno de los sujetos del matrimonio según su propia capacidad económica exige la nulidad del art. 30 y sus conexos. Con ello el sistema ganaría en coherencia e impediría, en cada caso, situaciones de desigualdad de distinto carácter pero coincidentes en gravar de modo diferente la misma capacidad contributiva en cuanto el perceptor casado en régimen de gananciales tributa por la totalidad de unos ingresos por trabajo que sólo le pertenecen en su mitad, al contrario que el perceptor de rentas de capital. Además, y dado que la tarifa es progresiva, las rentas de trabajo en el régimen legal de gananciales soportan en definitiva una carga tributaria mayor que las rentas de capital sin una suficiente justificación puesto que ambas son rentas originadas por uno de los cónyuges (con su trabajo o el rendimiento de sus bienes) con igual conceptualización de bienes gananciales, o sea comunes y en su caso atribuidos por mitad (art. 1.344 C. Civil) e incluso con una connotación que resulta más favorable para las rentas del capital.

2. La definición del impuesto, o mejor aún, de su objeto, que se expresa en el art. 2 de la Ley 18/1991 que nos ocupa, es decir, la definición de la renta que este impuesto grava (art. 1.1) como «la totalidad de sus rendimientos netos» (art. 2) supone una opción posible para el legislador, que pudo también establecer como objeto del impuesto la renta total bruta, aunque evidentemente con una normativa distinta respetuosa a su vez del principio de capacidad tributaria. Mas el elegir la renta neta, o sea «los rendimientos netos» como objeto tributario, significa que, sin perjuicio de la consideración general de la capacidad tributaria, la cual, desde otros puntos de vista afecta enteramente al contribuyente, en el ámbito de este impuesto viene definida, como consecuencia de la determinación de su Ley reguladora,

por la renta del sujeto pasivo entendida como rendimientos netos (aparte ahora los incrementos de patrimonio). El principio constitucional de que ha de contribuirse al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica del sujeto (art. 31.1 C.E.) se concreta del modo dicho en este impuesto y por consiguiente la determinación de los rendimientos netos cobra alcance constitucional dentro de la configuración del tributo así adoptada y en consecuencia será competencia de este Tribunal el determinar si la Ley excede o no de los límites derivados del citado art. 31.1 C.E. al configurar el sistema de determinación de los gastos deducibles en cuanto su aplicación viene a concretar los rendimientos netos que constituyen la renta gravada. Con este criterio procede, pues, examinar los preceptos impugnados en los que aquella consideración tiene relevancia y en primer término el art. 28 que limita los gastos deducibles a ciertas cotizaciones de Seguridad Social y el resto de gastos al 5 por 100, con un tope global de 250.000 pts.

3. Reconocida la existencia de «otros gastos» en el párrafo 2.º del art. 28, el establecimiento de aquel porcentaje deducible no puede considerarse en sí arbitrario ni contrario al expresado principio constitucional; suprimida la posibilidad de deducir ciertos gastos por la Ley 48/1985 elevando el porcentaje de los carentes de justificación, partiendo de un cálculo macroeconómico del que resultaba una compensación suficiente para los mismos que evitaba la general inclusión e inspección complicadas e innecesarias, esa justificación permite llegar a la conclusión de que, siendo producto de un cálculo general no ajustado por principio a todos los casos, no lesiona sin embargo el principio de capacidad económica. Pero debe ser otra la conclusión en relación con el tope máximo de 250.000 pts. puesto que éste introduce una nueva magnitud económica en el cálculo anterior, es decir, la excepción para el caso de las rentas cuyo 5 por 100 supere esa cuantía y esto sí puede afectar a la esencia del impuesto en cuanto para ciertos rendimientos, solamente por razón de su superior cuantía ya no se aplica la deducción de los gastos y son por tanto objeto de un trato menos favorable. Aunque éste se inspirase en objetivos razonables de política social, podrían estos fines lograrse por otros cauces y no lesionando los principios de capacidad económica e igualdad puesto que, en relación con la determinación de los rendimientos netos, los ingresos superiores pueden también tener superiores gastos para su obtención. De ahí que el inciso «con un límite máximo de 250.000 pts.» del art. 28.2, no se ajusta a la Constitución; y en igual caso está por conexión y por iguales razones el inciso «con límite de 600.000 pts.» del mismo párrafo.

4. En cuanto al art. 35 A), que limita la deducción de los intereses de capitales ajenos y demás gastos de financiación invertidos en la adquisición o mejora de inmuebles arrendados a la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho, aunque existan motivos para la limitación (fin de política social para fomentar el alquiler de los inmuebles, evitación de maniobras de evasión fiscal) la norma que se cuestiona no resulta proporcionada y adecuada a los límites constitucionales que resultan del art. 31.1 C.E., sobre todo al principio de capacidad. Principalmente, porque los intereses y gastos de financiación de los capitales invertidos en la adquisición o mejora del inmueble son, efectiva y realmente, gastos determinantes del rendimiento neto del bien. Si no son tenidos en cuenta se vulnera el citado art. 31.1. Basta considerar que el conjunto de esos gastos podría en muchos casos deter-

minar una rentabilidad negativa, que no es susceptible de gravamen, siendo así que las magnitudes económicas en juego (intereses y gastos de financiación y rendimientos íntegros del inmueble) son de posible comprobación por la Hacienda.

En consecuencia, el inciso «no podría exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho» del art. 35 A), debiera haber sido declarado inconstitucional.

5. Por último, respecto del art. 25 h) en relación con el 9 j), en cuanto el primero incluye como rendimiento del trabajo a las ayudas o subsidios familiares y las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el 9 j), y en éste declara rentas exentas «las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo hasta el de licenciatura o equivalente inclusive», no puede estimarse que la inclusión de las ayudas y subsidios familiares entre los rendimientos lesione el principio de capacidad económica puesto que, si no significan variación importante en el conjunto económico del sujeto pasivo, serán otras normas las que determinen la no sujeción (mínimo exento, deducciones personales o familiares) y en el caso contrario es evidente que constituyen, junto con otros ingresos, una fuente de renta.

Mas, en cuanto a las becas, es patente que el art. 9 j), pese a considerarlas renta, las declara exentas. Lo que no se compagina con el principio de igualdad es que la exención se limite a las becas públicas, cuando, no sólo por su naturaleza de ayudas al estudio y el posible fin de fomento a su otorgamiento privado, sino porque pueden existir becas privadas en las que el sistema, condicionamiento y fines las doten de igual carácter y transparencia que las públicas. En consecuencia, el precepto debió establecer una radical paridad que comprendiera las becas privadas de iguales fines y condicionamientos que las de carácter público.

Estas consideraciones debieran haber llevado a la declaración de inconstitucionalidad del término «públicas» en el apartado j) del art. 9, extendiendo así la exención a todas las becas que tuvieran el destino, fin y condicionamiento establecido para las becas públicas.

En consecuencia, el fallo debió, en mi opinión, ser parcialmente estimatorio, declarando la inconstitucionalidad del art. 30 y los incisos antes señalados de los arts. 28.2, 35 A) y 9 j) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, impugnada.

Madrid, catorce de julio de mil novecientos noventa y cuatro.—José Gabaldón López.—Firmado y rubricado.

19041 *Pleno. Sentencia 215/1994, de 14 de julio de 1994. Cuestión de inconstitucionalidad 1.415/1992. En relación con el art. 6 de la Ley Orgánica 3/1989, de 21 de junio, de actualización del Código Penal, en la parte del mismo que da nueva redacción al art. 428 de dicho Código, autorizando la esterilización de los incapaces que adolezcan de grave deficiencia psíquica. Votos particulares.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, Presidente don Luis López Guerra, Vicepresidente, don Fernando García-Mon y González-Regueral, don Carlos de la Vega Benayas, don Eugenio Díaz Eimil, don Vicente Gimeno Sendra, don José Gabaldón López, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don

Pedro Cruz Villalón y don Carles Viver Pi-Sunyer, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1.415/92, promovida por el Juzgado de Primera Instancia núm. 5 de Barcelona respecto del art. 6 de la Ley Orgánica 3/1989, de 21 de junio, de actualización del Código Penal, en la parte del mismo que da nueva redacción al art. 428 de dicho Código, autorizando la esterilización de los incapaces que adolezcan de grave deficiencia psíquica. Han comparecido y formulado alegaciones el Fiscal General del Estado y el Abogado del Estado y ha sido Ponente el Magistrado don Fernando García-Mon y González-Regueral, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El 4 de junio de 1992 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un escrito del Magistrado titular del Juzgado de Primera Instancia núm. 5 de Barcelona al que se acompañaba testimonio del Auto del referido Juzgado del 30 de mayo anterior, en el que se acordaba plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de la Ley Orgánica de 21 de junio de 1989, en la parte de la misma en que se autoriza la esterilización de los declarados incapaces mediante consentimiento de sus representantes legales.

Por providencia del siguiente 8 de junio, la Sección Primera del Tribunal acordó tener por recibido el precedente testimonio del Auto de planteamiento de la cuestión y, previamente a resolver sobre su admisibilidad, requerir al órgano judicial proponente para que en el plazo de diez días, y conforme dispone el art. 36 de la LOTC, remitiera testimonio de los autos principales y de las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal sobre la pertinencia de dicho planteamiento.

La Sección, mediante providencia de 30 de junio de 1992, acordó: 1.º tener por recibidas las actuaciones interesadas y admitir a trámite la cuestión planteada; 2.º dar traslado de las actuaciones, conforme dispone el art. 37.2 de la LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado para que, en el plazo improrrogable de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen convenientes; 3.º publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado».

2. El proceso del que trae causa la cuestión planteada se origina a resultas de la demanda de juicio declarativo de menor cuantía formulada por los padres de la incapacitada doña M.Z.G., aquejada del síndrome de Down, en la que solicitan la esterilización de la misma mediante la «ligadura de las trompas de Falopio». Una vez conclusos los autos para Sentencia, el Juez, mediante providencia de 28 de marzo de 1992, concedió a los solicitantes y al Ministerio Fiscal un plazo común e improrrogable de diez días a fin de que pudieran alegar lo que desearan sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad sobre este precepto introducido en el Código Penal por la Ley de 21 de junio de 1989: «... no será punible la esterilización de persona incapaz que adolezca de grave deficiencia psíquica cuando aquélla haya sido autorizada por el Juez a petición del representante legal del incapaz, oído el dictamen